

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE DENETİMİNDE YAPILAN
HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE
İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ**

Gülçin EKER

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

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL**

Ocak, 2018

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE DENETİMİNDE YAPILAN
HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE
İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

Gülçin EKER
(162008056)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

Ocak, 2018

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE DENETİMİNDE YAPILAN
HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE
İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

Gülçin EKER
(162008056)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih :
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL
Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER
Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

Ocak, 2018

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	iv
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
KISALTMALAR	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
TABLO LİSTESİ.....	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. MUHASEBE DENETİMİ.....	3
2.1. Denetimi Gerekli Kılan Nedenler Ve Denetim Kavramı	3
2.2. Denetim Standartları.....	7
2.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	7
2.2.1.1. Genel Standartlar	9
2.2.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	10
2.2.1.3. Raporlama Standartları	11
2.2.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	12
2.3. Denetim ve Muhasebe İlişkisi.....	13
2.4. Muhasebe Denetiminin Tanımı	16
2.5. Muhasebe Denetiminin Özellikleri Türleri ve Amaç Yönünden Denetim.....	
Türleri	18
BÖLÜM 3. MUHASEBEDE YAPILAN HATA ve HİLELER.....	21
3.1. Muhasebe Hataları	22
3.1.1. Muhasebe Hatalarının Tanımı ve Özellikleri.....	22
3.1.2. Muhasebe Hatalarının Nedenleri.....	22

3.1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik.....	23
3.1.2.2. İhmal ve Dikkatsizlik.....	23
3.1.3.Muhasebe Hatalarının Çeşitleri	23
3.1.3.1. Matematik Hataları.....	24
3.1.3.2. Kayıt Hataları.....	24
3.1.3.3. Nakil Hataları.....	25
3.1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	26
3.1.3.5.Bilanço Hataları.....	26
3.2. Muhasebe Hileleri.....	27
3.2.1. Muhasebe Hileleri Tanımı ve Özellikleri.....	27
3.2.2. Muhasebe Hilelerinin Unsurları.....	29
3.2.3. Muhasebe Hileleri Türleri.....	32
3.2.3.1. İşletme İçinden Yapılan Hileler.....	33
3.2.3.1.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler.....	33
3.2.3.1.2. Yönetim Hileler.....	36
3.2.3.2. İşletme Dışından Yapılan Hileler.....	37
3.2.3.2.1. Yatırım Hileleri.....	37
3.2.3.2.2. Müşteri Hileleri.....	38
BÖLÜM 4. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	40
4.1. İç Kontrol Sistemini Gerektiren Nedenler	40
4.2. İç Kontrol Sistemi Tanımı ve Önemi	40
4.3. Coso.....	45
4.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	54
4.5. İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları.....	56
4.5.1. Kontrol Çevresi.....	56

4.5.2. Muhasebe Sistemi.....	57
4.5.3. Kontrol Yöntemleri.....	57
4.6. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler.....	58
4.7. İç Kontrol Sisteminin Türleri ve Temel İlkeleri.....	59
4.8. Hile Denetimi Uygulaması ve Vaka Örneği.....	63
BÖLÜM 5. SONUÇ.....	71
KAYNAKÇA.....	73
ÖZGEÇMİŞ.....	80

ÖZET

MUHASEBE DENETİMİNDE YAPILAN HATA VE HİLELERİN İÇ KONTROL SİSTEMİNDEKİ ÖNEMİ

Günümüzde küresel gelişmelerin etkisiyle ekonomik yapıda, teknolojik gelişmeler ve ticari işlemlerin çeşitliliğinin artması, muhasebe sistemi içerisinde ortaya çıkan hata ve hileleri daha da artırmaktadır. Bu durum hatalı ve hileli işlemler sonucunda oluşturulan finansal tablolara dayanarak karar vermek durumunda olan bilgi kullanıcılarının kararlarında yanılmalarına sebebiyet vermektedir. Muhasebe sistemi içerisinde karşılaşılan hata ve hilelerin önlenmesinde ise iç kontrol sistemine olan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir. İşletmelerin bütün bölümlerinde oluşabilecek faaliyetlerin izlenip, kontrol edilmesini ve hataların çözüme ulaştırılmasında oldukça önemli bir etkidir.

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sisteminin, gerçekleşmesi muhtemel hata ve hileleri önlemede göstereceği başarı, yönetimin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesine yardımcı olacaktır.

Bu tezin amacı, muhasebe denetiminde hata ve hileleri önlemede iç kontrol sisteminin önemindeki etkinliği ortaya koymaktır.

Tezin hazırlanması aşamasındaki katkı ve önerileri ile beni yönlendiren ve bana yol gösteren tez danışmanım Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL hocama ilgi ve desteğinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Yoğun ve uzun araştırma dönemimde tez çalışmam sürecinde sabır ve destekleri ile her zaman yanımda olan aileme, dostlarıma sonsuz sevgi ve teşekkürlerimi sunarım.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Denetimi, Hata ve Hile, İç Kontrol

Tarih:Ocak, 2018

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF MISTAKES AND CHEETINGS MADE IN ACCOUNTING AUDIT INTERNAL CONTROL SYSTEM

Today by the effects of global progress on economical system technological progress and increasing of diversity on commercial processes, cause to increase faults and fraudulents in accounting system. This situation causes to misdirect people. Who hasto take their decisions via by these tables created incorreff and fradulent processes.

These faulty and fraudulent processes meet in accounting brings requirement of internal control system with it.

Abserving of all actions whichmay happen in all departmants of companies is very important factor to make faults solved.

The success of, internal control system made in companies to provant potential faults and fraudulants will help managent to accomplish their responsibilities effectively.

The purpose of this thesis is proving of effrency on importance of internal control system on preventing faults and fraudulents in accouting audit.

A affer my thanks to my thesis consultant Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL. His contributions and suggestion to lead me and show me. He way while preporing this thesis.

I want to offer my thanks and love to my family and friends for their patient and support during this busy and long searding for this thesis.

Key Words: Accounting Audit, Error and Fraud, Internal Control,
Date: January 2018

KISALTMALAR

COSO : The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway
Commission (İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu)

GKGDS : Genel kabul görmüş denetim standartlar

IAS : Uluslararası Muhasebe Standartlarını

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

INTOSAI : Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu

ISA'S : Uluslararası Denetim Standartlarını

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 2.1 Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar.....	5
Şekil 2.2 Muhasebe – Denetim İlişkileri.....	15
Şekil 2.3 Denetim Tanımı Akış Şeması.....	17
Şekil 3.1 Hile Üçgeni.....	31
Şekil 4.1 İç Kontrol Bileşenleri	49
Şekil 4.2 Coso Küpü.....	53

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	8
Tablo 2.2 Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi.....	
Faaliyet Denetimi Karşılaştırması.....	19
Tablo3.1 Yüksek ve Düşük Hile Riski.....	35
Tablo 3.2 Hile Türleri.....	39
Tablo 4.1 Etkin ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Etkileri.....	44
Tablo 4.2 01/01-30/07 2013 Dönemi Kırmızı Et Satış Miktarı ve Standart Gramajları.....	66
Tablo 4.3 30/07 2013 Kırmızı Et Stok Sayım Sonuçları.....	67
Tablo 4.4 Kırmızı Et Miktar Farkının Hesaplanması (Kg).....	69

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Günümüz dünyasında küreselleşme ile birlikte yaşanan hızlı değişim teknolojinin de etkisiyle, işletme faaliyetlerinin daha karmaşık bir hal almasına sebep olmuş ve işletme yönetiminin tüm işletme üzerindeki kontrol yeteneğini kaybetmesine neden olmuştur. Zaman içerisinde artan rekabet ortamında hızla büyüme içerisinde olan işletmeler; faaliyetlerini belirlenen hedefler doğrultusunda işletme politika ve stratejileri ile uyumlu olarak sürdürülüp sürdürülmediğinin ve işletme kaynaklarından en iyi şekilde fayda sağlayıp sağlamadığının tespiti bakımından; yönetim faaliyetlerinin işletme bünyesinde kurulu bir iç kontrol fonksiyonu ile desteklenmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

İşletmelerin ve işletme çalışanlarının elde etmiş olduğu başarıları değerlendirmek ve işletmelerin mali verileri hakkında tam anlamıyla bilgi sahibi olmak için muhasebeye verilen önem artmıştır.

Muhasebe denetimi, işletme ile ilgili sunulan mali tablolardaki bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçmek için işletme ve ilgili taraflardan ayrı, bağımsız, muhasebe ve denetim konusunda uzman kişilerce, kanıt topladıklarını sunmak. Değerlendirdiklerini ise, görüşleriyle sınırlı veya makul bir güvence vermek amacıyla bilgi kullanıcılarına bir raporla sunan bir denetim çeşididir. Kısaca denetim, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunu ölçmek için yapılan faaliyetlerdir.

İşletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve işlem sayılarının artması, işletme ile ilgili paydaş sayılarının da artması, paydaşların karar verme sürecinde güvenilir bilgiye olan ihtiyacı gibi faktörler denetimin önemini artırmaktadır. İşletmelerin hesaplarında ortaya çıkan hata ve hileler küçük bir kesime yarar sağlarken, tamiri imkansız sonuçlara da yol açmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde giriş ve amaçtan bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, muhasebe denetiminin tanımı, denetimi gerekli kılan nedenler ve denetim kavramı, denetim standartları, uluslar arası denetim standartları, muhasebe denetiminin özellikleri, türleri ve amaçlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, muhasebe hatalarının tanımı, özellikleri, muhasebe hatalarının nedenleri ve çeşitleri, muhasebe hileleri, muhasebe hileleri tanımı, özellikleri ve türlerine yer verilmiştir.

Dördüncü ve son bölümünde, iç kontrol sistemini gerektiren nedenler, iç kontrolün tanımı, önemi, amaçlarından bahsedilmiştir. Son bölümde örnek uygulama dahilinde hile örnek olayıyla iç kontrolün önemi vurgulanarak sonlandırılmıştır.

Çalışmada geniş kapsamlı literatür taraması yapılarak konu ile ilgili önemli ve detaylı bilgilere ulaşılmıştır. Konu ile ilgili olarak; kitap, tez, makaleler, dergi ve internet gibi kaynaklardan yararlanılarak, işletmelere gün geçtikçe önemi artan iç kontrol sisteminin sağladığı yararlar irdelenmiştir.

BÖLÜM 2. MUHASEBE DENETİMİ

2.1. Denetimi Gerekli Kılan Nedenler ve Denetim Kavramı

Muhasebe denetiminin; Anglo-Sakson ülkelerde karşılığı “Auditing” dir. Auditing kavramının kökeni, Latince “işitme ve dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruyu bulmaya çalışmalarıdır (Bozkurt, 1999: 17-18).

“Denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili sonuçların (işletmenin mali tabloları v.b. gibi) önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini (doğruluğunu ve güvenilirliği) araştırmak, sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla kanıt toplayan ve bu kanıtları derleyip sistematik bir hale getiren bir süreçtir. Denetim, dinamik bir faaliyet olup anlamlı, planlı ve bilimseldir” (Dağ, 2016: 22).

Denetim, genellikle finansal bilgilerin doğruluğu veya geçerliliği hakkında görüş sağlama sürecine başvurmak için kullanılmaktadır.

Denetim, finansal tablolardaki bilginin güvenilirliğini artırmaktadır. İşletmelerin faaliyetleriyle alakalı yönetim tarafından hazırlanan finansal raporların doğruluğunu inceleyip makul bir güvence sağlamaktadır. Denetimin yararları aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Fido, 2016: 22);

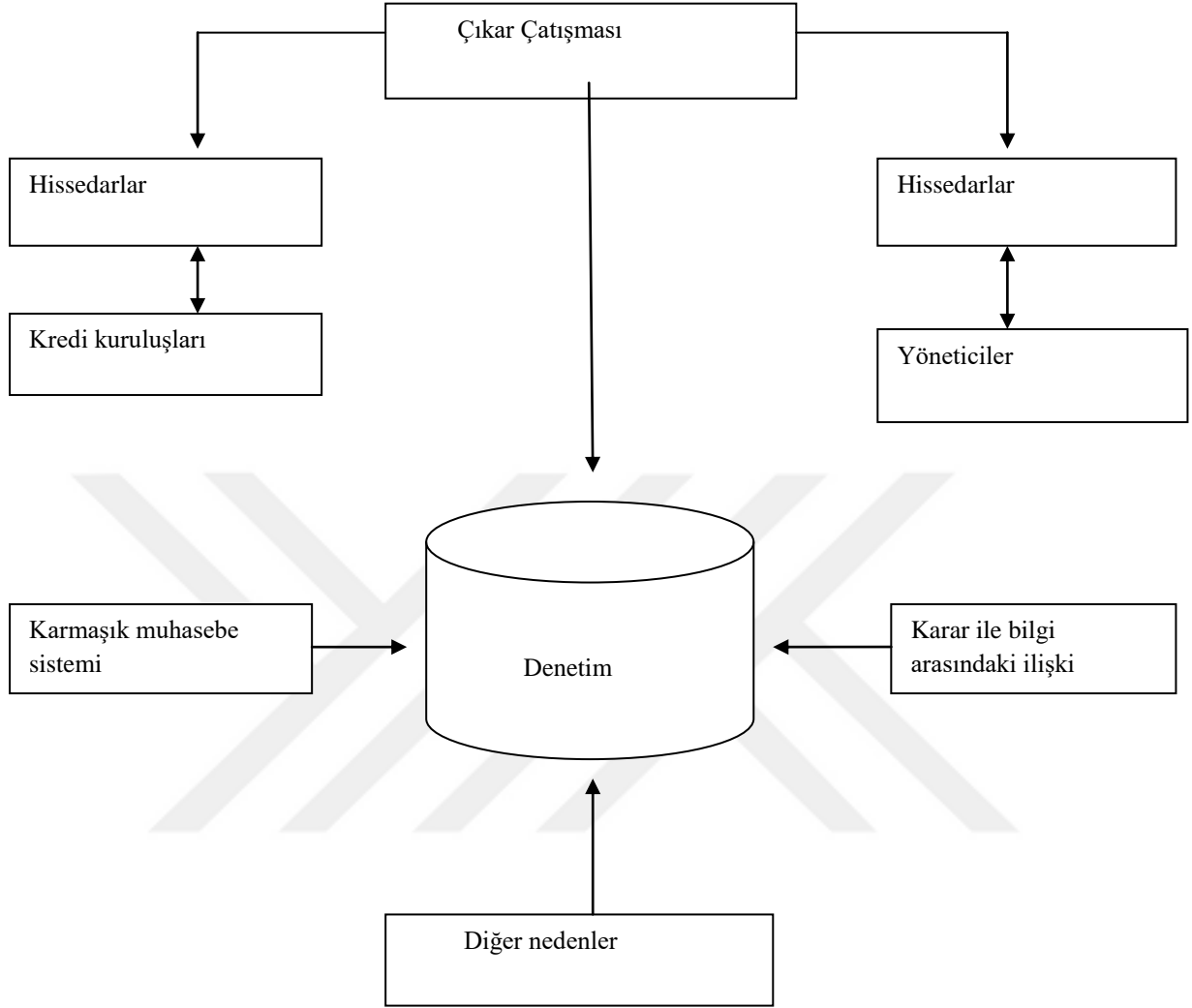
- Hile ve yolsuzluk meyllini en aza indirmek,
- İşletmenin faaliyet şeffaflığına katkı sağlamak,
- Muhasebe hatalarının düzeltilmesine yardımcı olmak,
- İşletmedeki muhasebe kayıtlarında hatalı veya eksik işlemleri azaltmak,
- Güven ve hesap verebilirliği artırmak,
- İşletmede iç kontrol sisteminin verimliliğini inceleyip iyileştirmek için tavsiyelerde bulunmak.

Gerek işletmelerin gerekse kamu kurumlarının en önemli sorumluluklarından biri başta devlet olmak üzere toplumun tüm kesimlerine doğru, verimli ve güvenilir bilgi sunmaktır.

Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasında gerçek veya olası bir çıkar çatışması olabilir. Mali tablolardaki bilgiler, kasıtlı olarak şirket yönetiminin çıkarı doğrultusunda hazırlanmış olabilir.

Muhasebe süreci ve mali tabloların hazırlanması, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha da karmaşık hale gelmekte ve mali tablolarda hata olma olasılığı artmaktadır. Ve aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (<http://www.muhasibesitesi.com>, 20.09.2017);

- ❖ Çıkar Çatışması
- ❖ Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı
- ❖ Mali tabloları kullananların sayılarının ve etkilerinin artması ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç
- ❖ Maliyet ve zaman kaybı
- ❖ Bilgi edinmede karşılaşılan güçlükler
- ❖ Yasal zorunluluklar
- ❖ Diğer Nedenler



Şekil 2.1: Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar

Kaynak: Esse Fido, (2016), ‘ Finansal Tablolarda Hile Denetimi Ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye Ve Ab Uygulamalarının Karşılaştırılması’, Sf: 19, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.

Muhasebe işlemleri ve mali tabloların hazırlanması sürecinde, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe üçüncü kişiler ile yapılan işlemlerin nitelikleri, sayısı ve karmaşıklığı da artmaktadır (Güredin, 1999:4).

İşlemlerin karmaşıklaşması ve sayıların çoğalması, bunların kayıtlara yanlış şekilde geçirilmesi, hazırlanan mali tablolarda da hata olma olasılığını artırdığı gibi hata ve hileleri ortaya çıkarmayı da zorlaştırabilmektedir. Bu tür hataları ortaya çıkarabilmek

için ve işletme yöneticileri tarafından hazırlanan finansal bilgilerin güvenilirliğini de artırmak için denetime ihtiyaç vardır (Güredin, 1999:4).

Denetim unsurları aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Kaval, 2008: 4).

1. Denetim bir süreçtir: Denetim faaliyeti evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde sürdürülür.

2. İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliği taşımaktadır. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim bu iddiaların doğru ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

3. Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüte göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, anlaşmalar, kanunlar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.

4. Tarafsızca bilgi toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun miktarda kanıt toplamak zorundadır.

5. İlgili duyanlara bildirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylara birçok kişi ve kuruluşun doğrudan veya dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetim son aşamasını oluşturmaktadır.

2.2. DENETİM STANDARTLARI

Denetçinin yaptığı, denetim çalışmasının güvenilir olması, denetim mesleğinin temel taşlarından birisidir. Bunun sağlanabilmesi için denetçinin denetim çalışmaları sırasında önceden belirlenmiş ölçütlere göre hareket etmesine bağlıdır.

“Yasalar veya mesleki kuruluşlarca konulmuş, meslek mensupları tarafından genel kabul görmüş denetim uygulamalarının kalitesini ölçen ölçütlere denetim standartları denir” (Haftacı, 2014: 24).

2.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Söz konusu standartlar ilk kez 1947 yılında bir meslek örgütü olan Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulmuştur. Günümüzde ise Uluslararası Denetim Standartları adı ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmaktadır (<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/muhasebedenetimi.pdf>, 16.01.2018).

Dış raporlamada bir işletmenin en önemli görevinin bilgi kullanıcılarına genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun mali tablolar sunmak olduğudur.

Uzun süre yapılan çalışmalardan ve edinilen deneyimlerden sonra geliştirilmiş olan ve her denetimde her denetçinin uyması gerekli, genel nitelikteki sözü edilen bu kurallara ‘Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’ (GKGDS) denir (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Kurt, 2014: 1).

Tablo 2.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

<p>Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları;</p> <ol style="list-style-type: none">a) Genel Standartlarb) Çalışma Alanı Standartlarıc) Raporlama Standartları olmak üzere üç ana grupta toplanır. Bu standartlar şunlardır: <p>a.Genel Standartlar</p> <ol style="list-style-type: none">1. Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.2. Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır.3. İncelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir. <p>b. Çalışma Standartları</p> <ol style="list-style-type: none">1. İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa, yardımcıları iyi bir şekilde kontrol edilmelidir.2. Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.3. İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir. <p>c. Raporlama Standartları</p> <ol style="list-style-type: none">1. Denetim raporu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.2. Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.3. Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.4. Denetim raporu ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceği savını açıklamalıdır.
--

Kaynak: Ersin Güresin, ‘‘Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMMM’ lere Yönelik İlkeler ve Teknikler’’, 2007, 11. Baskı. İstanbul, s.42-43.

2.2.1.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar grubu isminden ve grup içinde yer alan standartlardan da anlaşılacağı üzere, denetçiyle ve onun çalışmasının kalitesi ile ilgili standartlardır.

Bu standardın bölümlerinde; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsız davranma ve mesleki özen yer almaktadır. Aşağıda içerikleri hakkında bilgi açıklamaları bulunmaktadır.

a. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı

Denetim, yeterli teknik eğitime ve yetkinliğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Yeterli eğitim ve deneyimi olmayan kişiler denetimi yapamazlar. Gerekli eğitim ve meslek yeterlilik üniversitede edinilen bilgi ve meslekte edinilen deneyimin dışında, bağlı bulunduğu denetim kuruluşları tarafından belli zaman dilimlerinde gerçekleştirilen kurs, seminer ya da meslek içi eğitim adı altındaki tüm eğitim programları yolu ile elde edilir (Duman, 2008: 45).

b. Bağımsız Davranma

Finansal tabloları kullananlar denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Bu kişiler denetçinin bağımsızlığını şüphe ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü olanlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez.

Finansal tabloları kullananların denetçinin bağımsız düşünce mantığı içinde olduğuna güven duymaları için, denetçilerin bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları zorunludur. Bağımsızlığına gölge düşüren etmenler meslek ahlakı ile ilgili kurallar arasında düzenlenmiştir. Bunun için bağımsız olmaları duyulan güven için önemlidir (Güredin, 2000: 29).

SPK'nın çıkardığı seri X, No: 22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de belirtildiği gibi bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlardan bazıları şunlardır (Yıldırım, 2014: 69);

- ❖ Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3. Dereceye kadar (3. Derece dahil) kan ve hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından
- ❖ Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması ve bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim ‘’kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,
- ❖ Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel ilişkisine girmiş olduğunun belirenmiş olması

c. Mesleki Özen

Bu standarda göre mesleki bilgi ve deneyime sahip her bağımsız davranan denetçi mutlaka uygun bir denetim çalışması yapacak değildir elbette... Denetçinin görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken gereken mesleki özen ve titizliği göstermesi kaçınılmazdır. Bu standart kaliteli bir denetimin yapılması açısından genel bir açıklamayı getirmektedir. Denetçiden beklenen, onun uzmanlığını özen ve titizlikle yerine getirmesidir (Güçlü, 2007: 29).

2.2.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standardın içeriğinde de; planlama ve gözetim standardı, iç kontrol incelenmesi ve kanıt toplama içerikleri hakkında bilgiler açıklanmıştır.

- i) Planlama ve gözetim standardı: Çalışma alanı standartlarından ilki, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken, iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılır.
- ii) İç kontrolün incelenmesi: Bir işletmede etkin bir iç muhasebe kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik

derecesini artırır. Yani, finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin azalması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayısı ve kapsamının daralmasına sebep olur.

- iii) Kanıt toplama: Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine veyahut genel olarak, denetlenen müşterinin durumuna göre belirleyecektir. Denetçi yeterli sayıda, kaliteli kanıt toplamakla yükümlüdür. (www.muhasibesitesi.com, 12.09.2017)

2.2.1.3. Raporlama Standartları

Denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan denetçi görüşünün belirtildiği, raporların kapsamı, yapısı ve düzenlemeleriyle ilgili hususları ve detayları içeren ve meslek mensupları tarafından uyulması zorunlu olan standartlardır. Bu gruba giren dört denetim standardı aşağıdaki gibidir ve dört denetim standardı şunlardır; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık, mali tablolardaki açıklama yeterliliği ve denetçi görüşüdür ve açıklamalarıyla aşağıda bulunmaktadır (Soyer, 2005: 41-42)

i) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Denetim raporu, temel anlamda, işletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun okuyucuya doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını dile getirmek için hazırlandığı düşünülürse, söz konusu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk arz edip etmediği de aynı denetim raporunda belirtilmesi öngörülür. Denetçinin, işletmenin mali durumu ve mali durumundaki değişiklikler ve faaliyet sonuçları ile ilgili sunacağı görüşünde ölçüt olarak başvuracağı en önemli kaynak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

ii) Tutarlılık standardının amacı, birbirini izleyen muhasebe dönemleri arasında mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu standarda göre, denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan denetim raporu, işletmelerde uygulanan muhasebe ilkelerinin, cari dönemde de aynen geçmiş dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmesi beklenebilir. Söz konusu işletmelerde, cari dönemde uygulanan muhasebe ilkelerinde bir önceki dönemlere göre değişiklikler mevcut ise, bu değişikliklerin ne olduğu ve bunların parasal etkileri mali tabloların dipnotlarında belirtilmelidir.

iii) Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Tam açıklama kavramı, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak olan kişi veya kuruluşların karar verirken doğru temeller üzerinde olmasına yardımcı olacak ölçüde açık, yeterli ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Bu nedenle, mali tablo dipnot açıklamalarının, olabildiğince fazla kullanıcıyı kapsayacak bir şekilde, geniş amaçlı olarak, gereken detayda kısa ve öz olacak şekilde düzenlenmelidir.

iv) Denetçi Görüşü Denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan denetim raporu, bir bütün olarak mali tablolar hakkındaki görüşü açıklayan bir ifadeyi veya görüşü belirtilemeyeceğine ilişkin bir ispatı içermelidir. Denetim raporunda genel bir görüş belirtilmediği zaman, bunun nedenleri de açıklanmalıdır. Mali tablolarda bir denetçinin isminin yer aldığı bütün durumlarda, rapor, bu denetçinin incelemesinin niteliğini ve eğer varsa sorumluluk düzeyini de açıklayıcı bir şekilde ortaya koymalıdır.

2.2.2. Uluslararası Denetim Standartları

Çalışmanın bu bölümünde, günümüzde hızlı bir şekilde değişime uğrayan ve ekonomik ve finansal açıdan büyüyen dünyada, ülke içi kavram birliğinin sağlanmasının yanı sıra ülkelerarası kavram birliğinin sağlanmasının bir zorunluluk haline gelmiş olmasından dolayı Uluslararası Denetim Standartlarını (ISAs) ele alacağız.

Muhasebe, işletmelerde günlük yaşanan ekonomik faaliyetlerinin ifade edildiği ortak bir dildir. Kuralları ve uygulamaları ülkeler arasında farklılık gösterse bile temel ilkeler ve kavramlar konusunda uluslararası bir mutabakata yer verilmiştir. Ülkelerin çoğu, mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini benimsemekte ve muhasebe uygulamalarına uluslararası muhasebe standartları benimsemektedir.

Ekonomide, özellikle para ile sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler, muhasebe standartlarını olduğu gibi denetim standartlarını da geliştirmeyi zorunlu kılmaktadır. Bu alanda başta gelen, son yıllarda ağırlıklı olarak Amerika-Avrupa eksenini etkileyen düzenleyici birim, IFAC isimli kuruluştur. Bu federasyon kapsamında kurulan değişik komiteler ve çalışma gruplarının belirlediği hem Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), hem Uluslararası Denetim Standartlarını

(ISA' s) hem de meslek mensuplarının sahip olması gereken etik değerleridir (Başpınar, 2014: 58).

Mali tabloların dış denetiminin ekonomik yaşamdaki önemi nedeniyle, denetim çalışmalarının belirli kalitede ve seviyede olması beklenir. Muhasebe ilke ve kurallarının arzu edilen ölçüde kesin olmayışı, denetimin çok değişik ortamlarda gerçekleştirilmesi gibi sebepler değerlendirmelerin subjektif ölçütlere göre yapılmasına neden olabilmektedir.

Diğer taraftan da mali tabloları hazırlayan, kullanan ve denetleyenler için de belli ortak ölçütlerin saptanması gereklidir. Bu ölçütler saptandığı takdirde mali tabloların iletişim fonksiyonunu yerine getirebilmesi oldukça mümkün olur. Objektif ve ortak ölçütler kullanılmadığı sürece ne dış denetim çalışmaları, ne de mali tablolar bir yarar sağlayacaktır (Aksoy, 2006: 181).

2.3. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ve bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıkları bulunmaktadır.

Muhasebe metodolojisi bir ekonomik birime (işletmeye) eden olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır (kayıtlanır), sınıflandırılır ve özetlenir. Bu sürecin sonunda da muhasebe raporları düzenlenerek ilgililere dağıtılır. Muhasebenin amacı geçerli finansal bilgileri karar alıcılara yarayacak bir şekilde düzenleyerek sunmaktır. Bu açıdan muhasebe yaratıcı niteliği olan bir süreçtir diyebiliriz.

Kısaca; muhasebe bir işletmenin ekonomik faaliyetlerinden kaynaklanan, hareketlerini kaydeden, sınıflandıran, işletmenin var olan alacaklarını ve borçlarını hesaplamak suretiyle ekonomik durumuna ilişkin işlemleri yorumlayarak, ekonomisi hakkında bilgiler üreten bir sistemdir.

Finansal tabloları denetlemenin metodolojisi, muhasebe sürecini gözden geçirilerek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir

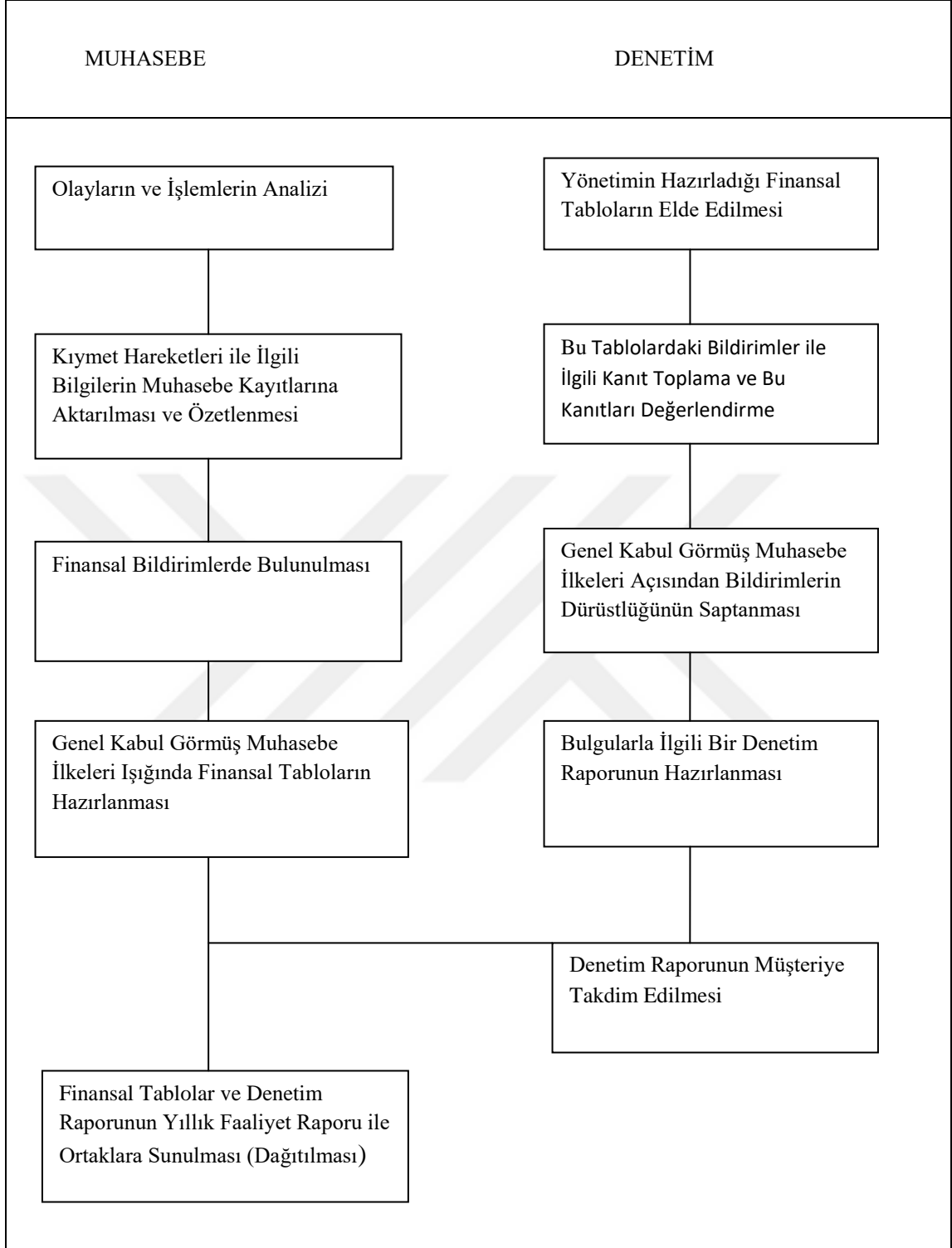
yargıya ulaşmaktır. Bu amaçla denetçi çeşitli teknikleri kullanarak yeterli ve uygun kanıt toplar ve bunları değerlendirir. Denetim, muhasebe sürecinde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bildirilen bir görüş ile sona erer. Burada da yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri artmaktadır. Denilebilir ki; muhasebe yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır diyebiliriz (Güredin, 2000: 13).

Şöyle ki; denetim önemli ölçüde muhasebe kanıtlarını dayanak yaparak gerçekleştirilir. Bu yönüyle denetimin önemli bir dayanağı muhasebedir. Diğer yönüyle denetim, yapılan muhasebe işlemleri ile dönem sonlarında çıkartılan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde düzenlenip düzenlenmediğini belirtme amacı güden bir sağlama yapma işlemidir.

Buna göre; ‘*muhasebesiz denetimin dayanaksız, denetimsiz muhasebenin sağlaması*’ olduğu rahatlıkla söylenebilir. Denetim açısından dayanak ve kanıt olarak gösterip kullanılabileceği muhasebe bilgileri ve verileri çok fazladır (Haftacı, 2014: 57).

Diğer bir deyişle her türlü muhasebe bilgisi ve muhasebe belgesi denetim açısından dayanak ve kanıt olma özelliği gösterebilir. İyi bir denetim yapabilmenin yolu, iyi bir muhasebe temeline sahip olmaktan geçer diyebiliriz. Aşağıda muhasebe ve denetim ilişkisi hakkında şekille gösterimi bulunmaktadır (Haftacı, 2014: 57).

Muhasebe düzeni olmayan, belge ve muhasebe düzenini kuramamış ülkelerde sağlıklı bir denetimden söz edilemeyeceği gibi, muhasebeyi her yönüyle bilmeden hangi yönden olursa olsun iyi bir denetleme yapılamaz.



Şekil 2.2: Muhasebe – Denetim İlişkileri

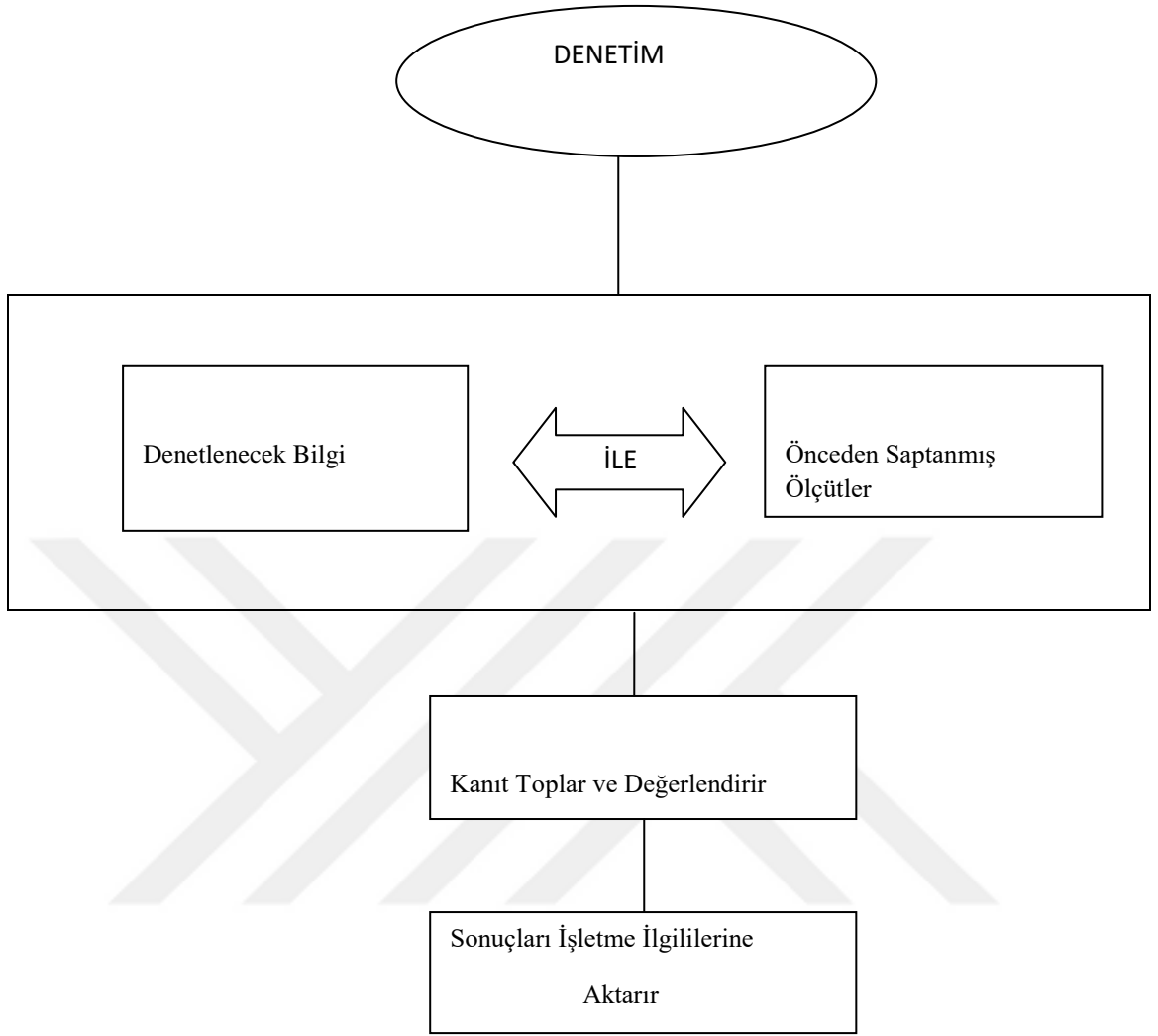
Kaynak: Ersin Güredin, “Denetim”, Beta Yayınları 10. Baskı, İstanbul, Yıl:2000, s. 13

Denetim; en geniş anlamıyla, daha önceden hedeflenen bir amaca ulaşıp, ulaşılamadığını veya hangi seviye ve ölçülerde ulaşıldığını incelemek, tetkik etmek ve analiz etmektir. Muhasebe denetimini geniş olarak incelediğimizde denetimi, faaliyetlerin etkili ve yeterli bir seviyede yürütülüp, yürütülmediğinin incelenmesi amacıyla, bilgi toplama işlemlerinin ve bütün yönetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesini kapsayan bir süreçtir şeklinde tanımlayabiliriz.

Muhasebe denetimi; temelde kapsamlı anlamdaki denetimin özel bir amaca indirgenmiş halidir. Bu özel amaç, firmaya ait ekonomik faaliyetlerin kaydedildiği, muhasebe kayıtlarının ve kayıtların sonucu olan finansal tabloların doğruluğunun, tarafsızlığının ve güvenilirliğinin incelenmesidir.

2.4. Muhasebe Denetiminin Tanımı

“Muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği olarak başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenecek ise buna uygun düzenlendiğini belirtmeye ve raporlamaya yöneliktir. Mali tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bu bulguların denetim raporunda özetleyen sistematik incelemesidir” (Kaval, 2005: 10).



Şekil 2.3: Denetim Tanımı Akış Şeması

Kaynak: Nejat Bozkurt, "Muhasebe Denetimi", Alfa Yayınevi, İstanbul, Yıl. 1998, s.25

2.5. Muhasebe Denetiminin Özellikleri Türleri ve Amaç Yönünden Denetim Türleri

İşletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgilenen birçok kişi ve kuruluş bulunduğu bir gerçektir. Yaşanan ekonomik gelişmeler ve küreselleşme olgusu bu kişi ve kuruluşları gün geçtikçe artmasına neden olmaktadır.

Muhasebe denetiminin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür ‘Demir, 2016: 19’;

a) Denetim, iktisadi bir döneme ait veriler uygulanmaktadır. Denetim uygulanacak dönemin kesin olarak belirlenmektedir.

b) Denetim bir karşılaştırma sürecinden oluşmaktadır. Diğer bir ifade ile kurumun sunduğu verilerle, baştan belirlenen kanuni hüküm ya da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve prensiplerinin karşılaştırılmasını kapsamaktadır.

c) Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme temeline dayanmaktadır. Denetçinin bir karara varabilmesi için sağlıklı ve yeterli kanıta ulaşması gerekmektedir. Sağlanan bu kanıtlar denetçi tarafından değerlendirilir ve bir görüş elde edilir.

d) Denetim, konusu içerisinde uzman ve bağımsız kişiler tarafından uygulanmaktadır. Denetçi, çalışmalarını sürdürebilmek için yeteri kadar tecrübe ve bilgiye sahip olmalı ve bağımsız davranabilmelidir.

e) Denetim çalışmalarının neticesinde rapor düzenlenmektedir. Bu rapor denetçinin görüşlerini içermektedir.

Denetim; denetim çalışmasının ne amaçla yapıldığına veya denetimin konusunun ne olduğuna göre de sınıflandırılabilir. Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaca göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılmıştır. Amaç finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olup olmadığını saptamak olduğunda, finansal tablolar denetiminden söz edilir (www.ismmmo.org.tr, 12.09.2017: 39).

Denetimle elde edilmek istenen amaç işletme faaliyetlerinin etkin yürütülüp yürütülmediğini, hedeflerini gerçekleştirme derecesini saptamak olduğunda yapılan denetim çalışması faaliyet denetimi olarak tanımlanır. Uygunluk denetiminde ise amaç, belirli bir otorite tarafından belirlenmiş ölçütlere ne ölçüde uyulduğunun tespittir (www.ismmmo.org.tr, 12.09.2017: 39).

Tablo 2.2: Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması

	Finansal Tablo Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yasa, yönetmelik vb.	Performans göstergeleri
Sonuçların Sunulması	Kamuoyu	Üst Yönetim	Yöneticiler

Kaynak: Necdet Sağlam, "Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Yıl: 2014, s. 64.

Finansal Tablolar denetiminde amaç; finansal tabloların bir bütün olarak ele alınıp saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmasını yapmasıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda yaptığı bu hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu ve finansal durumda değişimler tablosudur (Güredin, 1993: 14).

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz ardı edemez. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarına karşılık vermek üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı bir denetim yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm

grupların bilgisine sunulur. Eğer bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne bulunursa; bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman mevcuttur (Güredin, 1993: 14).

Mali tablolar denetiminde amaç mali tablolardaki kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan yanlışlıkları ortaya çıkartmaktır. İşletme tarafından hazırlanan mali tablolara örnek olarak bilanço, gelir tablosu ve fon akım tablosu verebiliriz.

Uygunluk denetiminin amacı, yetkili bir üst makam tarafından saptanmış olan kurallara uyulup uyulmadığına dair yapılan bir araştırmadır. Bu üst makam işletme içinden olabileceği gibi, işletme dışından da elbette olabilir (Güredin, 2000: 14).

Uygunluk denetiminde amaç, otorite tarafından belirlenen prensiplere uygulayanların uyma seviyelerinin belirlenmesidir. Uygunluk denetiminde uygulanacak ölçütleri tepe yönetimleri ile devlet belirler. Tepe yönetimleri, işletmelerindeki çalışma düzenini sağlamak için uyulması mecburi kurallar oluştururlar. Kurallara uyulup uyulmadığını ise iç denetçiler vasıtası ile belirlerler. Devlet veya bağlı kurumları ise, belirlenmiş yöntem, kural ve mevzuata uygunluğu kendi elemanları aracılığı ile gerçekleştirir (Bozkurt, 2015: 28).

İşletme yönetimi ve yasalarca konulmuş olan kurallar ve belirlenmiş olan politikalar, işletme personelinin ne derecede uygulandığının belirlenmesi amacı ile yapılan denetimler, uygunluk denetimleri olarak ifade edilir. Bu kurallar yasalarla belirlenmiş olabileceği gibi işletme yönetimleri tarafından politika olarak da belirlenmiş olabilirler.

Örnek olarak; faturaların ve çeklerin sıra numarası izleyip izlemediklerini belirlemek amacı ile yapılan incelemeler, araştırmalar, işletmenin daha önce belirlediği aşınma payı hesaplamaları yöntemine uygun kayıt yapılıp yapılmadığını belirlemek amacı ile yapılan kontroller uygunluk denetimi kapsamındaki çalışmalardır (Türedi, 2007: 26).

Faaliyet Denetimi; Faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemlerini değil işletmenin tüm işlevlerini içerdiğinden oldukça geniş bir uygulama alanı vardır. Diğer denetleme mekanizmalarına göre daha karmaşıktır. Daha soyut kriterleri vardır. Ölçütleri sektör ortalamaları, oranlar, başarı ölçüleri ve bütçeler kullanılmaktadır (Kaval, 2008: 9)

İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşip ulaşılmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür.

Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını tespit etmeye yönelik geniş çaplı bir inceleme faaliyetidir. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma, geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne oranda uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur. Faaliyet denetimi özellikle işletme yönetiminin etkinliğini ve performansını değerlendirmede önemli bir süreçtir. Faaliyet denetiminin amaçları aşağıdaki maddeleştirilmiştir (www.ismmmo.org.tr, 12.09.2017: 40-41);

- ❖ İşletmenin performansını incelemek,
- ❖ Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini saptamak,
- ❖ Verimli çalışıp çalışmadığını incelemek.

BÖLÜM 3. MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLELER

Yapılan muhasebe düzensizliklerinin hata mı yoksa hile mi olduğunun tespit edilmesi kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan bu ayrımın yapılması her zaman kolay olmamaktadır. Hata ve hile, her zaman birbirinden ayırt edilemeyebilir. Hileli işlemleri çoğu hatalı işlemler yardımı ile gerçekleştirilir. Aynı zamanda hatalı işlemleri gizleyebilir. Hataların hileli bir nitelik kazanması ise bunların kasıtlı olduklarından kaynaklanır (Kaymak, 1996: 63)

Finansal tablolarda ortaya çıkabilecek önemli yanlışlıklar muhasebe bakımından iki etken bulunur. Ve bunlar; hata ve hilelerden kaynaklanabilir. Bu bölümde hata ve hile konusuna yer verilmiştir. Hatalar, finansal tablolardaki kasıtlı olmayan yanlışlardır. Hile ise tam tersi; bunda kasıt unsuru bulunmaktadır.

3.1. Muhasebe Hataları

Bu bölümde muhasebe hatalarının tanımı ve özelliklerinden bahsedilmiştir. Devamında muhasebe hatalarının nedenlerine yer verilmiştir.

3.1.1. Muhasebe Hatalarının Tanımı ve Özellikleri

Hata kavramı Türkçe sözlükte kelime anlamı olarak “*istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılğı*” olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla hatalar istem dışı yapılan yanlışlıklar olarak da tanımlanabilir. Hata kavramını hileden ayıran en temel özellik kasıt içermemesidir. Örneğin mali bir tablonun hazırlanışı sırasında herhangi bir değerin rakamsal olarak yanlış yazılması kasıt unsuru içermediği için bir hatadır. Ancak aynı durum, birinin kasıtlı olarak yanlış rakamları mali tablolara geçirerek yatırımcıları yanıltması hile kapsamı içerisine girer. İki olayda da yapılan yanlış rakam olayı birbirinden farklıdır (<http://dergipark.gov.tr> 28.09.2017).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı gibi, muhasebe hatalarının işlem ve olaylarında bilerek yapılan bir kasıt unsuru yoktur. Gerekli özenin gösterilmemesi sonucu oluşmaktadır. Bu durum diğer bölümde anlatılacak olan muhasebe hilelerinden ayıran en önemli detaydır. Hilenin, kasıt unsurunu barındırıyor olmasıdır.

3.1.2 Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hatalarının nedenleri; bilgisizlik ve tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizliktir. Aşağıda konu açılımları ele alınmıştır.

3.1.2.1 Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebede işlemleri gerçekleştirmek ve doğru sonuca ulaşabilmek için gerekli olan tüm kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi ve doğru bir biçimde uygulanması gereklidir. Söz konusu bu unsurları bilmeyen bir muhasebe personeli veyahut da bunları bilen fakat yanlış yerlerde uygulayan birisi muhasebede çeşitli düzensizliklere yol açabilmektedir (Kırsacık, 2013: 24).

Ayrıca işletme çalışanlarının işletme içi eğitime tabi tutulmaları yetiştirilmeleri, için gerekli olmakla birlikte seminerler ile desteklenmelidir. Böylece muhasebe hatalarının yapılması en aza indirilmeye çalışılmış ve işletmede iç kontrolde arttırılmış olacaktır.

3.1.2.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebeye ait işlem ve olaylar gerçekleştirilirken, bilgi kadar önemli olan diğer konu da gerekli olan dikkat ve özenin gösterilmesidir. Aksi takdirde, dikkatsizlik, unutkanlık, ilgisizlik ve ihmal sonucu yapılan işlemler muhasebenin akış sistemini bozacak ve hatalara sebebiyet verecektir (Kirik, 2007: 40).

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

3.1.3. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri

Her geçen gün teknolojinin gelişmesi ile beraber muhasebe işlemleri artık bilgisayar ortamında yapılmakta olduğundan dolayı, bu durum muhasebe hatalarının önemli ölçüde azalmasını ayrıca bazı hataların da tamamen ortadan kalkmasına neden olmuştur. Yine de uygulama esnasında sıkça karşılaşılan bazı hatalar bulunmaktadır. Bu hataları 5 grupta incelemek mümkündür. Bunlar (İrmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002: 33-39);

- ❖ Matematik Hataları
- ❖ Kayıt Hataları
- ❖ Nakil Hataları
- ❖ Unutma ve Tekrarlama Hataları
- ❖ Bilanço Hataları

3.1.3.1. Matematik Hataları

Muhasebe işlemlerinde, matematiksel işlemler yapılırken gerçekleşen hatalardır. Toplama işlemi 75.000 olması gerekirken, yapılan hesaplama hatasından dolayı sonucun 80.000 çıkması ve bu yanlış sonucun kayıtlara bu şekilde geçirilmesi matematik hatasına bir örnektir. Çift kayıt sisteminden dolayı matematik hatalarının kayıtlar üzerinden tespiti söz konusu olmayıp ancak belgeler üzerinde uygulanacak olan aritmetik inceleme sayesinde matematik hatalarını ortaya çıkarmak mümkündür (Kaya, 2013: 5).

Teknoloji çağının sağladığı bilgisayar destekli programlarla yapıldığından aritmetik işlemler bilgisayarda kullanılan paket programlarda kendiliğinden hesaplandığı için matematik hataları çok fazla olmamaktadır.

3.1.3.2. Kayıt Hataları

Günlük defterlerde yapılan kayıt hataları çeşitli şekillerde olabilir.

Günlük deftere kaydedilen işlemlerle ilgili hesapların adlarında hata yapılabilir. Sözelimi; veresiye yapılan bir satış işlemi, alıcılar hesabı yerine alacak senetleri hesabına işlenmiş olabilir.

Günlük deftere kaydedilen işlemle ilgili tutarlarda hata ya da yanlışlıklar yapılmış olabilir. Bu düzensizlikler, rakamlarda yapılan hatalar olarak da adlandırılır. Muhasebedeki bir iş olgusuna ilişkin rakamın 1000 YTL yerine 100 YTL yazılması ya

da tahkim tehir olarak da adlandırılan 854 YTL'nin 845 YTL olarak yazılması örnek verilebilir (Vasfi, 2007: 152-153).

Örneğin; müşterinin verdiği 20.000,00 TL'lik miktarlı senedin kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

_____	.../.../...	_____
120 Alıcılar Hesabı		20.000,00
	121 Alacak Senetleri Hesabı	20.000,00
_____	/	_____

Yukarıda yapılan bu hatalı kaydın düzeltilmesi için kayıt yapılan miktarın 2 katı ile ters orantılı bir kayıt düşülerek hata aşağıdaki şekilde düzeltilir.

_____	.../.../...	_____
121 Alacak Senetleri Hesabı		40.000,00
	120 Alıcılar Hesabı	40.000,00
_____	/	_____

3.1.3.3. Nakil Hataları

Muhasebe işlemlerinde yer alan miktarların, bir sayfadan diğerine, bir defterden diğerine, defterlerden mizana ya da yevmiye defterlerine kayıt edilen işlemlerden herhangi birinin büyük defter kaydı sırasında yapılan hatalı kaydedilmesi ya da farklı olan başka bir hesap üzerine kayıt edilmesi neticesinde oluşan hatalardır. Nakil esnasında oluşan mühim hatalar şunlardır (Öztoprak, 2017: 26);

- i. Bir sayının hatalı aktarılması,
- ii. Doğru sayının hatalı bir hesaba geçirilmesi,
- iii. Hesabın borç kısmında bulunması gerekli olan rakamın o hesabın alacak kısmına kaydedilmesi,
- iv. Rakamların yevmiye defterinden büyük deftere aktarımı esnasında rakamların iki kes geçirilmesi
- v. Rakamın yevmiye defterinden büyük deftere geçirilmesinin unutulması

3.1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

İşletmeye ait satış gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır. Örnek satış faturalarının bir veya bir kaçının kaydedilmemesinin unutulması birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tek bir yıl kayıtlara yansıtılması gibi tekrarlar ise unutmanın tersine işlemin kayıtlarına iki defa geçirilmesidir. Mükerrer kayıta denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesinde dolayı olur (www.goruntuludershane.com , 06.11.2017).

3.1.3.5. Bilanço Hataları

Bilanço, bir işletmenin varlıklarının ve varlıkların kaynağını teşkil eden unsurların belirli bir tarihte gösterildiği tablodur. Bilanço düzenlenirken temel muhasebe kavramları ile muhasebe standartları esas alınmaktadır. Bilançonun düzenlenmesi sırasında işletmelerin uyması gereken kurallara bilanço ilkeleri denilmektedir. Bilanço ilkelerine uyulduğu takdirde, ilgili kişiler işletmenin istedikleri tarihteki finansal durumunun ne olduğu ile ilgili doğru bilgiye ulaşabilirler.

Bilanço düzenlenirken belirtilen ilke ve esaslara uyulmaması durumunda ise bilanço hataları ortaya çıkmaktadır. Bilanço hatalarını üç grupta ele almak mümkündür. Bunlar; ilk grup işletmenin aktif ve pasiflerinde bulunan kıymetlerin değerlendirilmesinin ve karşılık ayrılmasının muhasebe kurallarına, kanuni şartlara göre yapılmamış olması durumunda meydana gelen hatalardır. Bunlara kısaca değerlendirme hataları da denilmektedir.

İkinci grup bilanço hatası da bilançoda ne için yapıldığı belli olmayan ve kapalı hesapların bulunması durumunda ortaya çıkan hatalardır. Son olarak yapılan hatalar ise

birleştirme hatalarıdır. Bu hatalar aktif ve pasif hesapların karşılaştırılması sonucu birleştirilmesi esnasında ortaya çıkar (Anuk, 2015: 54).

Finansal tablolarda bulunan hileyi hatadan ayıran temel faktör, finansal tablolardaki yanlışlıkların kaynağının kasıtlı olup olmadığıdır. Yanlışlık kelimesi, finansal tablolarda yer alması gereken bir bilgiyi kayıtsızca çıkartmak ya da eksik bir şekilde sunmak anlamına gelir (Fido, 2016: 44).

Bu kapsamda; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken bunları analiz ederken yapılacak bir yanlışlık, olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasında kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini, muhasebe ilkeleri uygulama esnasında değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma ve açıklama konuları ile ilgili yanlışlıkları hata olarak nitelendirir (Fido, 2016: 44).

Hata ve hileyi ayıran temel faktör belirlendikten sonra bu bölümde muhasebe hileleri konusuna geçilmektedir.

3.2. Muhasebe Hileleri

Çalışanların, kurumların veya kuruluşların muhasebe hilelerine başvurularındaki temel sebep kendi çıkarları doğrultusundadır. Ve çok çirkin bir olayı yaşamaktır. Bilerek yanıltma, kandırma ve bunları yaparken kendilerinde haklı sebeplerini dahi bulmaları söz konusudur. Bu bölümde de muhasebe hilelerinden bahsedilmiştir.

3.2.1. Muhasebe Hileleri Tanımı ve Özellikleri

“Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, yolsuzluk ve hileler küçük bir kesime fayda sağlarken önemli bir kesime zarar vermektedir. Yapılanlardan mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve kamu zarar görmektedir. Kaynaklar yanlış yerlere aktarılmakta ve bundan tüm toplum zarar görmektedir” (Bozkurt, 2000: 15).

Hile “aldatma, yanıltma, dönen dolap, bir kimsenin kendi davranış biçimi veya sarf ettiği sözler ile diğer bir kimseyi bir irade beyanında bulunmaya veya sözleşme

yapmaya yöneltmek için yanlış bir fikir doğuşuna veya yanlış fikrin devamına bile neden olmasıdır” diye tanımlanmıştır. Hile, bir eylem olarak başkalarına zarar verir ise ceza yasalarımızca “suç” sayılmıştır. Türkçe sözlükte ise hile, “*çıkartarak sağlamak amacıyla bir mala değersiz bir şey karıştırmak*” şeklinde açıklanmıştır. Süte su katmak gibi... Buna göre hile, karşı tarafı aldatmak suretiyle maddi veya manevi bir yarar sağlamak için yapılan her türlü bilinçli davranış biçimidir (<http://www.bursa-smmmo.org.tr> , 20.09.2017).

Hile kavramını daha iyi anlamak için, kavramın içerdiği özelliklere bakmak gerekirse aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, 2009: 60);

- ❖ Hile eylemi, hileyi yapan tarafından gizlice sürdürülen bir faaliyettir.
- ❖ Hile eyleminde, hilekarın kendisine yarar sağlama esası vardır.
- ❖ Kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.
- ❖ Kurban bir şekilde aldatılır.
- ❖ Her durumda hile eyleminden kurban kişi veya işletme zarar görür.

Genel olarak hile eylemlerinde başrolde güven yer almaktadır. Güven; hile için olmazsa olmaz bir özelliktir. Hilenin başarılı olmasında güven vazgeçilmez bir unsur olarak görülmektedir. Güven olmadığı sürece hile eyleminin gerçekleşme olasılığı çok düşük olmaktadır. Bunları yapan kişi de bunun farkındadır (Öztürk, 2015: 9).

Bir muhasebe hilesinin olabilmesi için iki unsuru barındırması gerekmektedir ve aşağıda maddeler halinde verilmiştir (Çubukçu, 2009: 117);

1- Muhasebe hataları için geçerli olan durumun tam kasıt unsuru barındırması gerekmektedir. Yani hilede hatadan farklı olarak kasten yanıltma vardır. Hile yapan kişiler, ya karşı tarafı bilinçli olarak aldatmaya gitmekte ya da gerçekleri yanlış açıklayarak karşı tarafı irade dışı yanlış açıklama yapmaya itmektedir. Bir yanlışın kasti olması için iki şartın varlığı gerekir.

a- Hile yapan kişi ya da kişiler yapılan yanlışlığın farkında olmalıdır.

b- Hile yapan kişi ya da kişiler karşı tarafa bu ifadelerle inandıklarını ve bu yanlış ifadelerle sözleşme kuracağını hatta rapor verileceğini bilmelidirler.

2- İşletmelerdeki çalışanların ya da yöneticilerin çıkar sağlamak amacıyla hareket etmesi gerekmektedir. Kişilerin çıkar sağlamalarına dayalı bir eylem olması da zaten kasıtlı bir girişimi sebebiyet vermektir. Kişisel çıkarlar için yapılan hile, işletmenin çıkarlarına ters düşmektedir ve işletmeye zarar vermektedir.

Bu iki önemli noktayı vurgulayacak bir tanım yapılacak olunursa eğer hile; “İşletmeye zarar vererek, kişisel çıkarları doğrultusunda yarar sağlayabilecek konumda olan kişilerin, kötü niyetli girişimleri” şeklinde tanımlanabilir.

Hile, sadece belli bir menfaate ulaşmak için değil işletmenin bilgilerinin üzerinde oynamakla, ya da işletmeye ait olan varlıkların kötüye kullanılmasıyla yapılan dolandırıcılık faaliyetinden ibaret değildir. Aynı zamanda makamı kötüye kullanma, ya da şirketin itibarından ya da devletin gücünden yararlanarak haksız zenginleşme de buna dahildir.

3.2.2. Muhasebe Hilelerinin Unsurları

Kişileri hile yapmaya iten nedenler araştırıldığında, Donald R. Cressey tarafından zimmet suçu nedeniyle ABD’de hapiste olan 200 mahkum üzerinde yapılan araştırmaya bakıldığında; Donald R. Cressey, gerçekleştirdiği araştırma sonucunda bu kişilerin büyük çoğunluğunun finansal yükümlülüklerini yerine getirebilmek için hile yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Bu unsurun dışında tüm mahkumlarda mevcut olan iki unsur daha bulunmaktadır. Bunlar, hileyi yapabilmek ve gizleyebilmek için kişilerin karşına çıkmış bir fırsat ve kişilerin işledikleri suçta yaptıklarını haklı gösterebilecekleri bir nedendir.

Çalışmaların tamamlanması üzerine Donald R. Cressey, kişilerin hile yapma nedenlerine ilişkin bir açıklama sağlayabilmek için ortaya bir teori koyarak, kişileri hile yapmaya iten 3 unsuru açıklamıştır. Bu unsurlar, “baskı”, “fırsat” ve “haklı gösterme” dir. Her ne kadar hile üçgeni terimini Donald R. Cressey ile ilişkilendiriliyor da olsa, çalışmalarında “hile üçgeni” terim olarak yer vermemiştir. “Hile Üçgeni”ni

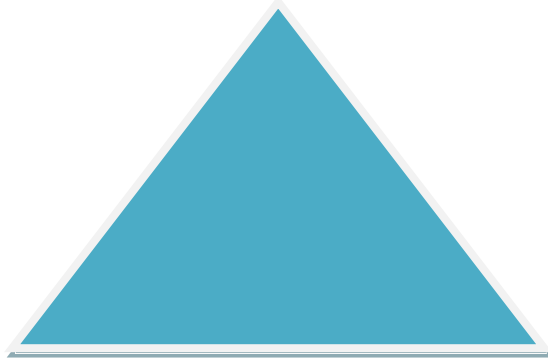
terim olarak ortaya koyan kişi ACFE'nin de kurucusu olan ve hile konusunda da çok sayıda çalışmalar yapan Joseph T. Wells'dir (Mengi, 2012: 115).

“Bir hilenin meydana gelebilmesi için üç unsura ihtiyaç duyulmaktadır. İlk olarak yönetim ya da çalışanların baskı altında olması, bu kişilere hile yapmaları için bir neden sağlar. İkinci olarak, işletmede kontrollerin bulunmaması, kontrollerin etkin çalışmaması ya da yönetimin kontrolleri aşabilmesi, hilenin gerçekleştirilebilmesi için bir fırsat yaratır. nc unsur ise, hile eylemini gerçekleştiren kişinin bu eylemini haklı gösterebilmesidir” (Karavardar, 2015: 29).

Bir kişinin hile yapabilmesi için işletme içerisinde buna uygun bir konumda olması gerekir. İyi bir iç kontrol sistemi ile hile yapma fırsatları sınırlanabilmektedir. Ve iç kontrol önemi kesinlikle göz ardı edilmemelidir. Çünkü işletmede görev ayrılıkları yapılırken gözetim, kayıt tutma ve yetkilendirme görevleri bir kişide toplanmayıp, ayrı tutulursa hile yapmak daha da zorlaşacaktır. Böyle bir düzenlemede; bir çalışan hile yapıyorsa başka bir çalışan onu bulacak konumda görevlendirilmelidir (ubuku, 2009: 118).

İşletme yöneticileri tarafından yapılan hilelerin amacı az gelir göstererek vergi ödeme miktarını en aza indirmek istemeleridir. Aynı zamanda şirketin durumunu olduğundan daha iyi göstererek kredi verenleri yanıltmaktadır.

BASKI



FIRSAT

HAKLI

Şekil 3.1: Hile Üçgeni

Kaynak: www.google.com.tr/search=hile+üçgeni 10.01.2018

Hile çoğunlukla baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bir araya gelmesi ile oluşan ve ‘Hile Üçgeni’ olarak adlandırılan yapıyla oluşmuştur. Baskı unsuru, işletme çalışanları üzerinde çeşitli nedenlerle ortaya çıkan baskılar olarak tanımlanmakta olup, çalışanın borcu nedeniyle ölüm tehdidi alması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Fırsat unsuru, işletmenin hile yapılmasına fırsat verecek bir yapı içerisinde bulunması durumunda ortaya çıkar (Artar, 2016).

Çalışanın işletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısının olmadığını düşünerek rahatlıkla parayı zimmetine geçirmesi bu duruma örnektir. Buradan da anlaşılacağı üzere iç kontrol hileyi önleyebilir. Haklı gösterme unsuru ise yapılan hileleri haklı gösterme çabalarıdır ve çalışanın aldığı parayı sonradan yerine koyacağını, bununla suçlanacağını düşünmediğini ileri sürerek kendisine bu vaatlerde bulunması bu duruma örnektir (Artar, 2016).

3.2.3. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Günümüzde işletme ile yakından veya uzaktan ilişki içerisinde bulunan ve işletme ilgilileri olarak tanımlayabileceğimiz (işletme sahip ya da ortakları, paydaşlar, çalışanlar vb.) kişi veya kurumlar tarafından çeşitli alanlarda ve şekillerde hileler yapılabilmeleri mümkündür. (www.alomaliye.com, 28.09.2017).

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ise ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkarılması mümkün olamaz bir şekilde kılıfına da uydurabilir (Alptürk, 2008: 402).

Yapılan araştırmalarda, dünya genelinde;
(<http://www.pusulaadlimuhasebeuzmanligi.com/hizmetlerimiz/kimler-hile-yapar.html>, 24.01.2018)

- i. Her durumda hile yaparlar - %10
- ii. Fırsatı bulunca hile yaparlar- %75
- iii. Hiç bir durumda hile yapmazlar- %15

Çalışanların çalışma yıllarına göre hile yapma oranı ise;

- i. İki üç yılda; %30,
- ii. 4. ve 5. Yıllar arasında %70,
- iii. Yolsuzluk ve hileli işlemleri yöneldikleri görülmüştür.

Hile yapanların karakteristik özelliklerinde bakıldığında;
(<http://www.ozdenetim.com/urun.kategori=hile-denetimi>, 17.01.2018)

- ❖ Konuşkan, sevimli, kendisine çok değer verirler
- ❖ Hastalık derecesinde yalancılardır ve vicdan azabı çekmezler,
- ❖ Bozgunculukta aşırı hünerlidirler,
- ❖ Duygusuz ve başkalarının duygusuna önem vermeyen tiplerdir,
- ❖ Eylemleri nedeniyle sorumluluk kabul etmezler,
- ❖ Kurnaz, egoist, çok risk alan, kurallara uymama özelliği taşırlar,

- ❖ İşe en önce gelip, en geç çıkarlar,
- ❖ Yıllarca izin yapmadan çalışırlar,
- ❖ Hile yapanların cinsiyetlere oranı; %40 kadınlar, %60 erkekler,
- ❖ Eğitim düzeyleri arttıkça hile sayısı azalmakta ancak zarar boyutu oldukça artmaktadır.

Hile işletme içinden kişilerce yapılabileceği gibi, işletme dışından kişiler tarafından da yapılabilir.

3.2.3.1. İşletme İçinden Yapılan Hileler

İşletme içinde yapılan hileler, hile yapanın işletmenin bordrosu altında görevli kişi olması anlamına gelir. İşletme çalışanlarının, görevlerini ifşa ederken, işletmedeki pozisyonlarına ve yetkilerine göre şirket varlık ve kayıtlarına ulaşma imkanları vardır. Hile yapan işletme çalışanı, bu imkanı kötüye kullanarak işletme varlıklarını kötüye kullanır.

3.2.3.1.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler

İnsanı hile yapmaya iten birden fazla sebep vardır. Bu sebepler birkaç nedenle sınırlamak doğru değildir. Sebepler için uygun zaman bulunduğu hile yapmak kaçınılmaz bir hale gelir. İşletme çalışanların hile yapma nedenlerinin temel sebebi; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı göstermeleridir.

Hapis gibi ağır yaptırımlar olmasına rağmen, çalışanlar hile yapmaya devam ederler. Bu kadar büyük riske rağmen neden hala hile yapmaya devam ederler sorusunun cevabı oldukça basittir “Çünkü yapabilirler”. Yapılan araştırmalarda karşılaşılan bir başka gerçek de hilelerin küçük çaplı başlayıp zaman içinde büyüdüğüdür.

Çalışan hileleri, zimmet yoluyla hırsızlık veya mesleki hileler olarak da adlandırılmaktadır. Genel olarak bir çalışanın, işletmenin varlıklarına el koyarak veya kural dışı kullanarak işverenini kandırması, dolandırmasıdır. Çalışan hileleri, doğrudan veya dolaylı olmak üzere iki ana başlık altında incelenir.

· Doğrudan yapılan hilelerde, çalışan, işletmeden nakit para, stok, demirbaş ve buna benzer varlıkları çalmaktadır. Bu işlemi bir hayalet işletme oluşturarak yapabilmektedir. Kendi kendine yazdığı senaryoda kendisine eşlik etmesi gibi bir durum söz konusudur. Örneğin hayali işletmesi aracılığı ile mal vermeden, vermiş gibi göstermekte, bunun ödemesini almaktadır. Doğrudan yapılan hilelerde bir üçüncü taraf bulunmamaktadır. Alınan varlık doğrudan çalışanın cebine girmektedir.

· Dolaylı hilelerde ise arada bir üçüncü taraf bulunmaktadır ve çalışan ile bu üçüncü kişinin işbirliği söz konusudur. Bu üçüncü tarafları satıcı veya müşteri olarak tanımlayabiliriz. Çalışanlar müşteri veya satıcılar ile işbirliği yaparak kendilerine fayda sağlamaya çalışırlar. Örneğin, müşterilere düşük fiyattan mal satıp, müşteriden bu iyiliğe karşı rüşvet alabilirler. Ya da çalışanlar satıcılarla anlaşp düşük kaliteli mal satın alabilirler (<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/> , 01.01.2018).

İşletme çalışanlarınca yapılan hile çeşitlerinin bir kısım işletmelerde diğer işletmelere oranla daha çok yapıldığı görülebilir. Bu durumun oluşmasına işletmedeki ortamların taşıdıkları bir takım özellikler sebebiyet verebilmektedir. Bu kapsamda aşağıda bulunan tabloda özellikleri baz alınarak düşük ve yüksek hile riski bulunan işletmeler gösterilmektedir.

Tablo3.1:Yüksek ve Düşük Hile Riski

Değişkenler	Yüksek Hile Riski	Düşük Hile Riski
Yönetim Biçimi	Hükmedici	Katılımcı
Yönetim Eğilimi	Düşük Güven Yüksek Güven	Güce Yönelik Başarıya Yönelik
Yetki Dağılımı	Tepe yönetiminde toplanan, merkeziyetçi	Tüm yönetim kademelerine dağılan
Planlama	Merkezi Kısa Vadeli	Merkezi olmayan Uzun Vadeli
İşletme Hedefi	Kar Odaklı	Müşteri Odaklı
Raporlama	Sıradan olanın raporlanması	Olağan dışı olanın raporlanması
Ödüllendirme Sistemi	Cezalandırıcı Cimri, Politik	Güçlendirici Cömert, Adil
Performansın Geri Beslenmesi	Eleştirici Olumsuz	Destekleyici Olumlu
İyi Davranışın Karşılığı	Çoğunlukla Parasal	Dikkate Alma, Promosyon, Ek sorumluluk ve Para
İşletme Etiği	Kararsız, Hayal Kırıcı ve Gelgitçi	Açıkça Tanımlanmış ve Düzgün
İç İlişkiler	Üst Düzeyde Rekabetçi ve Düşmanca	Dostça, Rekabetçi ve Destekleyici
Değerler ve İnançlar	Ekonomik, Politik ve Kişi Odaklı	Sosyal, Duygusal ve Grup Odaklı
İnsan Kaynakları	Yüksek Değişim, Yıkıcı, Kaytarıcı	Yeterli Terfi Olanığı, Düşük Değişim, Tatmin Edici
Ana Finansal Konu	Nakit Akışı Sorunları	Yeni Yatırım Olanakları
Yönetim Yapısı, Sistem ve Kontroller	Bürokratik Emredici, Esnek Olmayan	Bürokratik, Sistematik Kendi kendine kontrol
İç İletişim	Biçimsel, Yazılı, Karlı, Övünge ve Belirsiz	Biçimsel Olmayan, Sözlü, Net, Dostça ve Dürüst

Kaynak: Nejat BOZKURT, “İşletmelerin Kara Deliği Hile”, Alfa Yayıncılık, İstanbul, Yıl:2009, sf. 167-168.

3.2.3.1.2. Yönetim Hileleri

- i. Kayıt dışı işlemler,
- ii. Belge sahtekarlığı,
- iii. Henüz gerçekleşmemiş bir işlemi gelir olarak kaydetmek,
- iv. Uydurma hesaplar, sahte işlemlerle gelir unsuru yaratmak,
- v. Arızı işlemlerle bir kerelik gelir yaratmak,
- vi. Zamanında önce veya sonra kayıt, dönemsellik kavramında sapmak, ilgili dönemin gelir ve giderini sonraki döneme aktarmak veya sonraki döneme ait gelir ve gider unsurlarını ilgili döneme aktarmak.
- vii. Satış yolsuzlukları,
- viii. Alış yolsuzlukları,
- ix. İşletme giderlerini yükseltme,
- x. Özel giderleri işletmeye aktarma,
- xi. Değerleme hileleri,
- xii. Arızı gelirleri gizleme.

Bir işletmede aşağıdaki işlemlerin yoğun olarak yaşanması işletme yönetimi tarafından hile yapıldığı kanaati uyandırabilir:

- i. Dönem sonlarında yakın tarihlerde yüksek karlı, olağan olmayan işlemler,
- ii. Borç ve alacak yapısında, faizlerinde ve tahsilat yapısında sorunlar,
- iii. İşletme hakkında dava ve inceleme açılması
- iv. Yöneticilerin ahlaki ve finansal sorunlar (kumar, borç, yüz kızartıcı işler, dürüst olmamak) yaşaması,
- v. İzin kullanımına dikkat etmeyen yöneticiler,
- vi. İşletmenin kurumsal yapısının (iç denetim, iç kontrol, kurumsal kültür) olmaması,
- vii. Riskli sektörlerde faaliyet göstermek,

- viii. İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde yoğunluk,
- ix. Çok sayıda çeşitli banka ile çalışmak.

İşletme yönetimi tarafından yapılan hileleri ortaya çıkarabilmek için her işletmenin uygun bir iç kontrol ve denetim mekanizmasına sahip olması gerekir. İç kontrol sistemi işletme yönetimi tarafından kararlarının uygulamaya geçirebilmesinde uygulanan temel ilkeler, yöntemler ve düzenlemelerden meydana gelen bir sistemdir (Uyar, 2007).

3.2.3.2. İşletme Dışından Yapılan Hileler

İşletme dışından yapılan hileleri; satıcı hileleri, müşteri hileleri ve yatırım hileleri olmak üzere üç başlık altında inceleyebiliriz. Çalışan hileleri ve hileli mali raporlama şirketin içinden kişilerce yapılan hile türleridir. Satıcı, müşteri ya da yatırım hileleri ise işletmenin içinden değil, işletmenin dışından kişilerce yapılan hilelerdir (<http://www.vergi.tc/makaledetay/sizdengelemler/muhasebede-hile-ve-hilenin-turleri> 01.01.2018).

3.2.3.2.1. Yatırım Hileleri

Yatırım ve yönetim hilelerinin birbiri ile oldukça yakından ilişkili olduğu söylenebilmektedir. Şöyle ki yönetim hilelerinde işletme yöneticileri, işletmenin mali tablolarını manipüle ederek açıklanan karların işletme gerçeklerinden farklı biçimde gösterilmesi için çaba sarf ederler. Yüksek gösterilen kar rakamları ise işletmenin hisse senetlerinin üzerinde etki yaratacaktır (Türkmen ve Mengi, 2013: 33).

Yatırım hilelerinde ise, hilekarlar, hileli vaatlerde bulunarak veya gerçekleri yansıtmayarak kişileri yatırım yapmaya yönlendirirler. Yönetim hilelerinde mali tablolar yanlışlıklar içeren bu mali tabloları kişilere yatırım yapmaları için sunulur. Ancak kişilerin, gerçek dışı veriler ile kandırılarak yatırım yapmalarına neden olduğundan, ortaya çıkan hile türü yatırım hilesidir (Türkmen ve Mengi, 2013: 33).

“İşletmelere mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan satıcıların yaptıkları hileler: satıcı hileleridir. Satıcı hileleri, satıcının tek başına veya işletmeden bir çalışan ile iş birliği yapması sonucu gerçekleşmektedir. Satıcının tek başına yaptığı hilelere örnek olarak satıcının işletmeye yüksek tutarda satış yapması, kalitesi düşük mal satması, eksik mal teslim etmesi veya hiç etmemesi gösterilebilir. Satıcının işletmeden bir çalışan ile iş birliği yapması sonucu gerçekleşen hileler ise genellikle rüşvet yoluyla olmaktadır. Satıcı, işletme çalışanına aşağıdaki nedenlerden dolayı rüşvet verebilmektedir” aşağıda maddeler halinde verilmiştir (Artar, 2016);

- ❖ İlgili işletmeye mal ve hizmet satabilmek.
- ❖ İşletmeye olduğundan yüksek tutarda satış yapabilmek,
- ❖ İşletmeye olduğundan düşük kalitede satış yapabilmek,
- ❖ İşletmeye olduğundan daha az sayıda teslimat yapabilmek,
- ❖ İşletmeye verileceği taahhüt edilen malları teslim etmemek veya hizmeti yapmamak.

Satıcı hileleri tüm dünyada özellikle kamu kurumlarına yönelik olarak sıkça yapılmaktadır.

3.2.3.2.2. Müşteri Hileleri

Yozlaşma ve hile sadece şirket içinden gelen bir tehdit değildir. Müşteriler ya da satıcılar gibi şirket dışından kişilerce de gerçekleştirilebilir bir tehdittir. Müşteri hilelerinde, müşteriler satın aldıkları malların bedelini ödemeyebilir ya da bedelini ödemedikleri şeylere sahip olmak isteyebilirler (<http://www.vergi.tc/makale,01.01.2018>).

Müşteriler, çift fatura düzenleme, düşük fiyatla mal satın alma gibi hile eylemlerine başvurabilirler. Müşteri hileleri de aynı satıcı hileleri gibi, tek başına ya da işletme içinden bir çalışanla işbirliği kurarak gerçekleştirilebilir (<http://www.vergi.tc/makale,01.01.2018>).

Aynı zamanda müşterilerin mal ve hizmet aldıkları işletmeye karşı gerçekleştirdikleri ve satış yapan işletmenin zarar görmesiyle birlikte sonuçlanan hilelerdir. Bu tür hilelerde müşteriler, satıcıları, ödemeleri gereken tutarın altında ödeme yapabilmek için aldatmayı tercih ederler (Karakaya, 2016: 165).

Tablo 3.2: Hile Türleri

HİLE TÜRLERİ			
Hile Türü	Kurban	Hile Yapan	Açıklama
1. Çalışan Hileleri	İşveren	İşletme Çalışanları	Çalışanlar doğrudan veya dolaylı olarak işverenden çalarlar.
2. Yönetim Hileleri	Tüm mali tablo ilgilileri	Tepe yönetimi	Tepe yönetimi genellikle finansal bilgileri olduğundan farklı gösterir.
3. Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırımcıların, hileli yatırımlara para yatırmaları sağlanır.
4. Satıcı Hileleri	Mal ve/veya hizmet satın alan işletmeler	Satış yapan işletme veya bireyler	Satıcılar fiyatları şişirirler veya satılmış malları teslimi yapmazlar.
5. Müşteri Hileleri	Mal ve /veya hizmet satan işletmeler	Müşteriler	Müşteriler yanlış bilgiler vererek satıcıları aldatma yoluna giderler.

Kaynak: <https://www.google.com.tr/search?q=yönetim+hileleri+nelerdir> 01.01.2018

BÖLÜM 4. İÇ KONTROL SİSTEMİ

4.1. İç Kontrol Sistemini Gerektiren Nedenler

Kontrol, işletmenin temel yönetim fonksiyonlarından sadece birisidir. Kontrol fonksiyonu işletmede oluşturulmuş iç kontrol sistemi aracılığıyla yerine getirilmektedir. İç kontrol, zamanlı, tam, doğru ve eksiksiz bilgiye ulaşılması, mali raporlamadaki hata riskinin en aza indirilmesinin mümkün olması, işin azami bir güven içinde yapılabilmesi, operasyonların sekteye uğramasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olmaktadır (Tuan ve Memiş, 2007: 2-3).

İç kontrol sisteminde; hedefler, görevler ve sorumluluklar ile kabul edilebilir riskler belirlenmekte, risk ve kontrol sistemlerine ilişkin değerlemeler yapılmakta, kurum içerisinde gerekli motivasyon sağlanmakta ve düzenli raporlama sistemi uygulanmaktadır (Özer, 2010: 25).

İç kontrol sisteminde işlemlerin, şeffaflık, etkinlik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine ve aynı zamanda ilgili mevzuata uygunluğu konusunda makul güvence sağlamak için uğraşılır. Uluslararası standartlara uygun olarak geleneksel kontrol sisteminin olumsuzluklarının giderilmesi hedeflenir. Çünkü hiçbir zaman tüm olumsuzluklar giderilemez ancak makul bir seviye de olumsuzluklar giderilebilir (Özer, 2010: 25).

4.2. İç Kontrol Sistemi Tanımı ve Önemi

Bugünün küreselleşen dünyasında işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin sayıca artması ve karmaşıklaşması nedeniyle yönetsel denetim, yönetim tarafından etkin bir iç kontrol yapısı oluşturmak ve denetim faaliyetlerini bu yapı üzerinden yürütmekle sağlanabilir. Gelişen teknolojinin de etkisi ile hata ve hile riski de bu oranla kendini geliştirebilir. İç kontrol bu durumu makul bir seviyede tutabilir, indirebilir.

Temel anlamıyla muhasebe, kayıtların tutulması, saklanması, özetlenmesi, raporlanması ve analizi ile ilgilenen bir süreçtir. İç kontrol ise muhasebeye yansıyan işlem ve olayların işletme ve yönetim politikaları ile uygunluğunu araştırır. Bu nedenle

iç kontrol sistemi finansal olayları değerlendirirken bunların muhasebeye aktarılması ile ilgilidir. İşletme varlıklarını korumak için yönetimin verdiği yetkilere göre hareket edilip edilmediğini ve kayıtlı varlıklarla mevcut varlıkların birbiri ile uygunluğunu karşılaştırır.

“İşletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve süreçler dizisinin oluşturduğu, işletme yönetimi tarafından kurulup çalıştırılan bütünsel yapıya iç kontrol adı verilir” (Haftacı, 2007: 139).

5018 sayılı Kanununun 55. Maddesinde; İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi. Varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olarak tutulmasını sağlar. Mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.maliye.gov.tr/Documents/Kontrol> , 16.01.2018).

İç kontrolün doğru anlaşılmasında, sağlıklı kurulmasında ve etkin işletilmesinde uluslararası çalışmaların katkısı da büyüktür. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bu husustaki çabaları ve standart oluşturma çalışmaları küresel düzeyde devam etmektedir. Bu genel çalışmalar çerçevesinde, 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu'nu yayınlayan INTOSAI, 2004 yılında da kılavuzu gözden geçirilmiş olarak, yeniden yayınlanmıştır (Akyel, 2010: 84).

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, belirli amaçları gerçekleştirmek amacıyla; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere yeniden tasarlanmıştır “Intosai Gov 9100, 2004: 6”.

İç kontrolün doğru anlaşılması çok önemli bir unsurdur. İç kontrolün ne olduğu iyi bir şekilde bilinmelidir. İç kontrolün tanımına bakıldığında farklı vurgularla birden fazla tanımları olduğu görülmektedir. Ama amaç hep aynıdır.

“İç kontrol, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır” (Tümer, 2010: 11).

İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüne denmektedir (Korkmaz, 2007: 8).

İşletme aktiflerinin korunması ve cari faaliyetlerin etkili biçimde yönetilmesi için yapılan finansal yönden kontrolünün yapılmasına iç kontrol denilmektedir (Arkun, 1980: 109).

İç kontrolün amacı, belli bir dönem içinde yapılan genel faaliyet planı hazırladıktan sonra, bu planın işletmenin çalışmalarını karla sonuçlandırmasını sağlayacak biçimde etkili ve rasyonel olarak uygulanıp uygulanmadığının kontrolüdür (Arkun, 1980: 109).

Etkili iç kontrol sisteminin yokluğu işletmenin maddi varlıklarıyla birlikte defter ve belgelerin yönetimin kontrolünden çıkmasına sebebiyet verebilir. Teknolojik gelişmelerle beraber işletmelerde otomasyonun ön plana çıkması işlemlerin güvenilirliğini dış etkenlere daha da açık konuma getirmiştir (Kalkınoğlu, 2003: 75).

Günümüzde işletmelerin değişen koşullara uyum sağlayabilmesi ve küreselleşme sürecinde yaşasan yoğun rekabet ortamı içinde varlıklarını sürekliliği konusunda, etkin bir yönetim anlayışı ile geçerlidir. “Etkin bir yönetim anlayışının en önemli unsurlarından biri olan kontrol fonksiyonu her geçen gün daha da önem kazanmaktadır. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler için kontrol, bugün uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları, önceden belirlenen bir amaca yönlendiren bir süreç olarak tanımlanabilir.” Yönetim anlayışında kontrol kavramının öne çıkmasıyla beraber, zamanlı ve eksiksiz bilginin önemini daha da artmıştır (Adiloğlu, 2011: 96).

İç kontrol sisteminin önemi, amacından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı amaçlar. İşletme varlıklarını korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğunun ve verimliliğin artırılmasına yardımcı olur. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetsel ve muhasebesel yardım sağlar (Dabbağoğlu, 2009: 110).

ABD’de uygulamaya konulan SOX yasası ile “kurumsal yönetim” bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, finansal raporlamanın doğruluğunu ve gerçekliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin bir biçimde işletilmesi zorunlu kılınmış ve gerek işletme yöneticileri, gerekse bağımsız dış denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir (Yalman, 2014: 11).

İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemler bütünüdür (Yalman, 2014: 11).

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması yanı sıra, önceden belirlenen politikalara ve yasal yönetsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem sahiptir (Yalman, 2014: 11).

Netice itibarıyla, etkin bir iç kontrol sistemi kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önleyecektir. Bununla birlikte mali tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının daha isabetli kararlar almasını yardımcı olur (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 223).

İç kontrol sistemi ile işletmenin birimleri kendi içinde alt birimlere ayrılmakta, her birim ise başında farklı kişiler görevlendirilerek çalışanların birbirlerini kontrol

etmeleri ve denetlemeleri sağlanmaktadır. Bu şekilde düzgün bir doküman, kayda alma ve raporlama yapılabilen, her çalışanın görevi belirlenmekte aynı zamanda hata ve hileye başvuruları önlenmektedir.

Aynı zamanda çalışanların işletmenin sahip olduğu sisteme giriş izni belli kişilere verilerek her çalışan sisteme girememesi bir önlemdir. Kurulan bilgi ve belge akışı içerisinde bütün yapılan faaliyetler kayda alınmakta, kaydedilen bilgilerin doğruluğu denetlenmekte ve çıkan veriler işletme yönetimine düzgün ve doğru bir şekilde aktarılmaktadır. Bu şekilde yöneticiler işletme faaliyetlerini kontrol altında tutarak olumsuz gelişmelere veya verimsizliklere zamanında müdahale etme imkanı bulabilmektedir (Kaval, 2008: 126).

İç kontrol sistemi, şeffaflığın adil ve etkin olarak sağlanmasında önemli bir etkidir. Etkin bir iç kontrol sistemi; işletme içerisinde suistimallere olanak vermeme gibi, işletme faaliyetlerini ve işletme yönetiminin aldığı yanlış kararlarını önlemesidir.

Tablo 4.1: Etkin ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Etkileri

Etkin İç Kontrol Yapısı	Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısı
Denetim kolaylaşır ve denetim riski azalır.	Denetim süreci zorlaşır ve bunun sonucunda denetim riski vardır.
Denetim süresi azalır.	Denetim süresi uzar.
Denetim alanı daralır.	Denetim alanı genişler.

Kaynak: Vasfi Haftacı (2011), ‘ ‘ Muhasebe Denetimi ’ ’, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı

İç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini ve kimlerin sorumlu olduğunu ortaya koyan ve COSO tarafından da yapılan tüm dünyada benimsenen tanıma göre iç kontrol sistemi, “en geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları),
- Finansla raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları),
- Yürürlükteki yasa, yönetmelik ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum) biçiminde üç grupta toplanan amaçlara yönelik uygun bir güvence sağlamak üzere tesis edilen bir süreç” olarak tanımlanmaktadır (Alagöz, 2008: 100).

İlk aşamada, iç kontrol sistemini incelerken edilmesi gereken önemli bir unsur; iç kontrollerin iki ana bölümde ele alınması gerektiğidir. Söz konusu iki ana bölümde ele alınması gerektiğidir. Söz konusu iki ana bölüm ise; yaygın ve özel kontrollerdir.

i) Yaygın Kontroller (İşletme Düzeyinde Kontroller)

Yaygın kontroller kurumsal yönetimi ve genel yönetimi hedef alan belirli bir süreç ya da işlemde ziyade işletme bütününe etkileyen, genel bir kontrol ortamının oluşturulmasına hizmet eden kontrollerdir. İnsan kaynakları, hile, genel BT yönetimi en tipik örneklerdir. Küçük işletmelerde bu kontroller yöneticilerin dürüstlük ve kontrollere yönelik davranışlarından etkilenmektedir.

ii) Özel Kontroller (İşlemlere Dayanan Kontroller)

İşletme süreçlerine yönelik özel kontroller, süreç kontrolleri olarak tasarlanırlar. Bunlar; finansal tabloların hazırlanması için işlemlerin uygun bir şekilde kaydedilmesi, muhasebe kayıt işlemlerinin içeriğini açıklayabilecek ayrıntıların kayda alınması, ödemeler ve giderlerin yönetim onayı ile yapılması vb. işlemlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine yöneliktir.

4.3. Coso

COSO; iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve suiistimali önleme alanlarında kapsamlı rehberler hazırlamak amacıyla fikir önderliği yapmak amacıyla aşağıdaki 5 özel sektör kuruluşunun sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuştur (<https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/>, 24.01.2018)

- American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
- American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
- Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Enstitüsü)
- Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
- Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)

Bunlar uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında İç Kontrol – Bütünleştirilmiş Çerçeve (Internal Control – Integrated Framework isimli bir rapor yayımlamıştır. Bu rapor ile iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirilmiştir. COSO çerçevesi, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve değerlendirilmesi amacıyla tüm dünyada yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (<https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/>, 24.01.2018).

Coso, mali raporlarının iş ahlakı, etkili bir iç kontrol ve kurumsal yönetim aracılığıyla kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur. 1985 yılında Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuştur. Coso tarafından hazırlanan iç kontrol modeli, Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkeye de ilham kaynağı olmuştur (http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-COSOMKhl_IU, 17.01.2018)

Coso modeli iç kontrol sistemlerine ilişkin standartlarının temelini oluşturmaktadır. Bir iç kontrol modeli olan Coso, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan ‘ İç Kontrole İlişkin İşletme Raporunun Hazırlanmasında İç Denetçilerin Rolü’ başlıklı raporda belirtildiği üzere, denetim sürecine dahil edilmiş bir model olmuştur. Modele göre iç kontrol sisteminin ana hedefleri; organizasyonun etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır (http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-COSOMKhl_IU, 17.01.2018).

The Committee of Sponsoring Organization (COSO)’ya göre iç kontrol sistemi; kurumun yönetim kurulu, yönetim ve diğer personeli tarafından yerine getirilen

faaliyetleri ile verimliliğini sağlama, güven içeren finansal raporlama ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olabilme ve belirlenen hedeflere ulaşmak üzere oluşturulan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Finansal tabloların güvenilirliğini, kurumun varlıkların korunmasını, hilelerin tespiti ve önlenmesinde, belirlenen hedeflere ulaşmada yasa ve düzenlemelere uygun olmak üzere kurulan iç kontrol sistem oldukça önem taşımaktadır (Fido,2016: 70)

İç kontrol ile ilgili uluslararası kabul görmüş olan COSO modeline göre, operasyonel etkinlik ve verimlilik, güvenilir mali raporlama ve mevzuata uygunluğun sağlanmasında iç kontrollerin beş temel bileşene göre yapılanması öngörülmüştür. Söz konusu temel bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali,01.01.2018>).

COSO 2013 yılında yapılan en önemli değişiklik, yanda belirtilen 5 bileşeni destekleyen 17 ilkenin sunulması oldu. Söz konusu ilkelerin, 1992 yılında yayınlanan çerçevenin içinde ise üstü kapalı bir biçimde ele alındığını söyleyebiliriz. Etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için COSO 2013 modeli, her bir bileşenin ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olmasını ve bütünleşmiş bir şekilde uygulanmasını gerekli kılıyor. Buna bağlı olarak, organizasyon içinde iç kontrollerin tasarlanmış olması ve sistematik bir şekilde uygulamaya alınması ve iç kontrol sisteminde var olmaya devam etmesi gerekiyor (<http://www.denetciyiz.com/coso-nedir-ne-ise-yarar-coso-modeli-ic-kontrol-yapisi-nedir-coso-kupu-piramidi/>, 25.01.2018).

Coso Bileşenleri Ve Destekleyici 17 İlke

Kontrol ortamı:

- 1- Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine olan bağlılığın gösterilmesi
- 2- Kontrol ortamına ilişkin gözetim sorumluluğuna ait çalışmalarının yürütülmesi
- 3- Kontrol ortamı yapısının, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi

4- Yetkinliğin geliştirilmesine ilişkin bağlılığın gösterilmesi

5- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi

Risk değerlendirmesi:

6- Doğru ve uygun hedeflerin belirlenmesi

7- Risklerin belirlenerek analiz edilmesi

8- Suiistimal riskine ilişkin değerlendirmelerin yapılması

9- Kayda değer ve önemli değişikliklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi

Kontrol faaliyetleri:

10- Uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi

11- Genel kontrollerin teknoloji odaklı belirlenmesi ve geliştirilmesi

12- Politika ve prosedürler aracılığıyla uygulanması

Bilgi ve iletişim:

13- İlgili bilgilerin kullanılması

14- İç iletişimin kurulması

15- Dış iletişimin kurulması

İzleme faaliyetleri:

16- Mevcut yapıda devam eden veya ayrı izleme faaliyetlerinin ve değerlendirmelerin yürütülmesi

17- Sürece ilişkin eksikliklerin ve iyileştirmeye açık alanların belirlenmesi ve bunun iletişimin sağlanması.

COSO'ya göre, etkin bir iç kontrol sistemi yukarıda belirttiğimiz beş unsurun dayanağı 17 ilkenin yürürlükte olmasına ve beş temel unsurun birbirleriyle ilişkili olarak işlemesine orantılıdır.

İşletme ortamı ve yönetimin felsefesi kontrol ortamının oluşumunda etkilidir. İşletmenin stratejik, mali ve operasyonel amaçlarına göre tanımlanan riskleri kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasında belirleyici olurlar. Bilgi, iletişim ve izleme ise kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, gözden geçirilmesine yardımcı olur (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali> ,01.01.2018).

İç Kontrolün Bileşenleri



Bir kurumdaki tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkinliği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluğu amaçlarına ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş bileşeninden yararlanır.

Şekil 4.1: İç Kontrol Bileşenleri

Kaynak: www.google.com.tr/search?q=iç+kontrol+bileşenleri, 10.01.2018

Coso modelindeki iç kontrol bileşenleri aşağıda sırasıyla ele alalım;

i. Kontrol Ortamı:

İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının en önemli unsurlarından biri kontrol ortamının sağlanmış olmasıdır. Kontrol ortamı, işletmenin yönetim faaliyeti ile iç kontrol yapısının önemine ilişkin olarak, işletme yönetiminin ve yönetimden sorumlu kişilerin tutum, davranış ve anlayışlarını ifade etmektedir. Kontrol ortamı, işletme çalışanlarının iç kontrol yapısı ile düşüncelerini etkileyerek, iç kontrol yapısının etkin ve disiplinli bir yapıda olmasını sağlar (Kepekçi, 1996: 24)

Dürüstlük, etik değerler ve çalışanların yeteneği, yönetimin felsefesi ve yönetim kurulunca sağlananlar gibi faktörler vasıtasıyla çalışanların kontrol bilincini etkileyerek organizasyonun tarzını da ortaya koyar. Bu unsur kontrolün ve diğer bütün bileşenlerin temelini oluşturmaktadır.

Yönetim ve çalışanlar, bütün bir organizasyon içinde, iç kontrole ve yönetime yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmalı ve devamını da sürdürmelidir.

ii. Risk Değerlendirmesi:

Risk değerlendirme, kurumun hedeflerini gerçekleştirme engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara yanıtlar verilmesini sağlama sürecidir. Riskler değerlendirilirken idarenin karşılaşacağı potansiyel olaylar ile birlikte idarenin özgü durumu (örneğin kurumun büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı, yürüttüğü faaliyetlerde tabi olduğu mevzuat, siyasi öncelikleri, kamuoyu ilgisi) da göz önünde alınmalıdır (http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf, 10.01.2018).

Risk değerlendirme, tespit edilmiş risklere karşılık verilip verilmeyeceğine ve karşılık verilecekse fayda/maliyet dengesi en uygun

olan karşılığın seçilmesine destek olur
(http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf,
10.01.2018).

iii. Kontrol Faaliyetleri:

Kontrol faaliyetleri, işletme yönetiminin uyarılarını uygulanmasını sağlayan usul ve esaslardır. Örneğin, malların kredisi riski yüksek olan bir müşteriye gönderilmediğinden veya yalnızca yetkilendirilmiş satın almaların yapıldığından emin olmak gibi (Bozkurt, 2012: 41).

Bu kontroller, yeterince kullandıkları ortamlarda işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklere karşılık vermektedirler. Önlemler alınmasıdır. Bilgi teknolojileri veya elle gerçekleştirilen ilgili kontrol faaliyetleri işletme süreçleri ve varlıkların korunması gibi olağan faaliyetlerde ortaya çıkabilecek riskleri azaltmak üzere yapılır (Bozkurt, 2012: 41).

iv. Bilgi ve İletişim:

Bilgi ve iletişim, bir işletmenin bir kontrol sisteminin merkezi bir nevi onun sınır sistemidir. Bu sistemi sayesinde yönetim hedeflerini, politikalarına çalışanlara iletebilir. Bir işletmenin muhasebe bilgi ve iletişim sisteminin asıl amacı, işlemlerin başlatılması, gerçekleşmesi, kaydedilmesi ve raporlaması ile ilgili sorumluluğun korunmasını sağlayan bir süreçtir (Uzay, Selimoğlu, 2008: 100).

v. İzleme:

İzlemenin amacı iç kontrolün doğru bir şekilde tasarlandığının, yönetildiğinin, etkili ve uygun olup olmadığını belirleyen bir süreçtir. İç kontrolün performansı, operasyonlar sürekli izlenmeli ve periyodik değerlendirmeler aracılığıyla zaman içinde de takip edilmelidir.

İşletmenin amaçlarına ulaşmada çok önemli bir yere sahip olan iç kontrolün, işleyişi sırasında gerçekten bu işleve sahip olup olmadığının, yani iç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için izlenmesi için gerekir. Bu amaçla (Koca, 2010: 26);

- ❖ Kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı,
- ❖ Tanımlanmış alanlarda iyileştirilme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp, yapılmadığı,
- ❖ Gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli yordamların, sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir. Bu izleme etkinliği, özellikler iç denetim fonksiyonunun önemli bir görevidir.

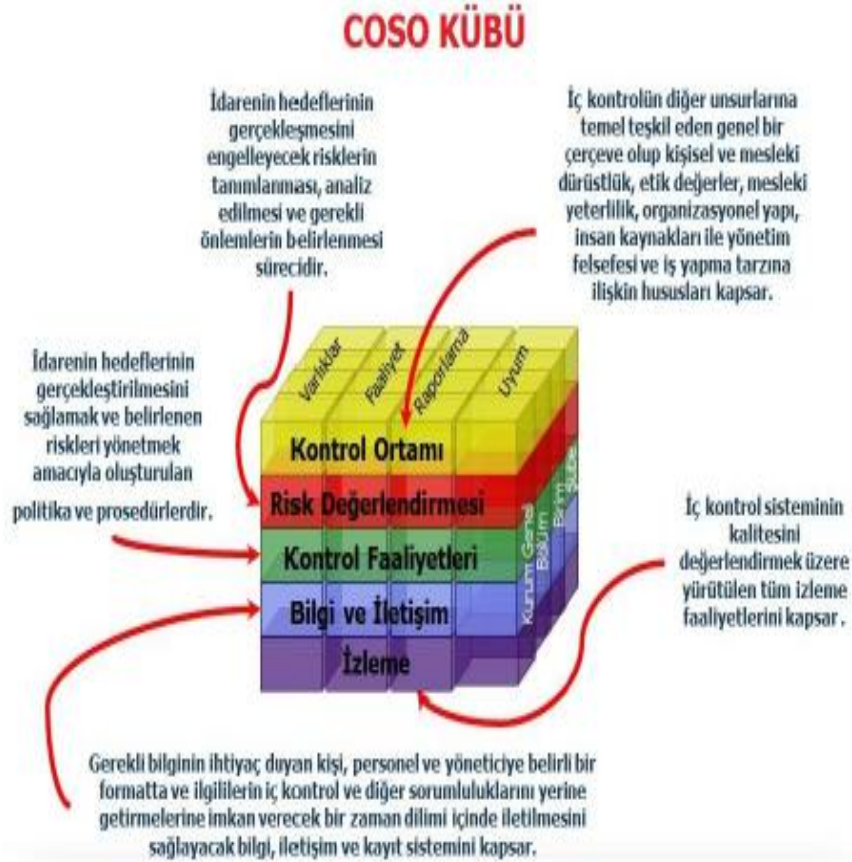
COSO Küpü; iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve idarenin faaliyetleriyle ilişkini gösterir. Birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları, bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir parçasıdır (<https://icdenetim.ibb.istanbul/coso-kupu-coso-cube/> , 09.01.2018).

Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliği, bilgilerin güvenilirliği, mevzuata uygunluk ve kurum varlıklarının korunması hedeflerine ulaşmakla birlikte COSO modelinde yer alan iç kontrolün beş unsurundan faydalanır. Ve Coso küpü aşağıdaki şekilde görselleştirilir (<https://icdenetim.ibb.istanbul/coso-kupu-coso-cube/> , 09.01.2018).

COSO Küpü'nün ön yüzünde iç kontrol unsurları (üstten alta doğru kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim) belirtilir. Üst yüzünde ise, unsurların var olmaları ve işleyişleriyle yerine getirmekle yükümlü oldukları operasyonlar, raporlama ve uyum yer alır. Yan yüzde ise, faaliyetlerin işletme geneli, bölüm, birim ve görev bazında organizasyon yapısının sınıflandırması yapılır (<http://bulenthasanefendi.blogspot.com.tr/>, 26.01.2018).

İç kontrol organizasyonunun operasyon, raporlama ve uyum konularında etkin düzeyde fonksiyonda bulunabilmesi ancak COSO'nun beş iç kontrol unsurunun tam uygulanmasıyla mümkündür. COSO Küpü'nde belirtilen tüm unsur ve fonksiyonlar

birbirleriyle ilişkili ve bağlantılıdır (http://bulenthasanefendi.blogspot.com.tr/, 26.01.2018)



Şekil 4.2: Coso Küpü

Kaynak: <https://www.google.com.tr/search?q=coso+modeli&safe> 01.01.2018

Kurumun ulaşmaya çalıştığı hedefleri ve bunlara ulaşmak için nelere ihtiyaç duyduğunu gösteren bileşenler arasında doğrudan bir ilişki vardır. COSO Küpünde bu ilişki açıkça gösterilmektedir (https://ickontrol.saglik.gov.tr/Files/FK/ic_kontrol_sistem.pdf, 24.01.2018).

• Üç hedef kategorisi- faaliyetler, mali raporlama ve uyum- küpün üst kısmında dikey sütunlarla gösterilmiştir.

- İç kontrolün beş unsuru küpün ön kısmında yatay satırlarla gösterilmiştir.
- İç kontrolün ilişkili olduğu, kurumun tümü, birim ve faaliyetleri, matrissin üçüncü boyutunda gösterilmiştir.

Kontrol ortamı diğer bileşenler için bir temel oluşturur ve bu yüzden küpün ön yüzünün en alt parçasını oluşturur. Bir üstünde ise hedeflere ulaşmak ile ilgili risklerin belirlenmesi ve analizi yani risk değerlendirme bileşeni yer almaktadır. Üçüncü bileşende ise risklerin yönetimi için belirlenen kontrol faaliyetleridir. Bilgi ve iletişim ise kurum içerisinde işlerin yürütülmesini ve kontrol edilmesini mümkün kılan bilginin etkin bir şekilde elde edilmesinin, paylaşılmasının ve etkili bir iletişim sisteminin sağlanmasıdır. Son unsur ise en üstte yer alan izleme de sistemin zaman içerisindeki performansını değerlendiren bir süreçtir.

4.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

“İç kontrol sistemini kurmak isteyen üst yönetim, önce işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirlemelidir. Daha sonra bu risklerden kaçınmak için veya riskin derecesini düşürmek için politikalar ve prosedürler kabul edilmeli, ilgili personele iletilerek, personel bilgi sahibi olması sağlanmalıdır. İç kontrol sistemi, finansal riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden kaçınmak için kurulduğundan, risklerin genelde hatta ayrıntıda ele alınışına göre sistemin amaçları üç düzeyde incelenebilir” (Kepekçi, 2000: 60).

İç kontrol sisteminin amaçları esas, genel ve özel olmak üzere sınıflandırılabilir.

- i) İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları (<http://www.icdenetim.gov.tr/tr/ic-kontrol-standartlari>, 14.11.2017);
 - ❖ İşletmenin varlıklarını korumak,
 - ❖ Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
 - ❖ Faaliyetlerin verimliliğini ve politikalarını uygunluğunu sağlamak,

- ❖ Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- ❖ Yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ve amaçlara ulaşılmasını sağlamak.

ii) İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

(<http://danismend.com/kategori/altkategori/ic-kontrol-sistemi/>,19.11.2017);

- ❖ İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- ❖ İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- ❖ Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmadır.
- ❖ Mevcut varlıklar, belirli sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

iii) İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları:

Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel özel kontrol amaçları belirlenir. Mesela kredili satış işlemlerine yönelik özel kontrol amaçları şunlardır (<http://danismend.com> , 29.09.2017);

- ❖ Yetki: Kredili satış işlemi yapılması belirli personele verilmeli ve alıcıların kredi limitleri aşılmamalıdır.
- ❖ Gerçeklik: Gerçek tutarlar gösterilmeli, hayali işlem ve müşteriler olmamalıdır.
- ❖ Bütünlük: Yapılan tüm kredili satışlar kayıtlarda gösterilmelidir.
- ❖ Kayıtsal doğruluk: İrsaliye, fatura vs. belgeler stoklara ve alıcı hesaplarına doğru kaydedilmelidir.

- ❖ Sınıflandırma: Yapılan işlemler kayıtlara intikal ettirilirken belli bir sınıflandırmaya tabi tutulmalı ve her işlem sınıfındaki doğru hesaplara kaydedilmelidir.
- ❖ Zamanlılık: İşlemler gerçekleştiği dönemde zamanında kayıtlara intikal ettirilmelidir.
- ❖ Varlıkları Koruma: İşlemlerle ilgili kıymetli evraklar, kilitli yerlerde muhafaza altına alınmalıdır.
- ❖ Mutabakat: Bütün kayıt işlemleri ve varlıklar birbiriyle kontrol edilerek mutabakatı yapılmalıdır.

4.5. İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları

İç kontrol yöntemlerinin ve tekniklerinin seçiminde ve etkin bir biçimde uygulanmasında birçok unsurlardan bahsedilebilir. Bu unsurların değerlendirilmesi kontrol yöntem ve tekniklerini değerlendirmek için gereklidir. Bir işletme uygun ve etkin bir kontrol sisteminin kurulması için gerekli unsurlara sahip olmadıkça iç kontrolün amaçlarına ulaşması beklenemez. Etkin bir iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar şöyle sınıflandırılabilir: Kontrol çevresi, Muhasebe Sistemi ve Kontrol Yöntemleri (<http://www.muhasabedersleri.com> , 28.09.2017).

4.5.1. Kontrol çevresi

Kontrol çevresi, bir işletmede var olan, iç kontrol sisteminin etkinliğini artıran ya da azaltan faktörler olarak ifade edilir. Bir başka ifade ile gerek işletme içinden ve gerekse işletme dışından bir takım unsurların oluşturduğu ortamdır. Bu unsurlar; yönetim felsefesi, örgüt yapısı, personel politikaları, iç denetim, yönetim kontrol yöntemleri ve dış etkenlerdir şeklinde sıralayabiliriz (Bakır, 2007: 43).

Muhasebe sistemi ne kadar iyi olursa olsun istenildiği şekilde edilsin eğer personel sorumlulukları dağıtımında bir hata yapılmışsa ya da personelin kendini geliştirebilmesi için gerekli bilgi ve eğitim verilmiyor ise sistem ancak personel kalitesi kadar işleyecektir (Türedi, 2005: 84).

4.5.2. Muhasebe Sistemi

“Muhasebe sistemi bir işletmenin, tutar ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve rapor işlemlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir” (Bozkurt, 1998: 125)

“Etkin bir iç kontrol sistemini oluşturan diğer bir unsur aşağıdaki özellikleri taşıyan bir muhasebe sisteminin varlığıdır (Gürbüz, 1995: 47-78).

- 1- Yetki ve sorumluluk alanına göre düzenlenmiş bir hesap planı,
- 2- Muhasebe politika ve prosedürlerini ayrıntılı olarak düzenleyen bir muhasebe yönetmeliği,
- 3- Etkin bir bütçe ve standart kontrol sistemi,
- 4- İyi düzenlenmiş ve seri numaralı muhasebe belge ve formları”

4.5.3. Kontrol Yöntemleri

İşletme amaçlarına ulaşmayı sağlamak için yönetimin işletme kontrol çevresine eklediği usul ve yöntemlerdir (<http://www.muhasebedersleri.com> , 28.09.2017);

- 1- İşlemlerin yönetimin devrettiği yetkilere uygun olarak yapılması
- 2- Yeterli düzeyde işbölümü yapılması
- 3- Varlıkların kullanılması ve kayıtlara erişim yetkisinin sınırlandırılması
- 4- Sorumluluk kayıtlarının mevcut varlıklara karşılaştırılması.

4.6. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler

İşletme yönetimi, işletmenin varlıklarını korumak ve kayıpları önlemek diler. Bunu da etkili bir iç kontrol sistemi kurarak yapmaya çalışır. İşletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurulurken bazı faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu faktörler; Risk Faktörü ve Maliyet faktörü olmak üzere iki tür başlık altında incelenir.

i) Risk Faktörü işletmeler amaçlarına ulaşmaya çalışırken bir takım risklerle karşı karşıya kalırlar. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı şekilde gerçekleşmeme ihtimalidir. Kâr ise bu risklere katlanmanın bir sonucudur. Güçlü bir işletme yönetimi ise bu risklerin belirlenmesini ve mümkün olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol prosedürlerinin hayata geçirilmesini olanak sağlar. İç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi mevcut risklerinin türlerini ve önemlilik derecesini belirlemelidir.

İşletme yöneticilerinin karşılaşılabilecekleri iki tür risk vardır. Bunlar; Finansal Riskler: İşletmede uygun olmayan yönetim politikalarının uygulanması ve yolsuzluklar neticesinde işletme varlıklarının kaybı veya zarar görme ihtimalidir. Muhasebe Riskleri: Varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda hatta kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır. Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında bilerek veya bilmeyerek yapılan yanlışlıklar, bu bilgi kullanıcılarının yanıltma riskini ortaya koyar (Hatunoğlu, Koca vs., 2012 : 175).

Her işletmede risklerin kontrol edilebilmesi mümkündür. İşletmede risk düzeyini azaltmak veya riskten kaçınmak için politikalar oluşturulmalı ve politikalarla uygunluğu sağlayacak usul ve yöntemler belirlenip uygulanmalıdır.

ii) Maliyet Faktörü iç kontrol yapısının kurulmasında ve çalıştırılmasında da işletmenin katlandığı bu tür harcama ve kayıplar iç kontrol yapısının maliyetidir. İşletmede, iç kontrol usul ve yöntemleri arttıkça iç kontrol yapısının maliyeti de artar.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta fayda maliyeti dengesidir. Maliyet hiçbir zaman beklenen faydayı aşmamalıdır (Gürkan, 2009: 14).

İç kontrol yapısının amaçlarına ulaşmada, başarısızlık olasılığının azaltılmasıyla tasarruf edilen maliyetler faydayı meydana getirir. İşletmede yolsuzluk ve savurganlıktan meydana gelecek zararlar, iç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması ile giderek azaltır. Ancak bu zararlar hiçbir zaman sıfıra inmez. Çünkü ne kadar etkin bir iç kontrol yapısı kurulursa kurulsun her işletmede önceden tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen kayıplar mutlaka olacaktır (Gürkan, 2009: 14).

Hiçbir zaman sıfıra inme ihtimali söz konusu değildir, makul bir güvence şeklinde önüne geçebilir.

4.7. İç Kontrol Sisteminin Türleri ve Temel İlkeleri

Günümüzde iç kontroller, işletmenin iç bünyesindeki önlemlerin tümünü kapsamaktadır. Bu doğrultuda iç kontroller örgütsel yapı içerisindeki işlevlerine göre tanımlanırken genellikle yönetsel kontroller ve muhasebe kontrollerinin genel sınıflandırılmasına göre bölünür. İç kontrolün muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısımda incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim çalışmasının kapsamının belirlenebilmesini var etmektir (Melikyan, 2015: 19).

i) Yönetsel Kontrolü; Yönetsel kontrol, yönetimin planlama ve örgütlenme fonksiyonları ile doğrudan ilgilidir. Planlama örgütsel amaçların belirlenmesini ve amaçlara ulaşmak için politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin seçimini içeren bir dönemdir. Politika iletilmede, eylemlerde kılavuzluk görevi yapan genel davranış planı olarak ortaya çıkarken, prosedür ve yöntemler politikanın nasıl ve ne şekilde uygulanacağını, kısacası politikanın yürütme biçimini sürdürmektir (Kepekçi, 1982: 16).

Yönetim politikasına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller, yönetsel kontrol olarak tanımlanır. Yönetsel kontrol sistemi;

işletme üst yönetiminin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir (Kaval, 2008: 89).

Her işletmenin kuruluşunda belirlenen ve ulaşılmak istenen amaçları mevcuttur. Söz konusu amaçlara ulaşmak için ise, işletme yönetimi izlenecek politikaları önceden belirler. Buna göre yönetim kontrolü, işletme yönetimi tarafından geliştirilen, yönetim politikalarına uyulmasını teşvik eden ve işletme faaliyetlerinin verimliliğini artırmayı amaçlayan kontrollerdir.

İşlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında yasalar ve diğer mevzuata aykırı uygulamaların yapılmaması, bunun sonucunda ise cezalı duruma düşülmemesi de yönetsel kontrol görevinin yerine getirilmesiyle mümkün olabilecektir. Bunun yanı sıra, iyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde yönetimin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanabilir; güvenilir bilgi sağlanması, işletme varlıklarının ve kaynaklarının korunması, verimliliğin artması, belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır (Güredin, 2000: 168-169).

“İyi bir iç kontrol yapısının kurulup işletilmesinde yönetimin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanmaktadır. Bunlar:

❖ Güvenilir bilgi sağlanması: Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgilere ulaşmak daha az maliyetle, daha hızlı bir şekilde olacaktır.”

❖ İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması: Bir işletmenin fiziki ve fiziki olmayan varlıkları gerek işletme içi gerekse işletme dışı çevrelerin tehditlerine karşı her zaman risk altındadır. Bu varlıkların çalınması, kaybolması, amacı dışında kullanılması gibi durumların engellenmesi amacıyla uygun kontrollere gereksinim duyulmaktadır.

❖ Verimliliğin artırılması: Üretim sürecinin her aşamasındaki fire ile aksaklıkların aza indirilmesini sağlayacak uygun bir kontrol sisteminin iş gücü ve

zamandan sağlayacağı tasarruf ile varlıkların verimsiz ve amaç dışında kullanımı önlenecektir.

❖ Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme: Bir işletmenin temel amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izlenecek politika ve prosedürler, işletme yönetimi tarafından önceden belirlenir. Bu amaçlara ulaşmada hizmet eden çalışanların da bir amaç birliği içinde hareket edip etmediği, bu politika ve kurallara uygun davranıp davranmadığı var olan iç kontrol yapıları ile tespit edilir.

ii) Muhasebe Kontrolü; işletmenin sahip olduğu varlıklarının ve mali nitelikteki işlemlerine ait kayıtlarının güvenilirliğini sağlamaya yöneliktir bu kontroller. Bu tür kontrollerle, mevcut kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılıp yapılmadığı netleştirmeye, mali nitelikteki işlemlerin kayıtlara geçirilmesi sırasında kasıtlı ya da kasıtsız kayıpların olup olmadığını bakılıp tespit edilmeye çalışılır (Bakır, 2007: 46-47).

iii)

Muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü arasındaki farkı kesin sınırlarla çizmek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle “iç kontrol” terimi muhasebe kontrolü anlamında da kullanılabilir. Muhasebe kontrolü, örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm prosedür ve kayıtları kapsar (Güredin, 2000: 166).

Muhasebe kontrolleri finansal tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahip olmalarından ötürü denetçinin iç kontrol yapısını değerlendirmesiyle inceleme sürecine girerler. Muhasebe kontrolü başlıca üç unsur tarafından belirlenir (Güven, 2008: 25-26):

❖ Varlıkların Korunması: Varlıkların korunmasını geniş ve dar anlamda ele almakta mümkündür. Geniş yaklaşımla ele alındığında varlıkların korunması kapsamına her türlü işletme kararı mevcut olur. Doğal afetler, karar mekanizmalarındaki aksaklıklar vb. etkenler muhasebe sürecinin dışında kabul edildiğinden dolayı yönetsel kontrolünün kapsamına alınması daha doğru karar olacaktır. Varlıkların korunmasını dar anlamda tanımlamak ise denetim faaliyeti açısından daha anlamlıdır.

❖ Finansal Kayıtların Güvenilirliği: Muhasebe kontrolü açısından finansal bilgilerin güvenilirliği işletme içine ve dışına yapılan raporlamanın güvenilirliği ile karşılaştırılır. Bağımsız dış denetim işletme dışına raporlanan finansal tabloların dürüstlüğü ve doğruluğu ile ilişkilidir. İşletme içine yapılan raporlama ise yönetsel kontrollerin de konusu olan ayrıntıları içerir.

❖ Kıymet Hareketleri: Kıymet hareketleri işletme içi ve işletme dışı taraflar arasındaki iktisadi varlık ve hizmet değişimlerini ve bunların üretim sürecine katılmaları sırasında tüketimlerinin karşılığıdır. Kıymet hareketleri işletme faaliyetlerinin temelinde var olur.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının uygulanabilmesi için iç kontrol yapısını oluşturan ilkelerin esas alındığı bir düzenin bulundurulması ve kurulması gerekir. Bu düzenin kurulabilmesi için aşağıdaki koşullara ihtiyaç vardır (Güven, 2008: 44);

- ❖ İç kontrol tam ve devamlı olmalıdır.
- ❖ İç kontrol yalnızca muhasebe ve mali servislere özgü değil, işletmenin tüm servisleri ile ilgili olmalıdır.
- ❖ İç kontrol, temel bir amacın veya işin gerçekleşmesi için kurulmuş olmalı ve bu işi yürüten uzman bir personelin hayal gücünü işleterek araştırmalarında kendi yetenek ve eleştirisini kullanması gerekmektedir.

Muhasebe kontrolleri;

- ❖ Muhasebe işlemlerinin, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmesi,
- ❖ Muhasebe işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak finansal raporların hazırlanmasını sağlayacak biçimde kaydedilmesi,
- ❖ Muhasebe işlemlerinin varlıkları üzerinde hesap verme yükümlülüğünü devam ettirecek şekilde kaydedilmesi
- ❖ Varlıkları üzerinde sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak tasarruf hakkının verilmesi konularında yeterli güvencenin sağlanması için kurulmuş kontrol sistemleridir (Kepekçi, 1994: 17).

4.8. Hile Denetimi Uygulaması ve Vakanın Örneği

İşletmeler hata ve hileleri en az seviyeye indirerek güvenilirliklerini ve devamlılıklarını sağlamak ve en yüksek düzeyde tutmaya çalışmaktadır. Bu sayede hem kendi çalışanlarına hem de finansal bilgi kullanıcılarına doğru bilgiler verebileceklerdir. Bunun içinde bir takım araçlardan yararlanmaktadırlar. Bu çalışma ile de işletmelerin hata ve hileleri önlemede iç kontrolün önemi vurgulanmaktadır.

XXXX şirketi, konaklama alanında faaliyet gösteren bir şirkettir. Aşağıdaki uygulamada şirketin 01.01.2013 - 31.01.2013 tarih aralığı verileri kullanılmıştır.

- i) Hile Vakası Nedir: Otelde aşçıbaşı olarak çalışan kişinin et stokları üzerinden varlıkları kötüye kullanmasıdır. İç kontrol sisteminin yeterli bir şekilde kurulmaması nedeniyle, otel yönetiminin kişiye güvenmesi ve gerekli tedbirleri almamasından doğan bir olay; kişi gelen etleri teslim alırken eksik teslim almış. Aslında alınmayan et alınmış gibi gösterilip, et fiyatı olduğundan daha yüksek fiyatla gösterilerek fazladan ödeme yapılmasına neden olunmuştur.
- ii) Hile İşletme İçinden ve Dışından Kimleri Kapsamaktadır: Hile, işletme içinden aşçıbaşını ve işletme dışından da et satan işletmeyi kapsamaktadır.
- iii) Hile Neden Meydana Gelmiştir: İşletme sahibinden ve çalışanlardan elde edinilen bilgilere göre, aşçıbaşı borçları çok olan, yaşam tarzı olarak lükse ve gece yaşamına düşkün birisidir. Ve aynı zamanda ev ve araba kredisi kullanmıştır. Ve krediler aşçının maaşının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu durumda çalışan üzerinde hile üçgeninde bahsettiğimiz baskı unsurunu oluşturmaktadır. Aynı zamanda işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin eksikleri de çalışana hile fırsatı sunmuştur. Fırsat unsuru ise davranış ve bahaneler unsuru için aşçıbaşı verdiği emeğin karşılığını alamadığını, lüks yaşamın kendisinin de hakkı olduğunu, aşırı kredi borçları olduğundan kendisini rahatlatmak için sebepleri olduğunu düşünerek kendini vicdanen rahatlatmıştır.

- iv) Hile Hangi Sıklıkla Meydana Gelmektedir: 2013 yılı içinde Ocak-Temmuz döneminde her et teslimatında gerçekleşmiştir.
- v) Hangi Belgeler ve Kayıtlar Kanıt Olarak Kullanılabilir: Mal teslim fişleri, denetçiler tarafından yapılan stok sayımları, ödeme emirleri, menü planları ve mutfak satışları vb.
- vi) Hilenin İşletmeye Verdiği Zarar Parasal Olarak Ne Kadardır: 12.563 TL'dir.
- vii) Hileyi Yapan Kişi Finansal Kazanımlarını Nasıl Elde Etmiştir: Et tedarikçisi ile aşçıbaşı arasında aradaki farkın karşılıklı pay edildiği tahmin edilmektedir.
- viii) Vaka analizi yapılan işletmede mutfak bölümünün iç kontrol sistemi değerlendirilirken aşağıdaki hususlar dikkatimizi çekmiştir.
- ❖ Mutfak bölümü çalışanları için iş analizlerinin yapıldığı ve çalışanların görev tanımlarının var olduğu görülmüştür.
 - ❖ Otelde menü planlaması yapılmış olup, standart malzeme miktarı ile fiilen tüketilen malzeme miktarı karşılaştırılmaktadır. Ay sonunda tüketim raporları kontrolü yapılmakta fakat oluşan fireler kayıt sistemi ile izlenmemektedir.
 - ❖ Personel yemek saatleri dışında yemek yemesine izin verilmemektedir. Otelde, personel tabldot usulü yemek yemekte ve onlar için ise ayrı malzemeler kullanılmaktadır. Personel otele giriş ve çıkışlarda hırsızlığa karşı aranmaktadır.

İşletme 2013 Temmuz ayında iç denetim talebi ile başvuru yapmış olayın incelenmesi için. 2012 ve 2013 yılının ilk 7 ayı karşılaştırıldığında konaklayan müşteri sayısı birbirine çok yakın olmasına rağmen et kullanım miktarında olumsuz yönde önemli farklılıklar tespit edilmiştir.

2012 yılının ilk 7 ayında toplam 7.345 kişi konaklamış iken 1.073 porsiyon kırmızı et ile ilgili yiyecek satılmıştır. Ve ilk 7 ayında kırmızı et kullanımı; 11.083 TL dir.

2013 yılının aynı döneminde bu sayı 7.115 kişi olarak gerçekleşmiştir. Kırmızı et tüketimi 29.403 TL'dir. Ortalama konaklama ve ortalama satılan porsiyonlar

birbirine çok yakın rakamlar iken, 2013 yılındaki kırmızı et tüketimi bir önceki yılın neredeyse iki katı olarak gerçekleşmiştir. Bu durum kırmızı et tüketiminde yanlışlık (hata veya hile) izlenimini uyandırmıştır.

Yapılan görüşmede aşçı- başının çok gergin ve mutsuz olduğu gözlemlenmiştir. Görüşmede aşçıbaşının şu ifadeleri dikkatimizi çekmiş ve kayıt altına alınmıştır; “herkes benim işime karışıyor, satın almayı aşçıbaşı yapmalıdır, onlar etin iyisini bilemiyorlar, etin iyisini ben bilirim, ben yörenin en iyi aşçısıyım, aslında bu işletmede çalışsam benimle çalışmak isteyen birçok işletme var”.

Satın alma sorumlusu ile yapılan görüşmelerde aşçıbaşının ısrarla malzemeleri kendisinin almak istediği belirtilmiştir. Satın alma sorumlusu alım yaptığı zamanlarda aşçıbaşı tarafından alınan malzemeler beğenilmeyerek sorun çıkartılmış ve aşçıbaşının istediği kasaptan alım yapılmaya devam edilmiştir. Satın almada dikkati çeken konu etin alım fiyatının 35 TL olmasıdır. Yine satın alma sorumlusundan öğrenildiğine göre toptan kırmızı et alım fiyatları ilgili yörede 24 TL’dir.

Aşçıbaşı ile yapılan 2. toplantıda et açığının olan biten tekrar sorulduğunda, maaşının %75’i kadar (ev, ev kredisine) ödediği ve yardımcısının, kişinin gece hayatına düşkün olduğunu belirtmesi. Bunlara cevap olarak kişinin söyledikleri ise; personelin eti yediği tükettiğini dile getirmiştir.

Yapılan araştırmalarda ise, personelin tabldot usulü yemek yediği ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda etin pişirilme esnasında, yüzde 20 azalma görüldüğünün kanıtına ulaşılmış fakat buna rağmen ette; 418,77 kg olumsuz fark edilmiştir. Avukatla yapılan görüşmeler esnasında hile yaptığını kabul eden kişi; kıdem, ihbar ve yıllık izinlerini elden almış gibi imzalayıp iş akdine son verilmiştir.

- ix) Uygulanan Yöntem: Araştırmada aşağıda sıralanan işlemler gerçekleştirilmiştir.
- x) Adisyona Göre Yiyecek Ürünleri Menü Satış Miktarlarının Tespit Edilmesi: İlgili dönem için restorantta kırmızı et ile yapılan menü satış miktarları adisyonlardan sayılarak tespit edilmiştir. Ve buna göre de kırmızı et kullanılan ürün sayısı 2.107 adettir. Ve detay tablo 4,2’de gösterilmiştir.

- xi) Standart Kullanılması Gereken Kırmızı Et Miktarlarının Tespit Edilmesi: Standart kullanılması gereken kırmızı et miktarı otelin aşçısının hazırladığı standart reçetelerden elde edilmiştir. Ve reçetelerde işletmenin kabul ettiği standart reçetelerdir. Kırmızı et miktarı da tablo 4,2’de gösterilmiştir.

Tablo 4.2: 01/01-30/07 2013 Dönemi Kırmızı Et Satış Miktarı ve Standart Gramajları

Adisyonlarına Göre Kırmızı Et Kullanımı, Menü Satış Miktarları, Toplam Kullanılması Gereken Gramaj			
Ürünler Satış Miktarı	Satış Miktarı	Standart Gramaj (Birim)	Ortalama Kg
Testi Kebap	189	0,300	56,700
Adana Kebap	138	0,150	20,700
Vadi Cüzine	60	0,200	12,000
Saç Tava	113	0,200	22,600
Sultan Kebap	42	0,200	8,400
Erciyes Kebap	192	0,150	28,800
Kıymalı Pide	12	0,100	1,200
Pacha Cüzine	27	0,200	5,400
Ali Nazik	119	0,200	23,800
Kuzu Şiş	86	0,200	17,200
Kuzu İncik	275	0,350	96,250
Kuzu Pirzola	95	0,200	19,000
Gami Cüzine	108	0,200	21,600
Kuzu Biftek	6	0,350	2,100
Izgara Köfte	130	0,150	19,500
H.B.	100	0,200	20,000
Bonfile	12	0,350	4,200
Karışık Izgara	3	0,150	0,450
Toplam			379,000

Kaynak: (XXXX işletmesi, 2013)

30 Temmuz 2013'te stok sayımı ilgili bölümünde çalışanlarına yaptırılmıştır. Yapılan sayıma göre işletmede dönem sonunda 127,6 kg kırmızı et stoku bulunmaktadır. Aradaki fark ilgili dönemde kullanılması gereken kırmızı et miktarını göstermektedir. Aşağıdaki tabloda 4,3'te kırmızı et stok sayım sonuçları bulunmaktadır.

Tablo 4.3: 30/07 2013 Kırmızı Et Stok Sayım Sonuçları

Ürün	Miktar (kg)	Birim Fiyat (TL)	Toplam Tutar (TL)
Kuzu Et	8,00	20,00	160,00
Kuzu Pirzola	2,60	37,00	96,20
Dana Et	4,95	40,00	198,00
Yağlı Kıyma Dana	10,80	24,00	259,20
Yağsız Kıyma Dana	8,15	26,00	211,90
Bonfile Et	11,45	40,00	458,00
Artık Et (Kıymalık)	58,75	19,00	1.116,25
Dana Kıyma	4,90	26,00	127,40
Kuzu İncik	18,00	22,00	396,00
Dana Yumurta	0,00	24,00	-
Dana İncik	0,00	50,00	-
Kuzu Kıyma	0,00	30,00	-
Toplam	127,6	-	3.022,95

Kaynak: (XXXX işletmesi, 2013)

Üretimde kullanılan et miktarının hesaplanmasında fire oranları da dikkate alınmıştır. Tahmini olan fire oranı yüzde 20 olarak kabul edilmiş olup toplam 75,08 kg (379,00 kg*0,20) fire oluşması beklenmektedir. İlgili dönemde kullanılması gereken et miktarı ile kullanılan et miktarı arasındaki farkın hesaplanması Tablo 4,4'te gösterilmektedir. Elde edilen sonuçlara göre kullanılan et miktarı ile kullanılması gereken et miktarı arasındaki olumsuz fark fireler de göz önünde bulundurularak dikkate alınmış ve 418,77 kg olarak tespit edilmiştir.

i. İşletme YYYY Et işletmesinden 2013 yılı Ocak–Temmuz aylarına ilişkin et alımlarının 1.000,45 kg olduğu tespit edilmiştir.

ii. Yiyecek satışları ilgili dönemin adisyonlarından miktar bazında tespit edilmiştir.

iii. Aşçıbaşı tarafından hazırlanan reçeteler temin edilmiş ve adisyonlar üzerinden miktarlar ile hesaplama yapılarak et kullanım miktarının 379 kg olması gerektiği sonucuna varılmıştır.

iv. 30 Temmuz 2013 tarihinde stok sayımı yapılmış ve depoda 127,6 kg et olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde yapılan hesaplama aşağıdaki gibidir:

Kullanılması Gereken ve Kullanılan Kırmızı Et Miktarı (Kg) Farkının Hesaplanması; Yapılan hesaplama sonucuna göre et miktarında 418,77 kg açıklanamayan bir kayıp söz konusudur. Bu kaybın parasal karşılığı 12.563,10 TL'dir. İlgili durum şu şekilde açıklanabilir; sorumlu aşçı ya mesleğinin gereği olan stok kontrolünü yapamamış ya da varlıkları kötüye kullanarak işletmeyi zarara uğratmıştır.

Çalışanlar tarafından yapılan hileler için her işletmenin uygun bir iç kontrol sistemi kurması gerekmektedir.

Tablo 4.4: Kırmızı Et Miktar Farkının Hesaplanması (Kg)

Dönem Başı Stok -Kg (1 Ocak 2013) (+)	00,00
Toplam Alınan Et Miktarı	1.000,45
Kullanılması Gereken Kırmızı Et	379,00
Fire (379,00 kg*0,20) (-)	75,08
Net Kalması Gereken	546,37
Dönem Sonu Stok (30 Temmuz 2013) (-)	127,60
Olumsuz Fark	418,77

Kaynak: (XXXX işletmesi, 2013)

Yukarıdaki tespitler çerçevesinde aradaki olumsuzluk nedenleri aşçıya sorulduğunda hiçbir açıklama yapmamıştır. Olumsuz farkın nedenlerinin satın alma, et işletmesi ve aşçı arasında yapılmış özel bir anlaşmadan kaynaklı hile olduğu tahmine varılmıştır. Ve anlaşmalı olarak et miktarlarına ilişkin bir teslim alma prosedürlerinin uygulanmadığı görülmektedir. Bunun sonucu olarak aslında alımı gerçekleşmeyen etin sanki alınmış gibi gösterilmiş ve aradaki tutar hileyi yapanlarca paylaşılmıştır. Etin ortalama fiyatının 30 TL/kg olduğu varsayıldığında söz konusu olan hilenin parasal tutarı yaklaşık olarak 12.500 TL'dir.

Hileleri önlemede önemli unsurlardan birisi işletme bünyesinde oluşturulan güçlü bir iç kontrol sistemidir. İç kontrol işletmedeki yönetim kurulu, üst yönetimin ve diğer personelin etkilendiği; faaliyetlerdeki etkililiğin ve verimliliğin mali raporlamanın güvenilirliği ve düzenlemelere uygunluk konularında hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı gerekçesiyle, iç kontrolün olduğunda makul bir güvence sağlanması amacıyla tasarlandığında yapılan hileler için önemli bir süreçtir.

İşletmede iç kontrol yapısının zayıf olması, hileye yol açmaktadır. İç kontrol mekanizmasında görülen zayıflıklar, eksiklikler ya da açıklıklar önemli hile belirteci olarak kabul görmektedir.

Sonuç olarak hata ve hilenin bulunması ve raporlanmasından daha önemli olan hileli işlemlerin bir daha yaşanmaması için uygun bir iç kontrol sisteminin kurulması gereklidir.



BÖLÜM 5. SONUÇ

Muhasebe bilgilerinin kalite seviyesinin düşük olmasının temel iki nedeni muhasebe hata ve hilelerinden kaynaklanmaktadır.

Günümüzde her alanda çok hızlı ve büyük değişiklikler toplumlara, işletmeleri ve devleti etkilemektedir. Gelişen teknoloji dünyasında işletmeler de varlıklarını devam ettirebilmek için çaba sarf etmektedirler. Rekabetin de çok sert olduğu bu dönemlerde, işletmelerinde karşılaştıkları sorunlar yalnızca rakipleriyle sınırlı kalmayıp, yakınlarında bile olsa çok geç fark edilen hatta fark edilmeyen şirket içi hata ve hilelerdir.

Küreselleşmeyle birlikte işletmelerde de artan rekabet ve kurumsallaşma anlayışıyla beraberinde işletmelerin muhasebesindeki hata ve hileleri önleyici iç kontrolden destek alma gereksinimini meydana getirmiştir. Ülkelerin kalkınmasında önemli bir engel teşkil eden vergi kaçığının da önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesinde çok önem teşkil eder.

Hata, muhasebe hatalarının işlem ve olaylarında bilerek yapılan bir kasıt unsuru yoktur. Gerekli özenin gösterilmemesi sonucu oluşmaktadır. Bu durum hatayı hileden ayıran en önemli detaydır. Hile ise aldatma, gizleme ya da güven ihlali olarak adlandırılan yasa dışı her çeşit olay olarak dahi tanımlanmaktadır. Bu olaylar şiddet veya güç kullanımına bağlı olmamakla beraber, bireyler ya da örgütler tarafından yapılabilmektedir. İşletmelerde yapılan hileler hem sıklık açısından hem tutar açısından gün geçtikçe önemli bir seviyede artış göstermektedir. Çünkü hileyi yapan kişiler bunları bilerek yaptığından aynı zamanda işlemlerini tespit edilememeleri için gereken alternatifleri de düşünmüş olmaktadır.

Dünya genelinde işletmelerde yaşanan olumsuz güven iç kontrol faaliyetlerinin gerekliliğini bir kez daha ortaya çıkarmıştır. İşletme dışı paydaşların işletme içindeki temsilcisi rolünde olan yönetim kurulu; tüm paydaşlar adına işletme faaliyetlerine yönelik makul güvence sağlamakla yükümlüdür ve bu görevi iç kontrol aracılığı ile yerine getirmelidir.

İşletme ile ilgili geleceğini etkileyecek kararlar almak durumunda olması ve ihtiyaç duyduğu bilgilerin, verilerin kendilerine iletilmesi, işletmenin finansal tabloları sayesinde olabilmektedir. Verilerin, doğru, dürüst, şeffaf ve güvenilir bir şekilde olması gerekir. Bu da etkin bir iç kontrol yapısı sayesinde doğru olacağı için ayrı bir önem arz eder.

İşletmelerde yaşanan hata ve hilelerin azaltılmasının en kolay yolu hata ve hilenin tespit edilmesine çalışmaktan ziyade bunlara önleyici adım ve yöntemler atılmasına yoğunlaşmaktır. Doğal olarak iç kontrol sisteminin varlığı işletme yönetiminin sorumluluğunu artırmakta ve hileleri önlemektedir.

KAYNAKÇA

1. ADİLOĞLU, Burcu, (2011), “İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Türkiye.
2. AKSOY, Tamer, (2006), “Tüm Yönleriyle Denetim”, Yetkin Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
3. AKYEL, Recai, (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi, Yıl: 2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa.
4. ALAGÖZ, Ali, (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, Güncel İşletmecilik Konuları, Tablet Yayınları, Konya.
5. ALPTÜRK, Ercan, (2008), “fgfyujhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
6. ARKUN, Osman Fikret, (1980), “İşletmelerde Muhasebe Denetimi”, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul.
7. ARTAR, Yusuf, (2016), “Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, Vergi Dergisi, Haziran 2016, Sayı:418.
8. BAKIR, Mehmet, (2007), “Denetim”, Dilara Yayınevi, 5. Baskı, Trabzon.
9. BAŞPINAR, Ahmet, (2004), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Sayı 146.
https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunyada.pdf
10. BOZKURT, Nejat, (1998), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Yayınevi, İstanbul.
11. BOZKURT, Nejat, (2006), “Muhasebe Denetimi”, Alfa Yayınevi, İstanbul.

12. BOZKURT, Nejat,(2009), ‘‘İşletmelerin Kara Deliği Hile’’, Alfa Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
13. BOZKURT, Nejat, (2012), ‘‘Denetim, Denetim Standartları ve Uygulamaları’’, Ankara.
14. ÇUBUKÇU, Sezen, (2009). ‘‘Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkartmada Benford Modeli’nin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması’’, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Sayı:3.
15. DABBAĞOĞLU, Kadir, (2009), ‘‘İç Kontrol Sistemi, Journal of Qafqaz University’’, Number: 26. İstanbul.
16. DAĞ, Ömer, (2016), ‘‘Merkezi Yönetim İçin Devlet Muhasebesi’’, Seçkin Yayınları, 5. Baskı.
17. DEMİR, Kazım, (2016), ‘‘Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Önemi’’. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi, İstanbul.
18. DUMAN, Ömer, (2008), ‘‘Muhasebe Denetimi ve Raporlama’’, Siyasal Kitabevi, 2.Baskı, Ankara.
19. FİDO, Esse, (2016), ‘‘Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması’’, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya.
20. GÜÇLÜ, Faruk, (2007), ‘‘Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler’’, Detay Yayınları, 2.Baskı, Ankara.
21. GÜRBÜZ, Hasan, (1995), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, Eskişehir.
22. GÜREDİN, Ersin, (1993), ‘‘Denetim’’, Beta Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
23. GÜREDİN, Ersin, (2000), ‘‘Denetim’’, Beta Yayınları 10. Baskı, İstanbul.
24. GÜREDİN, Ersin, (2007), ‘‘Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMMM’ lere Yönelik İlkeler ve Teknikler’’, 11. Baskı. İstanbul.
25. GÜRKAN, Nazmi Zarifi, (2009), ‘‘Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı’’, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

26. GÜVEN, Fatih, Mehmet, (2008). ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi’’, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
27. HAFTACI, Vasfi, (2007), ‘‘ Muhasebe Denetimi’’, 1. Baskı, Umuttepe Yayınları, İstanbul.
28. HAFTACI, Vasfi, (2011), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, Umuttepe Yayınları, 2. Baskı, Kocaeli.
29. HAFTACI, Vasfi, (2014), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli.
30. HATUNOĞLU, Zeynep, KOCA, Nurettin, KILLI, Mustafa, (2012), ‘‘İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerinde Bir Alan Çalışması’’, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 20, Cilt 9.
31. INTOSAI GOV 9100 (2004), ‘‘ Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector’’, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen k, Denmark.
32. KALKINOĞLU, Mehmet. (2003). ‘‘İç Kontrol Sistemi’’. Vergi Dünyası.
33. KARAKAYA, Gencay, (2016), ‘‘ Çalışan Hileleri Ve İç Kontrol İlişkisi’’, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:330, İstanbul.
34. KARAVARDAR, Alper, (2015), ‘‘ Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları İle Tayini: Bir Türkiye Uygulaması’’, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi • Cilt 11, Sayı 43.
35. KAVAL, Hasan, (2005), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, 2. Baskı, Ankara.
36. KAVAL, Hasan, (2008), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, Gazi Kitap evi, 3. Baskı, Ankara.
37. KAYA, Zübeyde, (2013), ‘‘Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma’’, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Afyonkarahisar.
38. KAYMAK, Can, (1996), ‘‘Muhasebede Yapılan Hata Ve Hilelerin Muhasebe Ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi’’, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

39. KEPEKÇİ, Celal, (1982), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir.
40. KEPEKÇİ, Celal, (1996), “Bağımsız Denetim”, Işık YMM A.Ş. Yayını, İstanbul.
41. KEPEKÇİ, Celal (2000), “Bağımsız Denetim”, 4. Baskı, Ankara, Siyasal Kitapevi.
42. KISACIK, Harun, (2013), “Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Çorum.
43. KIZILBOĞA, Rüveyda, ÖZŞAHİN, Filiz, (2013), “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2.
44. KİRİK, Zafer. 2007, “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik”: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, , Eskişehir.
45. KOCA, Nurettin, (2010), “ Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata Ve Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Bir Alan Çalışması”, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Kahramanmaraş.
46. KORKMAZ, Umut, (2007), “Kamuda İç Denetim (1)”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 25, Bahar, Ankara.
47. MENĞİ, Banu Tarhan, (2012), “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi – Hile Karosu”, İSMMMO, Mali Çözüm.
48. MENĞİ, Banu, Sibel TÜRKMEN, (2013), “Yatırım Hileleri”, İstanbul.
49. MELİKYAN, Lia, (2015), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi Ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Bilim Dalı, İstanbul.
50. ÖZER, Akif, (2010), “Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi”, Adalet Yayınevi, Ankara.

51. ÖZTOPRAK, Yılmaz, (2017), ‘‘Denetimde Hata Ve Hile, Önleme Ve Tespit Yöntemleri İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata Ve Hileler İle İlgili Bilinç Ve Tutumları’’, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

52. ÖZTÜRK, Seyhan, (2015), ‘‘ Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü Ve Bir Uygulama’’, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Erzurum.

53. SAĞLAM, Necdet, (2014), ‘‘Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması’’, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

54. SELİMOĞLU, Seval, ÖZBİREKCİKLİ, Mehmet ve UZAY, Şaban, (2014), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, Gazikıtabevi, 4. Baskı, Ankara.

55. SOYER, Semih, (2005), ‘‘ Uluslararası Denetim Standartları’’ Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

56. TUAN, Kadir ve Mehmet Ünsal Memiş, (2007) ‘‘İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü’’, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:35.

57. TÜMER, Sumru, (2010), ‘‘Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları’’, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.

58. TÜREDİ, Hasan, (2005), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon.

59. TÜREDİ, Hasan, (2007), ‘‘Denetim’’, Ekin Yayınevi, Trabzon.

60. UYAR, Süleyman, (2007),’’ İşletme Yönetimi Tarafından Yapılabilecek Hileler Ve Korunma Yöntemleri’’.

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/01.01.2018>

61. UZAY, Şaban, SELİMOĞLU, Seval, (2008), ‘‘Muhasebe Denetimi’’, Gazi Kitabevi.

62. UZUN, Ali Kemal, (2012), ‘‘Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi’’,

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/AliKamilUzunDEL ETMELERKONTROL20SDDSTEM_AKU.pdf 01.01.2018

63. YALMAN, Sevda, (2014), ‘‘İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması’’, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı, İstanbul.
64. YILDIRIM, Serpil, (2014), ‘ ‘ İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi’’, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
65. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/220denetim20turleri.pdf> 12.09.2017
66. <http://www.muhasibesitesi.com/genel-kabul-gormus-denetim-standartlari.html> 12.09.2017
67. <http://www.muhasibesitesi.com/bagimsiz-denetimi-gerekli-kilan-nedenler.html> 20.09.2017
68. www.alomaliye.com 28.09.2017
69. <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf> 28.09.2017
70. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208835> 28.09.2017
71. <http://www.muhasibedersleri.com/muhasebe-denetimi/ic-kontrol-sistemi-unsurlari.html> 28.09.2017
72. <http://danismend.com/kategori/altkategori/ic-kontrol-sistemi/> 29.09.2017
73. <http://danismend.com/kategori/altkategori/ic-kontrol-sistemi/> 19.11.2017
74. www.goruntuludershane.com/bilgi-bankasi/varsayilan-muhasebede-hata-ve-hileler 06/11/2017
75. <http://www.icdenetim.gov.tr/tr/ic-kontrol-standartlari> 14/11/2017
76. <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/> 01.01.2018
77. <https://www.google.com.tr/searchq=yönetim+hileleri+nelerdir> 01.01.2018
78. www.google.com.tr/searchq=hile+uçgeni+unsurları 01.01.2018
79. <https://icdenetim.ibb.istanbul/coso-kupu-coso-cube/> 09.01.2018
80. <https://www.google.com.tr/searchq=iC3A7+kontrol+bile> 10.01.2018
81. http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf 10.01.2018

82. <http://www.maliye.gov.tr/Documents/Kontrolmanlar/Kamuda.pdf> ,
16.01.2018
83. <http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/muhasebedenetimi.pdf>,
16.01.2018
84. http://www.iktisatsozlugu.com/nedir--COSO#.W180MKhl_IU,
17.01.2018
85. <http://www.ozdenetim.com/urun.kategori=hile-denetimi>, 17.01.2018
86. <https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ic-kontrol-cercevesi-3/>, 24.01.2018.
87. <http://www.pusulaadlimuhasebeuzmanligi.com/hizmetlerimiz/isletme-calisanlarini-calisma-yillarina-gore-hile-yapma-orani.html>, 24.01.2018.
88. <http://www.denetciyiz.com/coso-nedir-ne-ise-yarar-coso-modeli-ic-kontrol-yapisi-nedir-coso-kupu-piramidi/>, 25.01.2017.
89. <http://bulenthasanefendi.blogspot.com.tr/>, 26.01.2018.
90. XXXX İşletmesi, 2013 Verileri.

ÖZGEÇMİŞ

Gülçin Eker, 21 Haziran 1989 tarihinde Yalova'da doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Zübeyde Hanım İlköğretim Okulu'nda, lise eğitimini Yalova Süper Lisesinde tamamlamıştır. 2008-2010 yıllarında Dumlupınar Üniversitesi, Altıntaş Meslek Yüksek Okulunda İşletme Yönetimi bölümünden mezun olup, 2013-2015 yılları arasında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünden mezun olmuştur. 2016 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans programına başlamış olup, halen eğitimine devam etmektedir.