

**T.C.
İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBEDE HİLE DENETİMİ: İSTANBUL'DA
FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER ÜZERİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

İSMAİL USTAHALİLOĞLU

ARALIK 2020

**T.C.
İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBEDE HİLE DENETİMİ: İSTANBUL'DA
FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER ÜZERİNDE BİR
ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

İSMAİL USTAHALİLOĞLU

DANIŞMAN

DOÇ. DR. CEVDET KIZIL

ARALIK 2020

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu, akademik ve etik kuralları gözeterek çalıştığımı ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt ederim.

İsmail Ustahaliloğlu

Danışmanlığını yaptığım işbu tezin tamamen öğrencinin çalışması olduğunu, akademik ve etik kuralları gözeterek çalıştığını taahhüt ederim.

Doç.Dr.Cevdet Kızıl

İMZA SAYFASI

İsmail Ustahaliloğlu tarafından hazırlanan ‘Muhasebede Hile Denetimi: İstanbul’da Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma’ başlıklı bu yüksek lisans tezi, İşletme Anabilim/bilim Dalında hazırlanmış ve jürimiz tarafından kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı:

[Doç.Dr., Cevdet KIZIL]

.....

Kurumu: İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Üyeler:

[Dr.Öğr.Üyesi, İrem Batıbay TÜNAYDIN]

.....

Kurumu: İstanbul Medeniyet Üniversitesi

[Dr.Öğr.Üyesi, Gülay Selvi HANİŞOĞLU]

.....

Kurumu: Beykent Üniversitesi

[Ünvanı, Adı ve Soyadı]

.....

Kurumu:

[Ünvanı, Adı ve Soyadı]

.....

Kurumu:

Tez Savunma Tarihi: 03/12/2020

ÖZET

MUHASEBEDE HİLE DENETİMİ: İSTANBUL'DA FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Ustahaliloğlu, İsmail

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı

Danışman: Doç. Dr. Cevdet Kızıl

Aralık, 2020. 60 Sayfa.

Bu araştırmanın amacı muhasebede hile denetimine yönelik algının incelenmesidir. Araştırmada betimsel tarama modeli kullanılmıştır. Araştırmanın evrenini İstanbul ilinde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe birimlerinde çalışan kişiler oluşturmaktadır. Araştırmada kolayda örneklem yöntemi seçilerek 402 kişiye ulaşılmıştır. Araştırmada verilerin toplanmasında anket formu kullanılmıştır. Anket formu, demografik özelliklere yönelik sorulardan ve hile denetimine yönelik ölçekten meydana gelmektedir. Araştırmada veri analizi Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 21 paket programında yapılmıştır. Verilerin analiz edilmesinde tanımlayıcı istatistiklerden, t testi ve Analysis of Variance (ANOVA) testinden faydalanılmıştır. Hile denetimine ilişkin tanımlayıcı bulgular incelenmiştir. Buna göre en yüksek ortalamaya $3,97 \pm 0,96$ ile işletme içi işlemlerle ilgili denetim sahiptir. En düşük ortalamaya ise $3,35 \pm 0,96$ ile nakit sistemi ile ilgili denetim sahiptir. Bu durum işletmelerde özellikle nakit sistemi ile ilgili denetimin yeterli olmadığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Finans, Denetim, Hile, Hile Denetimi

ABSTRACT

FRAUD AUDIT IN ACCOUNTING: A RESEARCH ON BUSINESSES OPERATING IN ISTANBUL

Ustahaliloğlu, İsmail

Master Thesis, Department of Business Administration, MBA Program

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Cevdet Kızıll

December, 2020. 60 Pages.

The aim of this research is to examine the perception of fraud audit in accounting. Descriptive scanning model was used in the research. The universe of research is the employees working in accounting units of the companies operating in Istanbul Province. In the research, 402 people were reached by choosing the sampling method. In the research, a questionnaire was used to collect the data. The questionnaire consists of questions about demographic features and a scale for fraud. In the research, data analysis was done using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 21 program. Descriptive statistics, t test and Analysis of Variance (ANOVA) test were used to analyze the data. Descriptive findings related to fraud control were examined. According to the research, the highest average belongs to audit related to internal transactions with 3.97 ± 0.96 . The lowest average belongs to audit related to cash system with 3.35 ± 0.96 . This situation shows that, the audit especially regarding the cash system in enterprises is not sufficient.

Keywords: Accounting, Finance, Audit, Fraud, Fraud Audit

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLO LİSTESİ.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM I.....	2
MUHASEBE VE DENETİM KAVRAMLARI	2
1.1. Muhasebenin Tanımı ve Önemi.....	2
1.2. Muhasebenin Tarihi	4
1.3. Denetimin Tanımı ve Önemi.....	5
1.4. Denetimin Hedefleri ve İşlevleri.....	10
1.5. Denetim Türleri.....	11
1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	11
1.5.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	13
1.5.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	14
1.5.3.1. İç Denetçi	14
1.5.3.2. Kamu Denetçisi.....	15
1.5.3.3. Bağımsız Denetçi	15
BÖLÜM II.....	17
HİLE DENETİMİ KAVRAMI	17
2.1. Hata ve Hile Kavramı	17
2.2. Hile Türleri.....	18
2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması.....	19
2.2.2. Finansal Tablo Hileleri.....	20
2.2.3. Yolsuzluk	21
2.3. Hile Nedenleri ve Hile Üçgeni.....	22
2.3.1. Baskı Unsurları	23
2.3.2. Fırsat Unsurları	24

2.3.3. Yapılan Hileyi Haklı Gösterme Çabaları	25
2.4. Hilenin Araştırılması.....	25
2.4.1. Hilenin Araştırılmasına Yönelik Yaklaşımlar.....	26
2.4.2. Hilelerin Belirlenmesi ve Kırmızı Bayraklar	28
2.5. Hileyi Önleme ve Hile Denetimi.....	31
2.5.1. İşletmede Dürüstlük Kültürü Yaratmak	32
2.5.2. Hile Riskinin Değerlendirilmesi ve Azaltılması	34
2.5.3. Hile Soruşturması.....	36
2.5.4. Hilenin Önlenmesi	37
BÖLÜM III	40
UYGULAMA	40
3.1. Araştırmanın Amacı	40
3.2. Araştırmanın Tipi	40
3.3. Evren ve Örneklem	40
3.4. Veri Toplama Aracı.....	40
3.5. Veri Analizi.....	41
3.6. Bulgular ve Yorum.....	41
SONUÇ	52
KAYNAKÇA.....	577
EKLER.....	633
ÖZGEÇMİŞ	688

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Hile Türlerinin Yüzde Dağılımları ve Ortaya Çıkan Ortalama Kayıplar	19
Tablo 2. Ölçeklerin Cronbach's Alpha Değerleri	41
Tablo 3. Cinsiyete Yönelik Demografik Bulgular	41
Tablo 4. Yaşa Yönelik Demografik Bulgular	42
Tablo 5. Eğitim Durumuna Yönelik Demografik Bulgular	42
Tablo 6. Medeni Duruma Yönelik Demografik Bulgular	42
Tablo 7. Sektördeki Deneyim Yılına Yönelik Demografik Bulgular	43
Tablo 8. Kurumun Yılda Rutin Denetimden Geçme Sayısına Yönelik Bulgular	43
Tablo 9. Mesleki Hayatta Hileli İşlemle Karşılaşma Durumuna Yönelik Bulgular ..	43
Tablo 10. Hile Denetiminde En Sık Kullanılan İnceleme Tekniklerine Yönelik Bulgular	44
Tablo 11. Hile Denetiminde Yönelik Tanımlayıcı Bulgular.....	44
Tablo 12. Cinsiyet ve Hile Denetimi İlişkisi.....	45
Tablo 13. Yaş ve Hile Denetimi İlişkisi.....	46
Tablo 14. Eğitim Durumu ve Hile Denetimi İlişkisi.....	47
Tablo 15. Medeni Durum ve Hile Denetimi İlişkisi	48
Tablo 16. Sektördeki Deneyim ve Hile Denetimi İlişkisi	49
Tablo 17. Kurumun Yılda Rutin Denetimden Geçme Sayısı ve Hile Denetimi İlişkisi	50
Tablo 18. Mesleki Hayatta Hileli İşlemle Karşılaşma Durumu ve Hile Denetimi İlişkisi	51

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Güvenilir Bilgi Talebinin Süreci.....	8
Şekil 2. Hile Üçgeni	23
Şekil 3. Hilenin Araştırılmasında Yararlanılan Kanıt Türleri.....	27
Şekil 4. Hile Elemanları Üçgeni.....	28
Şekil 5. İşletmede Hilenin Önlenmesi.....	32



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Uluslararası Suiistimal İnceleme Birliği
ANOVA	: Analysis of Variance
M.Ö.	: Milattan Önce
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences

GİRİŞ

İşletmelerin finansal içerikli bilgilerinin güvenilirliğinin tespit edilmesinde denetim önemli bir yere sahiptir. İşletme bilgilerine yönelik güvenilirliğin belirlenmesinde, denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Denetim, denetim sürecini bir iş haline getiren ruhsatlı çalışanlar tarafından, vakalar ve bireyler yerine, iş modelleri ve iş süreçlerinin üzerinde duran, devamlı ve belli bir yapı kapsamında inceleme, değerlendirme ve analiz yapma faaliyeti biçiminde de ifade edilebilir.

Küresel rekabet ortamındaki artışla beraber işletmelerde daha karmaşık bir süreç söz konusu olmaya başlamış ve işlemler daha hızlı şekilde faaliyette bulunmak zorunda kalmıştır. Faaliyetlerin ve işlerin hızlı bir biçimde yerine getirilmesi zorunluluğu, çalışanların bu yönde kendilerini baskı altında hissetmelerine neden olmaktadır. Bununla birlikte, iş süreçlerinde sadelikten giderek uzaklaşılması ve buna benzeyen diğer etmenler işletmelerde bazı durumlarda istenmeyen olayların yaşanmasına neden olmaktadır. İş akışları kapsamında etkili bir denetim sisteminin oturtulması ile arzu edilmeyen olayların oluşması engellenebilecektir.

İşletmelerde hilenin tespit edilmesi ve hilenin önlenmesine yönelik denetim yapılması, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve varlıklarını koruyabilmeleri açısından önem arz etmektedir. Hile denetimine ait sistem ve mekanizmanın etkin bir şekilde kurulması, hilenin belirlenmesi ve önlenmesi açısından önemlidir. Bu araştırmada hile denetimi kavramı ele alınmış ve bu kavram İstanbul'da faaliyet gösteren işletmeler üzerinden değerlendirilmiştir.

BÖLÜM I

MUHASEBE VE DENETİM KAVRAMLARI

1.1. Muhasebenin Tanımı ve Önemi

Muhasebe, işletmelerin kaynaklarında ve varlıklarında değişim meydana getiren ve para ile tanımlanan işlem ve olayları saptayıp doğruluğunu araştırarak kaydeden, sınıflandıran, finansal raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan, böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bilimsel bir disiplin olarak ifade edilmektedir (Çonkar ve diğ.. 2010: 5; Kızıl ve Kızıl, 2007: 23). Muhasebe sistemi kapsamında parasal olayların sınıflandırılması ve raporlandırılması, kişi ve kurumlara işletme hakkında bilgi sağlamaktadır (Demir ve Bahadır 2008: 15).

Muhasebenin sahip olduğu fonksiyonları şu şekilde ifade edebilmek mümkündür: (Demir ve Bahadır, 2008: 15; Yücel, 2010: 6)

- **Kaydetme Fonksiyonu:** Firmalarda ortaya çıkan finansal özellikteki faaliyetlerin belgelere bağlı olarak kayıtlara alınması sürecidir. Kaydetme fonksiyonu niteliksel olarak muhasebenin ilk ve en önem arz eden fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Parayla ölçme kavramıyla birlikte milli para birimi ölçü birimi olarak kullanılmaktadır. Buna bağlı olarak kayıtlar da mali değerlerine göre kaydedilmektedir. Muhasebede kaydetme fonksiyonunu yerine getiren araç yevmiye (günlük) kayıtlarıdır.
- **Sınıflandırma Fonksiyonu:** Çift taraflı kayıt yönteminde mali özellikteki işlemlerin yevmiye defteri kapsamında bir sınıflama olmaksızın tarih sırası ile kaydı gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple yevmiye defterindeki kayıtlar, mali faaliyetler neticesinde firmanın kaynaklarıyla varlıklarında açığa çıkan azalış ya da artışları kaynak veya varlıkların bir ögesi olarak sınıflandırmamaktadır. Muhasebedeki bu özellik, aynı zamanda kategorize etme fonksiyonu olarak

da bilinmektedir. Muhasebede sınıflandırma fonksiyonunu yerine getiren araç ise büyük defter (defteri kebir) olarak bilinmektedir.

- **Özetleme Fonksiyonu:** Finansal özellikteki faaliyetler veya işlemler neticesinde firmanın kaynakları ve varlıklarında açığa çıkan azalış ya da artışların kaydedilmesi ile sınıflandırılmasının ardından açığa çıkan bilgilerin konuyla ilgili olan kuruluşlar ve kişilere (finansal bilgi kullanıcılarına) açıklanmasını ifade etmektedir. Muhasebede özetleme fonksiyonu mizan cetveli aracılığıyla gerçekleştirilir. Mizan cetvelinde işletmenin tüm hesapları en küçük kodlu hesaptan başlayarak en büyük kodlu hesaba doğru listelenir. Aynı zamanda, her hesapla ilgili borçlu, alacaklı, borç bakiyesi ve alacak bakiyesi tutarları yazıldıktan sonra bunlarla ilgili genel toplam tutarlar da belirtilir. Mizan cetvelinde borçlu ve alacaklı tutarlar ile borç bakiyesi ve alacak bakiyesi tutarları birbirine eşittir.
- **Raporlama Fonksiyonu:** Muhasebede raporlama fonksiyonu, aslında çıktı işlevini yerine getirir. İşletmenin raporlama fonksiyonu ile bilanço, gelir tablosu, fon akım tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ve satışların maliyeti gibi mali tabloları ortaya koyulmaktadır. Muhasebenin raporlama fonksiyonundan hem iç paydaşlar hem de dış paydaşlar yararlanırlar.
- **Analiz ve Yorumlama Fonksiyonu:** Söz konusu bu fonksiyon olmaksızın muhasebe rakamlardan ibaret bir yapı olarak anlaşılabilecektir. Bu fonksiyon mali tabloları finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verecek, anlam ifade eden bir forma dönüştürmektedir. Bu fonksiyon kapsamında kalemler arasında ilişkiler kurulmakta ve bu ilişkilerin ne anlama geldiği ortaya koyulmaktadır. Muhasebede analiz ve yorumlama fonksiyonlarını mali tablolar analizi (finansal analiz) teknikleri yerine getirmektedir. Bu noktada yatay analiz, dikey analiz, trend analizi ve oran analizi metotlarından bahsedilebilir. Muhasebenin ilk ortaya çıktığı yıllarda daha çok kaydetme fonksiyonu ön plana çıkmışken, günümüzde özellikle analiz ve yorumlama fonksiyonları ön plandadır.

Muhasebe, işletmenin tüm finansal yapısı ile ilgili bilgi vermektedir. Dolayısıyla, işletmeler muhasebe sayesinde bütüncül bir bakış açısına sahip olmaktadır.

1.2. Muhasebenin Tarihi

Literatürde ifade edilenler doğrultusunda ilk muhasebe işlemlerinin M.Ö. 3400'lü yıllarda Mısır'da I. ve II. sülale zamanlarına ait olduğu belirtilmektedir. Söz konusu kayıtların, papirüslerin üzerine yazılan hesap icmalleri ve hesaplama metinleri olduğu görülmüştür. Bu süreci ise M.Ö. 2000'li yıllara ait olduğu düşünülen Mezopotamya'da yer alan kil tabletler üzerindeki hesap kayıtları izlemiştir. M.Ö. 490'lı yıllarda günümüzün İran'ında İmparator Darius döneminde muhasebe sistemi olduğu belirtilmektedir (Güvemli 1994: 103).

Günümüzdeki muhasebe sisteminin temelini meydana getiren çift taraflı kayıt sisteminin ise 13. yüzyılla birlikte İtalya'da kullanılmaya başlandığı Floransa'da 1296 yılında tutulmuş kayıtlar kapsamında anlaşılmaktadır (Gökgöz 2011:169). Çift taraflı kayıt sistemin ilk kez nerede kullanıldığı ile ilgili olarak farklı pek çok görüş bulunmakla birlikte, herkesin hem fikir olduğu ortak bir görüş bulunmamaktadır. Bu sistemle ilgili olarak tam kayıtların ise 1340 yılında Cenova (İtalya) tüccarların notları kapsamında bulunduğu ifade edilmekte birlikte, aynı dönem içerisinde bu kayıtların dönemin bankacıları tarafından da bilinerek uygulandığı ileri sürülmektedir (Güvemli 1994: 5).

Çift taraflı kayıt sistemin 1400'lü yılların sonlarında kullanılmaya başladığını ve süreç içerisinde bu sistemi açıklayan muhasebe kitaplarının olduğunu ifade edenler de bulunmaktadır (Can, 2007: 2). Bununla ilgili olarak Venedikli papaz Angelo Senizio'nun 1450 yılında yazmış olduğu muhasebe kitabı (Örten, Kurt ve Torun, 2011: 36), 1458 yılında Napolili yargıç Cotrugli'nin ve ünlü matematikçi ve bir papaz olan Fra Luca Bartolomeo de Pacioli'nin 1494 yılında yazdığı muhasebe kitabı örnek olarak gösterilebilir. Söz konusu dönemde Luca Pacioli'nin ön planda olduğu görülmektedir. Özellikle Luca Pacioli'nin Summa Arithmetica isimli eseri muhasebe tarihinde bir çığır açmıştır ve dolayısıyla genel bakış açısı Luca Pacioli'nin çift taraflı kayıt sisteminin mucidi olduğu yönündedir (Can, 2007: 2).

1800'lü yıllarda açığa çıkan iktisadi tabloda, muhasebenin önem kazanmasına neden olmuştur. Bu yönüyle kayıt sistemi böylelikle bir muhasebe sistemi haline gelmiştir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere'de sanayi ve ticaretin süratli bir biçimde büyüme kaydetmesi neticesinde muhasebenin gelişimi hız kazanmıştır. Bu

yıllarda kar ve sermaye ayrımının önem kazanmaya başlaması, sanayileşmeyle beraber maliyet muhasebesinin ortaya çıkması muhasebenin evrimsel sürecinde etkili olmuştur. Aynı zamanda üretim süreçlerindeki gelişim, bu alandaki maliyetlerin artmasıyla birlikte üretim süreçleri hususunda bilgiye ihtiyaç duyan yönetici sayısının hızla yükselmesi de muhasebenin gelişimini hızlandırmıştır. Ek olarak, sermaye üzerine kurulu firmaların artış göstermesiyle birlikte muhasebe teorisindeki fikirlerin yoğunlaşması söz konusu olmuştur. Özellikle sermayenin farklı ülkelere hareket etmeye ve dolaşmaya başlaması, farklı ülkelerde yatırımların yapılması ile muhasebe sisteminin gelişim gösterdiği görülmüştür (Özyürek, 2009: 52-53).

1.3. Denetimin Tanımı ve Önemi

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte artan rekabet şartları, eskiye göre daha karmaşık bir yapı sergileyen faaliyet ve işlerin oldukça hızlı bir biçimde neticelendirilmesini gerekli kılmaktadır. Faaliyetlerin ve işlerin hızlı bir biçimde yerine getirilmesi zorunluluğu, çalışanların bu yönde kendilerini baskı altında hissetmelerine neden olmaktadır. Bununla birlikte iş süreçlerinde sadelikten giderek uzaklaşılması ve buna benzeyen diğer etmenler işletmelerde bazı durumlarda istenmeyen olayların yaşanmasına neden olmaktadır. Arzu edilmeyen bu olayların engellenmesi, sadece iş akışlarının etkili bir denetim sistemi üzerine kurulmasıyla birlikte mümkün olabilmektedir (Aslan, 2010: 64).

Denetim, işletmelerde faaliyetler ile kuvvetlerin birbirlerinden ayrılmasını sağlamaktadır. Bu açıdan işlerin yapanlar tarafından denetlenmesi yerine objektif biçimde denetlenmesi mümkün kılınarak olası istenmeyen olayların bir soruna neden olmadan önceden belirlenmesine çalışılmaktadır. Denetim çalışmaları neticesinde elde edilen bilgi ve bulgular, işletmelerin faaliyetlerini daha etkili ve güvenli bir şekilde yürütebilmelerini sağlamaktadır (Ergin, Selimoğlu ve Tolkun, 2016: 2).

Denetim, işletmelerin örgütlenme, planlama ve yürütme gibi temel fonksiyonlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Ertaş, 2011: 6). Buna bağlı olarak denetimin, önceden belirlenen ölçütler ve sağlanan bilgiler arasındaki uyumun düzeyini belirlemek ve bunu rapor haline getirmek için, ortaya konan iddialarla ilgili olarak kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi olarak tanımlanması mümkündür. Denetim yapısal açıdan etik, kanuni ve iktisadi neticeleri kapsayan ve

bununla birlikte belli bir uzmanlık gerektiren bir görevi ifade etmektedir (Başpınar, 2006: 36). Denetim sürecinin bağımsız ve gerekli yetkinliklere sahip bireyler tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Türkiye’de genel anlamda kontrol kavramı ile aynı anlamda kullanılan denetim kavramı, İngilizcede “audit” kelimesine karşılık gelmektedir. Kontrol kavramının denetim kavramını da kapsaması, bu kavramların ayrılmasını sağlayan önemli bir fark olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle her denetim bir kontrol olmakla beraber, bunun tam tersi geçerli değildir (Atmaca, 2012: 198).

Denetim kavramı tarihsel açıdan değerlendirildiğinde Mezopotamya dönemine ait bilgi ve belgelerde, mali işleri temsil eden kayıtlarla birlikte bunların doğrulunun kontrol edilmesi açısından kayıtlarda bazı işaretlerin olduğu görülmüştür. Söz konusu bu olgu, biri tarafından tutulan kayıtların farklı biri tarafından doğrulanması sürecinin yaklaşık beş bin yıl önce başlamış olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte ilk kez denetleme (auditing) ya da mesleki olarak denetçi (auditor) kavramları 1289 yılında İngiltere’de kullanılmaya başlamıştır (Aytekin, 2017: 7).

Teşkilatlı bir biçimde profesyonel denetçilik 1581 yılında Venedik’te kendini göstermiştir. Bunu 1850’li yıllarda “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” nün kurulması ve modern muhasebe standartlarının kanuni bir düzenleme haline getirilmesi izlemiştir. İngiltere’den Amerika Birleşik Devletleri’ne (ABD) göç etmiş muhasebecilerin uğraşlarıyla birlikte, 1886 yılında Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu çıkarılmıştır. Bu süreç içerisinde yaşanan sanayi devrimiyle birlikte iç denetim mesleğinde önemli değişikliklerin ortaya çıktığı gözlemlenmiştir. İlk dönemlerde sadece işletme varlıklarının korunması ile muhasebe alanlarıyla ilgili olan denetçiler, ilerleyen dönemlerde risk değerlendirmesi ve uygunluk denetimi benzeri değerlendirmeler kapsamında da görev almaya başlamışlardır. Söz konusu görev ve sorumlulukların artmasıyla birlikte denetim ve denetçilik kurumsal işletmelerin bölünmez bir parçası haline gelmiştir (Uzun, 2009: 2).

Denetim, denetim sürecini bir iş haline getiren ruhsatlı çalışanlar tarafından, vakalar ve bireyler yerine, iş modelleri ve iş süreçlerinin üzerinde duran, devamlı ve belli bir yapı kapsamında inceleme, değerlendirme ve analiz yapma faaliyeti biçiminde de

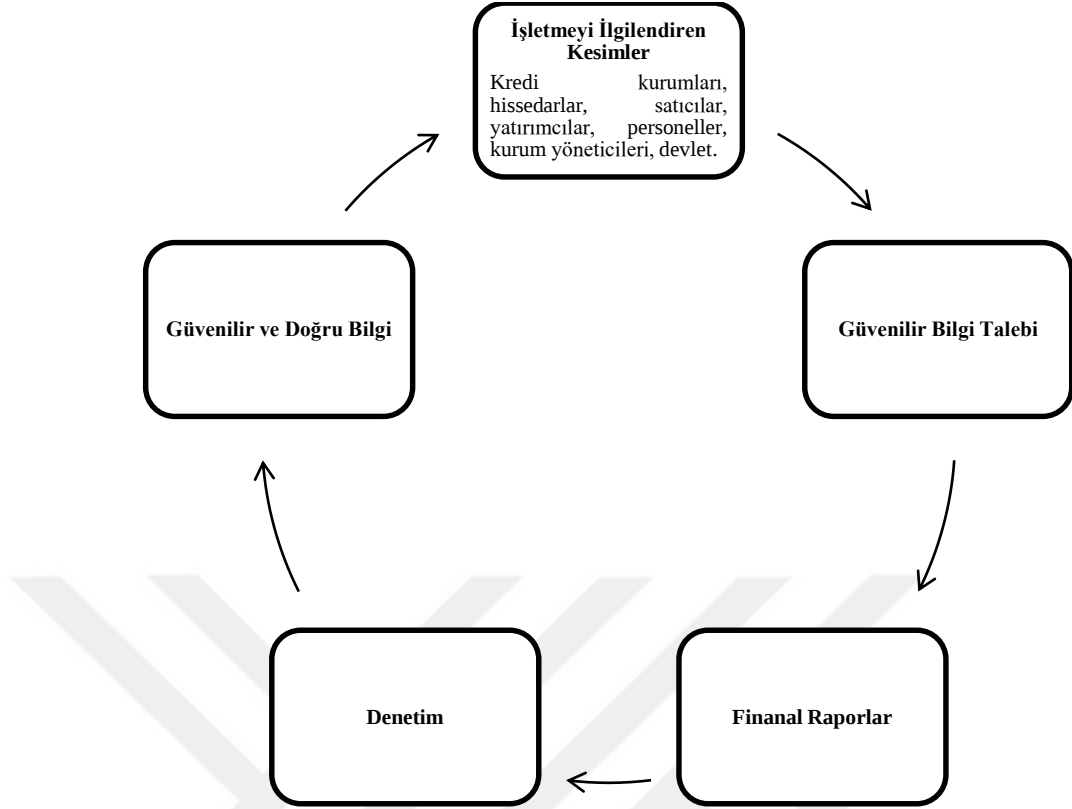
ifade edilmektedir. Özellikle denetimin işletme yönetiminden özgür bir biçimde sürdürülmesi temel öncelik olmaktadır.

Yukarda ifade edilen tanımlara göre denetimin sahip olduğu temel nitelikleri aşağıdaki gibi ifade etmek mümkündür: (Soylu, 2010: 65)

- Denetim belli bir süreci kapsamaktadır.
- Denetim, iktisadi faaliyetler ve diğer olaylarla ilgilenmektedir.
- Denetim sürecinin önceden belirlenen bazı ölçütleri bulunmaktadır.
- Denetim değerlendirmesi, mevzuata uygunlukla ilgilidir.
- Denetimin nesnel olması gerekmektedir.
- Denetimin temel ilkesi kanıt toplayıp bu kanıtların analizlerini yapmaktır.
- Denetim, üretim çıktılarının ve etkinliğin ilgili kişi ve birimlere bildirimini yapmaktadır.

Denetimde denetçiler tarafından iktisadi faaliyetler ve olaylarla ilgili olarak bazı kanıtlar toplanmaktadır. Faaliyetler ve olaylarla ilgili raporlarda ileri sürülen savlar ve iddialar raporları değerlendiren kişi ve kurumlar tarafından kullanılan standartlar (ölçütler) ön planda tutularak denetçiler tarafından denetim raporları içerisinde ele alınır. Denetim sonrası oluşturulan denetim raporları ise bunları kullanan kesimlere sunulur (Dinç ve Cengiz, 2014: 222).

Firmaların ve işletmelerin finansal içerikli bilgilerinin güvenilir olup olmadıklarının ortaya konulmasında denetim kavramının büyük önemi bulunmaktadır. Güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması için bazı denetim sistemlerinin varlığına gerek duyulmaktadır. Şekil 1’de güvenilir bilgi talebi sürecine yer verilmiştir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 12).



Şekil 1. Güvenilir Bilgi Talebinin Süreci

Kaynak: Lerzan, K., Taş, O., Şavlı, T. (2009) Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayın No. 130, 2009, İstanbul, s.12.

Firmalar ve işletmelerin en öncelikli hedefi, sahip oldukları sınırlı kaynaklarla firmanın değerini en yukarıya çıkarabilmektir. Yatırımcıların hedefi ise tasarruflarını en fazla kar sağlayacak biçimde değerlendirebilmektir. Bu bakımdan işletme ve yatırımcıların hedeflerine ulaşabilmesi için belli bir düzeyde finansal bilgiye gereksinimleri bulunmaktadır. Bununla birlikte bu finansal bilgilerin, yatırımlar kapsamında yürütülen faaliyetlerin etkin olup olmadığını değerlendirmesi de önemli olmaktadır. Yatırımcılarla birlikte farklı çıkar grupları işletmenin sahip olduğu kaynakların ne biçimde değerlendirildiğini ve bu kaynakların kar sağlayan faaliyetlerde kullanıp kullanılmadığını değerlendirme yaparken, ifade edilen bilgileri kullanmaktadır. Bu sebepten ötürü denetim, ilgili kişi ve kesimlere yararlandıkları bilgilerin doğru ve gerçek olduklarıyla ilgili bir güven sağlamaktadır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 69).

Öncelikli hedefi kar elde etmek olan işletmeler, ekonomik işleyiş kapsamında tam manada özgür bir biçimde hareket edemezler. Bu yapı içerisinde bireylerin gereksinimlerinin karşılanmasında ahlaka uygun tutum ve davranış sergilenmesi ile yatırımcıların çıkarını gözetme açısından işletmelerin bazı sorumlulukları bulunmaktadır. İşletmenin kendisi ve devlet bazı organlardan yararlanarak işletmelerin görev ve sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini denetleyebilmektedir (Soylu, 2010: 65).

Ekonomik ilişkilerin giderek fazlalaşması ve nüfusun artması ile güvenilir bilgiye olan ihtiyaç giderek artmaktadır. Devletler bazı iktisadi kararlar alırken ve bu kararları uygulamaya koyarken bazı bilgilerden yararlanmak durumundadır. Bu kapsamda etkinliği yüksek kararlar alabilmek için faydalanılan bilgilerin güvenilir ve doğru olması bir zorunluluktur. Eldeki bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması halinde kıt kaynakların etkin kullanılması mümkün olmamakta ve bu durum sosyal zararın oluşmasına neden olmaktadır (Dinç ve Cengiz, 2014: 223). Denetim süreci ise karar alıcıları ve toplumu olası bu zararlardan koruma görevini üstlenmektedir.

Denetim süreci işletmeyle ilgili olan üçüncü kişiler, işletmeler, yöneticiler ve ülkenin iktisadi yapısı açıdan oldukça önemlidir. Belli aralıklarla yapılan denetimler neticesinde elde edilen bilgi ve göstergelere bağlı olarak yapılan planlar ve alınan kararlar, genel iktisadi yapıyla ilgili olarak yapılan plan ve alınan kararlardan daha etkili özellik sergileyebilmektedir. Geçmişte finans kuramı kapsamında işletmelerin işletme sermayesi en önem verilen faktör iken modern finans görüşü kapsamında sendikalar, kredi kurumları, alacaklılar ve yatırımcılar ön plana çıkmaya başlamıştır (Çakar, 2008: 10). Günümüzde liberal ekonomik sisteme bağlı olan gelişmiş her ülke, denetim sistemlerini yasal çerçevede daha da güçlü hale getirerek iktisadi hayata güven duyulmasını mümkün kılmaya çalışmaktadır. Denetim süreci, işletme yönetiminin farklı yönetim fonksiyonlarının etkinliğini ortaya çıkararak yöneticilerin ve birimlerde çalışan diğer personellerin kendilerini değerlendirmesini sağlamaktadır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 69). Bu sayede yöneticilerin önceden belirlenen hedeflere ulaşmada ne düzeyde olduklarının anlaşılması sağlanmaktadır. Denetim fonksiyonu işletmenin örgütleme, planlama ve yürütme fonksiyonlarına daha fazla odaklanabilmesini sağlamaktadır.

1.4. Denetimin Hedefleri ve İşlevleri

İşletmenin bazı hedefleri bulunduğu gibi denetimin de bazı hedefleri bulunmaktadır. Bu hedeflerin şu şekilde sıralanması mümkündür: (Karahana, 2018: 6-7)

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı olarak hazırlanan finansal tabloların işletme faaliyetlerinin neticelerini ve finansal durumu doğru bir biçimde yansıtır yansıtmadığının denetçinin mesleki görüşlerine bağlı olarak ortaya koymak
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı olarak yürütülen faaliyetlerin yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkabilen hataları belirlemek
- Uygunsuzluk tespitinde bulunmak
- Neticelerin yönetime raporlanmasını sağlamak

Yukarıda ifade edilen hedeflerin gerçekleştirilmesinde denetimin yerine getirmek durumunda olduğu bazı işlevler de bulunmaktadır. Bu işlevler şunlardır: (Saxena ve diğ., 2010: 4-5)

- İşletmenin muhasebe, iç kontrol ve yönetim modeli sistemlerini değerlendirerek bu sistemlerin gerçek yapılarını tespit etmek
- İç kontrol sisteminin düzgün olup olmadığını değerlendirmek için test kontrollerini yapmak
- Faaliyetlerle ilgili tüm kanıtları toplamak ve faaliyetlerin mali defterlere yapılarına uygun bir biçimde aktarılıp aktarılmadıklarını belirlemek
- Tutulan kayıtların matematiksel doğruluklarını kontrol etmek
- Varlıkların değerleri ile mevcudiyetlerini doğrulamak
- Kanunlarda ele alınan biçimde muhasebe defterlerinin tutulmasını sağlamak
- Kanuni zorunluluklara bağlı kalınıp kalınmadığını tespit etmek
- Finansal tablolara bağlı olarak işletmenin mali durumunu raporlamak
- Gelir ve sermaye kalemleri arasında var olan farklarının doğruluğunu ortaya koymak
- Yükümlülükler ve varlıkları doğrulamak, varlıkların doğru değerlendirilmiş olduklarıyla ilgili olarak güvence vermek

1.5. Denetim Türleri

Denetim türleri temelde şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

- Amaçlarına göre denetim türleri
- Uygulama zamanına göre denetim türleri
- Denetçinin statüsüne göre denetim türleri

1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri de kendi içerisinde bir ayrıma tabidir. Bunlar mali tablolar denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, bilgi sistemlerinin denetimi, iç kontrol sisteminin denetimi, risk yönetim sistemi denetimi ile yönetim denetimidir (Kaban, 2018: 10).

Amaçlarına göre denetimin ilk ayağını mali tablolar denetimi oluşturmaktadır. Bu denetim türü mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olup olmadığının değerlendirilmesi kapsamında yürütülen denetim faaliyetini ifade etmektedir (Coşkun, Güner ve Okudan, 2013). İşletmelerde mali bilgilerin hazırlanmasında muhasebe sistemi görev yapmaktadır. Bu kapsamda muhasebe sistemi firmanın kaynak ve varlıklarında değişime neden olan ve para üzerinden değerlendirilebilen mali özellikteki faaliyetleri kaydetmekte ve sınıflamaktadır. Bu sayede belirtilen bilgiler analiz edilebilir ve yorumlanabilir hale gelmektedir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 3-4). Mali tablolarda denetim yapılmasının asıl hedefi, muhasebe sisteminin değerlendirilmesinin sağlanarak hazırlanan bilgilerin güvenilirliği ile ilgili bir görüşe ulaşmaktır (Akyürek, 2006: 6).

Muhasebe sisteminin sosyal sorumluluk ilkesine bağlı olarak objektif ve tarafsız bilgiler sunması gerekmektedir. Söz konusu ilkenin yerine getirilebilmesi için farklı standartlar ve ilkeler uzun çalışmalar sonucunda hazırlanmıştır (Karapınar ve Ayıkoğlu, 2013: 19). Global açıdan muhasebe sistemlerinden sağlanacak bilgilerin tekdüze hale getirilmesi amacıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları” geliştirilmiştir. Muhasebede tekdüzelik, mali tabloların uluslararası açıdan kıyaslanabilirliğini artırmak maksadıyla mesleki uygulamalarda ve muhasebe standartlarında, devletler arası yakınlaşmanın sağlanması adına yürütülen çalışmaları ifade etmektedir. Devletler arasında mümkün kılınan tekdüzelik ile bilgi kullananlara

standart bilgilerin verilmesi, şeffaflığın sağlanması ve mali tablo denetimlerinin daha güvenilir hale getirilmesi söz konusu olmaktadır.

Amaçlarına göre denetimin bir diğer türü faaliyet denetimidir. İşletmelerde yürütülen faaliyetlerin işletme yönetiminin belirlediği hedeflere erişmek adına yeterli olup olmadığının ve bu hedef doğrultusunda eldeki kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi sürecidir. İşletmelerin giderek gelişerek holding olma yolunda ilerlemesi ile merkezileşme faktörü öne çıkmaktadır. Bu durum ise faaliyet denetiminin ön plana çıkmasına neden olmaktadır (Ulugay, 2010: 41).

Faaliyet denetimi sürecinde genel olarak denetçilerden bazı faaliyetleri detaylı incelemeleri ve objektif gözlem yapmaları beklenmektedir. Faaliyet denetimi kapsamında, faaliyetlerden sağlanan çıktılar ile önceden belirlenen ölçütlerin kıyaslaması yapılmakta ve işletmenin önceden belirlemiş olduğu hedeflere ne ölçüde erişildiği değerlendirilmektedir. Bu faaliyet denetimi kapsam açısından işletmenin tamamını içerebileceği gibi, bir birimini veya pazarlama, üretim ve finans gibi işlevleri de içerebilmektedir (Çakar, 2008: 13). Faaliyet denetimine performans denetimi adı da verilmekle birlikte, bu denetim türünde mevcut durumun değerlendirilmesi kapsamında kullanılacak kriterler genel olarak mevcut durum özelliklerine göre belirlenmektedir. Bu sebeple faaliyet denetimini yürüten denetçiler, fiili durumun geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmaktadır. Denetçi düzeltilmesi ile geliştirilmesi gereken durumları ifade eder ve bunlarla ilgili olarak önerilerde bulunur (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015: 3).

Amaçlarına göre denetimin bir diğer ayağını uygunluk denetimi oluşturmaktadır. Uygunluk denetimi, bir işletmenin mali işlemlerinin ya da iş akışlarının önceden belirlenen prosedür, politika, mevzuat, kural ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılmaktadır (Çatıkkaş, 2005: 9). Uygunluk denetimi kapsam olarak öncelikle devlet müdahalesinin yükseliş gösterdiği dönemlerde artmaktadır. Kamu ve özel sektörde denetçilerce, yazılı sözleşmelere, yürürlükteki politikalara ve kanuni düzenlemelere uygunluk açısından bir uygunluk denetiminin yapılması söz konusu olmaktadır (Gül ve Kaban, 2015: 91).

Amaçlarına göre denetiminde yer alan bilgi sistemleri denetimi; bir işletmede yararlanılmakta olan bilgi sistemlerin denetimini gerçekleştirmektedir. İşletmeler

kapsamında yer alan bilgi sistemlerinde temel yedi özelliğın olması gerekmektedir. Bunlar; etkililik, gizlilik, etkinlik, uygunluk, güvenilirlik, bütünlük ve uyumluluktur. Bilgi sistemleri denetimi ise bu temel yedi özelliğın sağılanıp sağılanmadığını denetlemektedir.

İç kontrol sistemi denetimi, işletmenin operasyonel ve mali bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği, varlıkların korunması, operasyonların verimliliği ve mevzuat ile talimatlara bağlı kalınmasını mümkün kılmak için oluşturulan iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğini belli ölçütlere göre değerlendirilmesi sürecini oluşturmaktadır. Amaçlarına göre denetimde risk yönetim sistemi denetimi farklı bir denetim ayağını oluşturmaktadır. Risk yönetim sistemi denetimi işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri tespit etmesi, değerlendirmesi, takip etmesi ve bu riskleri raporlaması maksadıyla kurulmuş olan risk yönetim sisteminin yeterlilik ve etkinlik açısından değerlendirilmesini kapsamaktadır (Türedi, Zor ve Gürbüz, 2015: 3).

Amaçlarına göre denetimin son ayağını yönetim denetimi oluşturmaktadır. Yönetim denetimi, işletmenin toplam verimliliğinin geliştirilmesi ve izlenmesi maksadıyla yönetimin aldığı kararların incelenmesi, faaliyetleri biçimlendiren standartlara ulaşılamamasına sebep olan durumların belirlenmesini hedefleyen denetimleri kapsamaktadır (Flesher ve Zarzeski, 2002: 100).

1.5.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri, Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından yayınlanan Seri: X Sayı No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Tebliėi'ne göre mali tabloların denetimi açısından üç kola ayrılmaktadır. Bunlar; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetimdir (Çatıkkaş, 2005: 10). İfade edilen bu denetim türlerinin dışında yürütölen faaliyetlerin sürekli takip edilmesini hedefleyen bir denetim türü olan sürekli denetim/merkezden denetimin kullanılmaya başlandığı bilinmektedir.

Uygulama zamanına göre denetim türlerinden birincisi sürekli denetimdir. Sürekli denetim, denetim faaliyetleri yürütölen firmanın muhasebe süreci kapsamındaki tüm faaliyetlerin yıl boyu takip edilmesi ve gerekli olan düzeltmelerin yapılması üzerine kurulu olan denetim türünü ifade etmektedir. Bir diğer açıdan sürekli denetim, daimî olarak işlemekte olan muhasebe sisteminde oluşturulan mali tabloların, gerçeğe

uygun bir biçimde sunumlarıyla ilgili bir görüş ortaya koymak için, uygun gerekçeleri olan elektronik denetim kanıtlarının bir sistem dahilinde toplanması süreci olarak açıklanabilecektir. Bu bakımdan sürekli denetim; veri bütünlüğünün sağlanması, varlıkların korunması ve güvenilir mali tablolar hazırlanması için eş muhasebe sisteminin verimliliğinin ele alınması amacıyla kanıtların toplanarak incelenmesi süreci şeklinde de açıklanabilir (Bakır, 2003: 22-23).

Sınırlı denetim, ara dönem finansal tabloların belirlenmiş finansal raporlama standartlarına bağlı olarak oluşturulup oluşturulmadıklarının, ilk başta soruşturma ve analitik değerlendirme metotlarına başvurularak değerlendirilmesini ve bu değerlendirmelerin rapor olarak sunulmasını ifade etmektedir. Sınırlı denetim kapsamında işletmenin faaliyetleri üç aylık ve altı aylık gibi belli dönemler içerisinde denetlenmektedir (Bakır, 2003: 23).

Uygulama zamanına göre denetimin sonuncu ayağını özel denetim oluşturmaktadır. Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının ihraç edilebilmesi ile ilgili SPK'ya başvuru sürecinde ya da işletmenin tasfiyesi, birleşmesi, bölünmesi ve devri halinde var olan ortaklıklarca ve benzer koşullardaki sermaye piyasası kurumlarınca hazırlanan mali tabloların denetlenmesi sürecidir (Çatıkkaş, 2005: 11).

1.5.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılmaktadır (Akbıyık, 2005: 41).

1.5.3.1. İç Denetçi

İç Denetim, işletmede sürekli olarak çalışan veya işletme dışında devamlı olarak iç denetçi statüsüyle işletmelere hizmet sunan kişilerce, işletmenin finansal ve finansal olmayan nitelikteki tüm faaliyetlerinin incelenmesidir. İç denetçiler, bir hizmet sözleşmesi kapsamında yönetim adına denetim faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kamu veya özel sektörde kurumlara ücret sözleşmesi kapsamında hizmet sunan iç denetçiler, işletmenin tüm faaliyetlerini denetlemek üzere hizmet vermektedirler (Özer, 2015: 27). İç denetim, işletmelerde yalnızca çalışanlar tarafından üstlenilen ve elde edilen bulguların işletme raporları adına kullanılması amacıyla yapılmaktadır.

İşletme faaliyetlerinin etkinliği, iç denetim faaliyetlerinin önemli bir sonucu olarak görülmektedir (Özkardeş, 2017: 192.).

1.5.3.2. Kamu Denetçisi

Kamu denetimi, kamu idareleri tarafından istihdam edilen ve kamu yararını gözetken kişiler tarafından gerçekleştirilmekte olan denetimdir. Kamu denetimi, devlet tarafından yetkilendirilmiş olan denetçiler tarafından icra edilir. Kamu denetçileri kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerini denetlemekle yetkilidirler (Kavut, Taş ve Savlı, 2009: 38). Kamu denetçilerinin temel faaliyeti, yasal otorite tarafından belirlenmiş olan standartlara kurumların uyup uymadığının denetlenmesidir.

1.5.3.3. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetim halka açılacak olan şirketlerin ya da kurulca talep edilen yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilere yönelik raporlamaların, standartlara uygun olup olmadığının denetlenmesi amacıyla bağımsız olarak sürdürülmektedir. Bağımsız denetim uygulamalarında bağımsız denetim tekniklerinin kullanılması ön planda olmakla birlikte, işletmeye ait tüm defter kayıt ve belgeler denetlenmektedir. Bağımsız denetimle beraber işletmenin finansal faaliyetlerinin denetlenmesi, tüm paydaşlar adına makul güvence sağlayabilmektedir. Bağımsız denetim, işletme faaliyetleri dışında kalan kişi ve kurumlara güvence veren raporlamaları sunmaktadır. Bağımsız denetim işletmeler için dış denetim olarak da isimlendirilmektedir (Eroğlu, 2010: 7).

İşletmelerin bağımsız denetime gerek duymalarının belli başlı nedenleri vardır. Bu nedenlerin başında işletme paydaşlarına yönelik güven tesir etmek yer almaktadır. İşletme içinde ve dışında, işletmenin finansal bilgileri ile ilgili sunulan bilgilerin doğru olması, işletme paydaşları açısından önemlidir.

Bağımsız denetimin en önemli hususlardan biri, denetçinin bağımsız olmasıdır. Bağımsız denetçinin sağlaması gereken bazı koşullar bulunmaktadır. Bu koşullar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Kavut, Taş ve Savlı, 2009: 36):

- Bağımsız denetçiler, işletme ile önceden belirlenen ücret sözleşmesi kapsamında çalışmak zorundadırlar. Sözleşme dışında başka tutar talep edemezler ve başka isim altında ödeme alamazlar.
- Bağımsız denetçi ile işletme arasında herhangi bir ekonomik faaliyet gerçekleşmemesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi ile işletme arasında ticari ilişki bulunmamalı, denetçi işletmeye danışmanlık yapmamalı ve herhangi bir ilişki söz konusu olmamalıdır.
- Bağımsız denetçi ve işletme arasında borç alacak ilişkisinin olmaması gerekmektedir. Denetçi işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

İşletmelerde etkin denetim sürecinin gerçekleştirilmesinde, iç denetimin ve bağımsız denetimin birlikte etkin olarak gerçekleşmesi önemlidir. Bunun sağlanabilmesi, hem de bağımsız denetçinin gerek duyduğu tüm bilgileri iç denetçiden alması önemlidir. İç denetçilerin ve bağımsız denetçinin birlikte çatışma yaşamadan çalışabilmeleri için birbirlerine saygı duymaları ve üstlendikleri sorumlulukları yerine getirmeleri şarttır. Ancak bu şekilde işletmelerde etkin bir denetim sistemi kurulabilir ve işletmelerin denetim süreci istenilen şekilde sürdürülebilir (Kahveci, 2008: 81).

BÖLÜM II

HİLE DENETİMİ KAVRAMI

2.1. Hata ve Hile Kavramı

Hata, Arapça kökenli bir sözcük olup Türkçede; yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı olarak ifade edilmektedir. Hata, finansal tablolarda kasti olarak yapılmamış olan yanlışlıklardır. Bir ekonomik olayın finansal tablolara hiç dahil edilmemesi, yanlış veya eksik olarak dahil edilmesinden kaynaklı olabileceği gibi hile kaynaklı da olabilir (Aytekin, Yalçın ve Sezgin, 2015: 70).

Hile kavramı ise bir işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının kasıtlı bir şekilde yanlış kullanımı ve uygulamayı gerçekleştiren kişiye kişisel olarak yarar sağlaması durumudur. Kişilerin çalışmış oldukları işletmelerin varlıklarından kasıtlı bir şekilde elde ettikleri haksız kazanç, hilenin kapsamına dahildir (Bozkurt, 2016: 60).

Hile kavramı aldatma, gizleme veya güven ihlali olarak tanımlanan yanlış ve yasadışı eylem olarak ifade edilmektedir. Hile, kişisel veya kurumsal avantaj sağlamak adına gerçekleştirilen hizmetlerin ele geçirilmesi olarak da tanımlanmaktadır (CIIA, 2011: 21). Çalışanın bağlı bulunduğu kurumun kaynaklarını veya varlıklarını ahlaki olmayan bir süreçte mülkiyetine geçirme süreci ve haksız kazanç elde etmesi de hile olarak bilinmektedir. Hile, kasıtlı ve yasalara aykırı olarak yapılmaktadır. Hile yapanlar, başka kurum veya kişilere ait olan mülkiyeti kendi üstlerine veya başkalarına menfaat sağlamak adına kendi kontrollerine geçirebilmektedirler (Bozkurt, 2016: 60).

Hile eyleminin temelinde aldatmak yer almaktadır. Hile ve hata arasındaki temel fark hilenin kasıtlı olarak yapılmasıdır. Hile işlemlerinin başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Albrecht ve diğ., 2012: 6-7):

- Maddi bir konuyla ilgili olması
- Planlı olarak yapılması

- İsteyerek (kasıtlı) yapılması
- İnandırıcılığının olması
- Kişileri mağdur etmesi
- Mağdurların zarara uğraması

2.2. Hile Türleri

Bir firmada mesleki hileler temel açıdan finansal tablo hileleri, varlıkların kötüye kullanılması ve yolsuzluk biçiminde ortaya çıkmaktadır. Varlıkların kötüye kullanımı, emtia, parasal değerler ile diğer varlıklar üzerinde senet ya da çek gibi varlıkların çalınması, kasadan para çalınması, ticari varlık ya da mal hırsızlıkları, naylon faturalar biçiminde gerçekleştirilebilmektedir. Finansal tablo hileleri, kaynak ya da giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi, gelirlerin ya da varlıkların az gösterilmesi gibi durumlarla birlikte açığa çıkabilmektedir. Yolsuzluk, bir başka ifadeyle görevin kötüye kullanılması ise rüşvet, haraca bağlama, illegal hediyeler ve menfaat sağlama şekillerinde olabilmektedir (ACFE, 2016: 11).

Farklı bir görüş kapsamında hileler, firmaya yönelik yapılan hileler ve işletme adına yapılan hileler olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletmeye yönelik yapılan hileler varlık zimmeti ve görevi kötüye kullanma gibi hileleri ifade etmektedir. İşletme adına yapılan hileler kapsamında finansal tablo hileleri de yer almaktadır (Albrecht ve diğ., 2012: 9). İşletmeye karşı yapılan hilelerde, hileyi yapan taraf fayda sağlarken, işletme ise zarar görmektedir. İşletme adına yapılan hilelerde işletme yöneticileri ya da büyük ortaklar yarar sağlarken, genel olarak küçük yatırımcılar zarar görmektedir. Uluslararası Suiistimal İnceleme Birliği (Association of Certified Fraud Examiners - ACFE) verilerine göre hile türlerine göre dağılım Tablo 1’de gösterildiği gibidir (ACFE, 2016: s. 12).

Tablo 1: Hile Türlerinin Yüzde Dağılımları ve Ortaya Çıkan Ortalama Kayıplar

Hile Türleri	Yüzde Dağılımı	Yaşanan Ortalama Kayıplar (Amerikan Doları)
Varlık Zimmeti (Varlıkların Kötüye Kullanımları)	%83,5	125.000 \$
Finansal Tablolardaki Hileler	%9,6	975.000 \$
Yolsuzluk (Görev ve Yetkinin Kötüye Kullanılması)	%35,4	200.000 \$

Kaynak: Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2016, s. 12.

2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması, bir kimsenin firmanın mallarını ve kaynaklarını kötüye kullanmak ya da çalmak için kandırma ya da aldatma yoluyla geliştirdiği hileleri kapsamaktadır. Varlıkların kötüye kullanımında, firmanın varlıkları direkt olarak hile yapan bireyin çıkarı kapsamında kullanılmış olmaktadır. Bu tip girişimler sürekli olmasa da genel olarak nakit hırsızlığı şeklinde kendini göstermektedir. Bu kavramın en basit şekliyle varlıkların bireysel amaçlarla kullanılması şeklinde tanımlanması mümkündür. Varlıkların bireysel amaçlarla kullanılması, bir çalışanın firmanın varlıklarını kendi çıkarı doğrultusunda kullanması ya da varlıkları çalması anlamına gelmektedir (Bozkurt, 2016: 69). Varlıkların kötüye kullanılması kavramına aynı zamanda çalışan hileleri ismi de verilmektedir (Mangala ve Kumari, 2015: 52.). Bu kavramın temelinde zenginlik tutkusu, maddi problemler ve açgözlülük benzeri sebepler bulunabilmektedir (Danson, 2015: 43).

Bir firmada varlıkların kötüye kullanılması, para gibi nakit ve nakit niteliği olmayan diğer varlıklar üzerinden çıkar sağlanmasıyla gerçekleştirilmektedir. Nakit özelliğindeki varlıkların kötüye kullanılması, kasa tahsilatları esnasında nakit

çalınması, firmanın elindeki nakitlerin çalınması ya da hileli ödemeler yapılması benzeri işlemlerle gerçekleşmektedir (ACFE, 2016: 11). Nakit çalınmasında, nakit hırsızlığı ve kaymağını alma (skimming) gibi farklı yöntemler kullanılmaktadır. Nakit hırsızlığı paranın firma kayıtlarına girdikten sonra çalışanlar tarafından çalınmasını ifade etmektedir. Kaymağını alma ise paranın firmanın işletme muhasebe sistemine girmeden önce bir çalışan tarafından çalınmasını ifade etmektedir (ACFE, 2007: 10). Hileli ödemeler ise biri tarafından firmanın var olmayan hizmetler ya da mamuller için ödeme yapması halinde, bireysel alımlar için faturalar düzenlendiğinde ya da faturaların şişirilmesi halinde ortaya çıkmaktadır (ACFE, 2016: 11).

Nakit olmayan varlıklar, büyük makineler, arabalar ve ofis mobilyaları gibi maddi veya fiziksel varlıkları ifade etmektedir. Nakit olmayan varlıkların kötüye kullanılması, ofis eşyalarının veya şirket arabasının bireysel ihtiyaçlar adına kullanılması gibi durumlar kapsamında ortaya çıkabilmektedir. Nakit olmayan varlıkların kötüye kullanılmasının tespitinin yapılması için detaylı bir değerlendirmenin gerçekleştirilmesi şarttır.

Firma yönetimi tarafından müşterilerin ağırlanması maksadıyla yöneticilere tahsis edilen ödeneklerin bireysel çıkarlar kapsamında harcanması, müşteri hesapları üzerinde usulsüz biçimde yapılan zimmet işlemleri, müşteri ziyaretlerinde kullanılması maksadıyla faydalandırılan araçların çalışanlar tarafından özel gereksinimlerin giderilmesi gibi durumlar çalışanlar tarafından yapılan hilelerden bazıları olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.2.2. Finansal Tablo Hileleri

Açık bir biçimde finansal tablolarda raporlanması gereken miktarların ya da açıklamaların yanlış bir şekilde beyan edilmesi ya da bunların bulunmaması kapsamında bu mali tablolardan yararlanan birey ve kurumların yanıltılması biçimde ve genel olarak firmanın finansal politikalarında karar verici konumda olan, bu politikaların uygulanmasını sağlayan yöneticilerce yapılan hileleri ifade etmektedir (Erdoğan ve diğ., 2013: 4). Bir işletmenin finansal tablolarının isteyerek yanlış aktarılmasını kapsayan, işletmenin olduğundan fazla ya da az karlı görünmesini temin edecek herhangi bir uygulama veya plan finansal tablo hilesi olarak ele

alınmaktadır. Finansal tablo hileleri, net değer/ net gelirin düşük ya da net değer/ net gelirin yüksek gösterilmesi biçiminde yapılabilmektedir. Net gelirin olması gereken düzeyden düşük gösterilmesi, faaliyetlerin muhasebe kayıtlarına olması gereken dönemde yansıtılmaması, yükseltilecek masraf ve yükümlülükler, düşük gösterilen gelirler, yanlış bilgilendirme ve yanlış varlık değerlemesi gibi yöntemlerle yerine getirilebilmektedir. Net gelirin olması gerekenden fazla gösterilmesi ise hayali gelirler, işlemlerin muhasebe kayıtlarına ilgili dönemlerde yansıtılmaması, yanlış bilgilendirme, yanlış değerlendirme, gizlenmiş masraflar ve yükümlülükler şeklinde ortaya çıkmaktadır (ACFE, 2016: 11).

Hileli finansal raporlama, farklı hile tipleriyle karşılaştırıldığında uzun dönemde firmaya daha çok zarar vermektedir. Varlıkların kötüye kullanılmasında, maddi olarak büyük değerlerin suiistimal edilmesinin zor olması rağmen farklı muhasebe kayıtlarına gerçek olmayan büyük bedellerdeki tutarların dahil edilmesi daha kolay gerçekleştirilebilmektedir (Kennedy, 2012: 8). Mali tablo hileleri, çoğunlukla kurumun iktisadi görüntüsünün iyileştirilmesini arzu eden yöneticiler tarafından yapılmaktadır. Yöneticiler bu tarz girişimlere ikramiye almak, hisse satmak ya da farklı bir dolandırıcılığın gizlenmesi gibi amaçlarla başvurmaktadır (Danson, 2015: 43). Bu tip hileler, bir hisse fiyatının amaçlanması ve vergi kaçakçılığı gibi hedeflerle yapılmakla birlikte işletmenin durumunun olduğundan iyi gösterilmesi sayesinde bütçelenmiş rakamlara ve finansman kaynaklarına daha kolay ulaşılması amaçları doğrultusunda yapılabilmektedir (Danson, 2015: 43; Terzi, 2012: 61). Finansal tablo hileleri, bu hileyi yapan bireylere direkt olarak bir çıkar sağlamamaktadır. Fakat krediye ulaşımın kolaylaşması, yükselen hisse fiyatları gibi nedenlere bağlı olarak bir ikramiye, periyodik bir kazanç ya da farklı finansal sonuçlar kapsamında dolaylı bir çıkar temin etmektedir (Coenen, 2008: 95-96).

2.2.3. Yolsuzluk

Bir kimsenin firmada ya da resmi işlemlerde gücünü kullanması doğrultusunda ona verilen yetkilerin dışına çıkarak haksız bir çıkar sağlaması durumuna yolsuzluk adı verilmektedir. Farklı bir ifade ile yolsuzluk, bulunulan konum nedeniyle sahip olunan yetkilerin dolaylı ya da doğrudan kazanç sağlamak maksadıyla kötü niyetli kullanılması anlamına gelmektedir (Akbank, 2016: 2). En kısa ifade ile yolsuzluk,

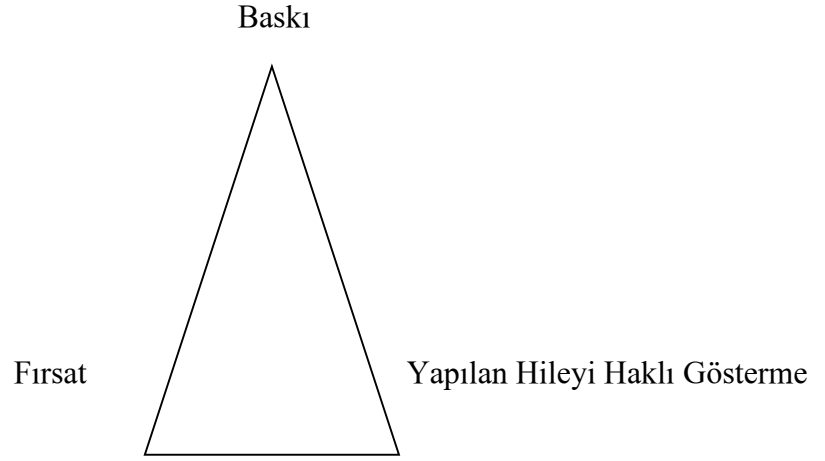
kişiyi yüklenen yetkinin, özel ve kamu faydayı negatif etkileyecek biçimde her türlü suiistimal edilmesi demektir (TEPAV, 2006: 24).

Yolsuzluk tarihsel süreç içerisinde bilinmekte olan en eski beyaz yakalıların işlediği suçlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Albrecht ve diğ., 2012: 516). Aynı zamanda yolsuzluk; rüşvet, satış ya da satın alma süreçlerinde ortaya çıkan çıkar çatışmaları, iktisadi zorbalık, illegal hediyeler gibi biçimlerde görülebilmektedir (ACFE, 2016: 11). İşletme faaliyetleri sırasında çıkar sağlamak ya da çıkarı devam ettirmek için para ile ölçülebilen ya da ölçülemeyen her tip menfaat sunmak, para ile hediye vermek, bazı vaatlerde bulunmak, kabul etmek, rica etmek ve teklifte bulunmak yolsuzluk olarak karşımıza çıkmaktadır (YKB, 2016: 1-2).

Rüşvet, birinin bir iş faaliyeti ya da resmi bir işlem karşılığında değerli bir öge alması, vermesi, teklif etmesi ya da istemesidir. İllegal hediye, birinin üstlerinin rızası ya da bilgisi olmadan iş kararı ya da resmi bir işlem için ya da verdiği, teklif ettiği, aldığı ya da istediği değerli kıymeti ifade etmektedir. İktisadi ya da ekonomik zorbalık, eylemsel olarak ya da gözdağı vererek korku ve güç yoluyla bir işleme girme ya da mal satma hedefini benimseyen baskı türünü ifade etmektedir. Çıkar çatışmaları, bir iş görenin, üst yönetimin ya da yöneticinin neticede firmayı negatif şekilde etkileyen bir faaliyetten bireysel ya da ekonomik fayda sağladığı durumu ifade etmektedir (ACFE, 2007: 8).

2.3. Hile Nedenleri ve Hile Üçgeni

Firma çalışanlarının hile yapmalarında pek çok faktörün etkili olduğunu ifade edebilmek mümkündür. Fakat, yapılan hilelerin genel olarak üç başlık altında toplanması mümkündür. Bunlar; baskı unsurları, fırsat unsurları ve yapılan hileyi haklı gösterme çabalarıdır. Bu başlıklar aynı zamanda hile üçgeni kavramıyla birlikte ele alınmaktadır. Hile üçgeni, Şekil 2’de gösterildiği gibidir.



Şekil 2. Hile Üçgeni

Kaynak: Emir, M. (2008). Hile Denetimi. Mali Çözüm Dergisi, (86), s.117.

2.3.1. Baskı Unsurları

Çalışanların hile yapmaya iten baskı unsurlarının kendi içinde dört başlık altında ele alınması mümkündür. Bunlar şu şekildedir (Terzi, 2012: 35):

1. Mali (Finansal) Baskılar
2. Kötü alışkanlıklar sebebiyle ortaya çıkan baskı unsurları
3. İşle ilgili baskı unsurları
4. Diğer baskı türleri

Yapılan çalışmalar doğrultusunda hilelerin büyük bölümünün mali baskılar ve kötü alışkanlıklar nedeniyle ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Özellikle mali baskıların ortaya çıkmasına sebep olan unsurlardan bazıları; bireysel finansal kayıplar, yoksulluk, daha iyi bir yaşam isteği, açgözlülük veya hırs, beklenmeyen mali gereksinimler ve bireysel borçlar ya da yüksek bedelli faturalar şeklinde listelenebilir.

Kötü alışkanlıklar sebebiyle ortaya çıkan baskı unsurları, bireylerin uyuşturucu madde ya da alkol bağımlılığı gibi kötü alışkanlıklar sebebiyle işletmede hile yapmak durumunda olmalarını ifade etmektedir. Kötü alışkanlıklar bireylerin finansal güçlükler yaşamalarına neden olabilmektedir. Bu durum ise bireyleri hileye yönlendirebilmektedir.

İşle ilgili baskı unsurları çalışanların işte baskı görmeleri veya işverenlerine tepkili olmaları sebebiyle ortaya çıkabilmektedir. Çalışanın göstermiş olduğu performansın karşılığını alamadığını düşünmesi, iş kaybetme korkusu, düşük ücretle çalıştırıldığını düşünmesi ve iş tatminsizliği gibi etmenler çalışanların hile yapabilmesine neden olabilmektedir.

Diğer baskı unsurları ise genel olarak ruhsal faktörler olarak ele alınmaktadır. Ruhsal sıkıntıları olan bazı çalışanlar hile yapmaya başvurabilmektedir. Özellikle güç sahibi olma isteği içerisinde olan çalışanların hileye başvurabilmesi mümkündür. Bununla birlikte hırsızlık ve hile yapmayı bir hobi veya alışkanlık haline getiren çalışanlar sürekli hile yapmaya çalışabilmektedir. İfade edilen durumların dışında baskı unsurlarına rastlanabilmesi mümkün olmaktadır.

2.3.2. Fırsat Unsurları

Bir firmada iş görenlerin hile yapmasını daha kolay hale getiren fırsat unsurlarının ortaya çıkmasına sebep olan etmenler şu şekilde ifade edilebilir (Ercinler, 2014: 5-6):

- Firmada hile davranışlarına engel olacak ve/veya bunları ortaya çıkartabilecek denetim sisteminin bulunmaması (iç kontrol sisteminin yetersizliği)
- İş görenlerin sergilemiş oldukları performansın kalitesinin düzgün bir biçimde değerlendirilmemesi
- Ortaklar ve üçüncü bireylerle yapılan gizli anlaşmaların var olması
- Bilgiye erişimle ilgili olarak yaşanan yetersizlik
- Beceri eksikliği, bilgi eksikliği ve umursamazlık
- Yöneticilerin iş görenlerine yönelik hissettiği güven düzeyi
- Yönetimin yapılmış hileleri saklama istekleri
- Yönetimin yapılan hilelerin firmaya olan etkilerini ve maliyetlerini önemsememesi
- Yönetimin iç kontrol sisteminin etkin olduğunu düşünmesi
- Makul bir denetim sisteminin olmaması

2.3.3. Yapılan Hileyi Haklı Gösterme Çabaları

Çalışanlar hile yaparken veya yapmış oldukları hile sebebiyle yakalanmaları halinde bu hileyi haklı çıkarmak adına bazı çabalar içerisine girmektedir. Bu çabalardan bazılarının şu şekilde ifade edilmesi mümkündür (Bozkurt, 2016: 123):

- Paranın yararlı bir amacın yerine getirilmesi amacıyla alındığının iddia edilmesi
- Firmanın bu durumu hak ettiğinin söylenmesi
- Paranın borç olarak alındığının ve bu borcun ileride ödeneceğinin ifade edilmesi
- Yapılanın suç olduğunun bilinmediğinin iddia edilmesi
- Yapılan hilenin, firma için yapılanların bir karşılığı olarak görülmesi
- Herkesin hile yaptığının söylenmesi
- Hile neticesinde kimseye zarar gelmediğinin iddia edilmesi
- Firmanın vergi kaçırmaması nedeniyle firmadan onun olan paranın geri alındığının söylenmesi
- Diğerlerine kıyasla en fazla onun paraya ihtiyacın olduğunun söylenmesi

2.4. Hilenin Araştırılması

Firma çalışanları ile yöneticilerin yaptıkları hileler günümüz şartlarında göz ardı edilemeyecek bir ölçüye ulaşmıştır. Firmaların edinmiş oldukları 100 birim gelirin neredeyse 6'sının yöneticiler ve çalışanlar tarafından yapılan hilelerle yok edildiği düşünülmektedir. Ayrıca bu miktarın günden güne artış gösterdiği de düşünülmektedir (Bozkurt, 2016: 41).

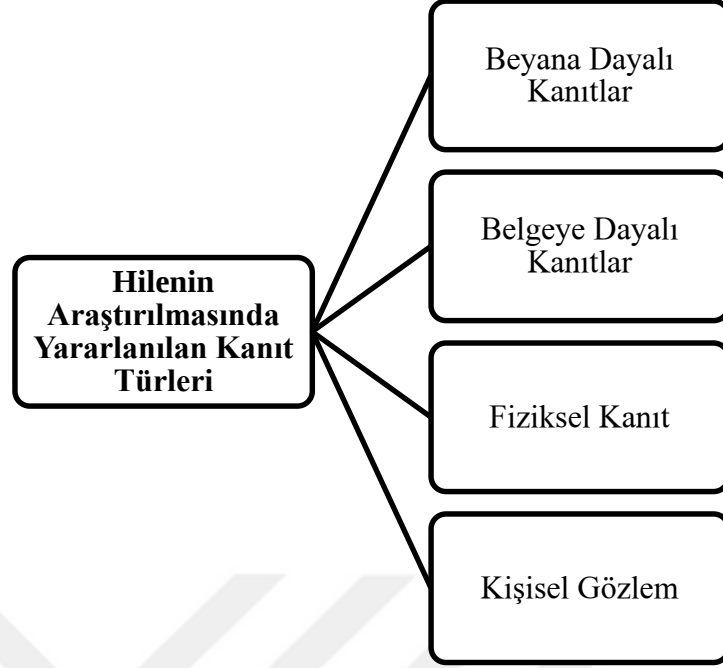
Hileler büyük firmalar açısından ciddi bir problem olmakla birlikte, bunlar her boyutta firmayı tehlike altına sokan önemli sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle hilelerin yapılmalarının ardından tespit edilmeleri, firmaya olan maliyetlerinin ortadan kalkmamasına neden olmaktadır. Bu sebeple hile olmadan hilenin önlenmesinin sağlanması kayıpların yaşanmaması açısından önemlidir.

2.4.1. Hilenin Araştırılmasına Yönelik Yaklaşımlar

Hile işletmelere büyük maliyetler çıkarmakla birlikte, hilelerin araştırılması da işletmelerde bazı maliyetlere sebep olmaktadır. Bu bakımdan, işletme içinde hile araştırması yapılması açısından da işletme yönetiminden izin alınması gerekmektedir. Söz konusu araştırma, hilenin olabileceğine ya da olduğuna dair bir görüşün var olmasıyla birlikte yapılabilir. Hilenin araştırılması kapsamında risk değerlendirmesinin yapılması önem arz etmektedir. Hile risk değerlendirilmeleri beş ana adımdan meydana gelmektedir. Bu adımlar şunlardır (ACFE, 2016: 16):

- Hile risk faktörlerinin tespit edilmesi
- Olası dolandırıcılık planlarını belirleme ve bunları risk düzeylerine göre öncelik sırasına koyma
- Var olan kontroller ile olası hile planlarıyla eşleştirme yapılması ve eksiklik ile açıkların belirlenmesi
- Tespit kontrolleri ve hile önleme unsurlarının etkinliğini değerlendirme
- Hile risk değerlendirmelerini raporlama

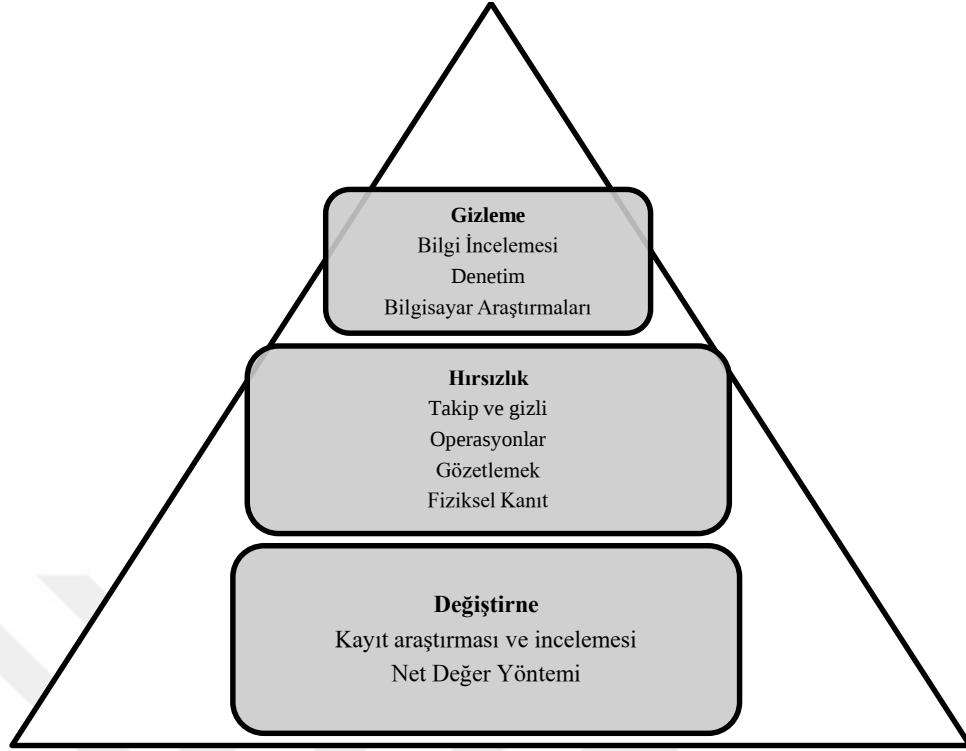
Hilenin araştırılması sırasında bazı yöntemlerden ve kanıt türlerinden yararlanılmaktadır. Bu noktada firma içi ve dışındaki bireylerin beyanları, belgelere dayalı kanıtlar, bireysel gözlemler ve fiziksel kanıtlar önem arz etmektedir. Bu açıdan, hilenin araştırılması sırasında ifade edilen ilgili kanıt tiplerine başvurulmaktadır. Bahse konu olan kanıt tipleri Şekil 3’de gösterildiği gibidir (Köse, 2010: 18):



Şekil 3. Hilenin Araştırılmasında Yararlanılan Kanıt Türleri

Kaynak: Köse, H. Ö. (2010). Kamu Mali Yönetim Reformunun Etkileri ve 5018 Sayılı Kanun’da Dış Denetimin Tasarımına İlişkin Sorunlar, Dış Denetim, Sayı: 12, 18.

Hilenin araştırılması sürecinde benimsen bir yaklaşımda, hile yapması olası durumda olan kişiler üzerinde bir araştırma yapılması öngörülmektedir. Bu yaklaşıma, hile elemanlarına yönelik yaklaşım adı verilmektedir. Hile elemanlarına yönelik yaklaşım, hile elemanları üçgeniyle ele alınmaktadır. Bu üçgen Şekil 4’de gösterilmektedir (Köse, 2010: 19).



Şekil 4. Hile Elemanları Üçgeni

Kaynak: Köse, H. Ö. (2010). Kamu mali yönetim reformunun etkileri ve 5018 Sayılı Kanun’da dış denetimin tasarımına ilişkin sorunlar. Dış Denetim, Sayı: 12,19.

2.4.2. Hilelerin Belirlenmesi ve Kırmızı Bayraklar

İşletme ile kurumların yöneticileri ve paydaşları, hileli işlemlerin niçin gerçekleştiği ve bunlara nasıl engel olunacağıyla ilgili olarak çalışmalar yapmaktadır. Geleneksel denetim yapısal açıdan pasif bir nitelik taşıyarak, hileleri iç denetimle birlikte belirleyerek engellemeye yönelik bir yaklaşım sergilemektedir. Hile denetimi ise hilelerin önceden belirlenmesine yönelik bir bakış açısı ortaya koymaktadır. Bu açıdan ilgili denetim türünde şu öğeler üzerinde durulmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 5):

- Kimler ne biçimde hile yapabilir?
- Hangi tip hileler araştırılmaktadır?
- Hilelerin kalıntı riski şeklinde görülmesi mümkün müdür?
- İç kontrol sistemleri ile fırsatlar arasındaki ilişki düzeyi nedir?
- Hileler ne biçimde saklanabilir?
- Denetim yaklaşımına hile teorisi ne biçimde eklenebilir?

Hilelerin ve hataların belirlenmesi kapsamında denetçiler, şüphe arz eden durumların belirlenmesi için kırmızı bayraklar yönteminden yararlanmaya başlamışlardır. Özellikle hilelerin açığa çıkarılmasında hile göstergeleri olarak ifade edilen kırmızı bayrakların tanımlanması ile sürece başlanmaktadır. Yapılan tanımların ardından kırmızı bayraklardan yararlanacak bireylerin bu öğeleri etkin biçimde öğrenmesi gerekmektedir (Arzova, 2003: 120-121).

Hilelerin belirlenmesi sürecinde denetim planı risk değerlendirmelerine dayanmakta, denetimde kullanılan metotlar ve testler hileye özel olmakta ve raporlama süreci de hilenin denetimiyle ilgili olmaktadır. Her denetim tipinde olduğu gibi hile denetimlerinde de mutlak güvencenin verilebilmesi mümkün olmamaktadır (Pehlivanlı, 2011: 6).

Hile denetimi yapısal açıdan bağımsız denetim sürecinden ayrılmaktadır. Bağımsız denetimde hedef, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve politikalarına uygunluğuyla ilgili bir görüş ortaya koyabilmektedir. Hile denetiminde ise hileli işlemlerin açığa çıkarılabilmesi amaçlanmaktadır. Bağımsız denetçiler mali tablolarla ilgilenmekteyken hile denetçileri hile belirtileri, bir başka ifadeyle kırmızı bayraklarla ilgilenmektedir.

Hile belirtileri (kırmızı bayraklar), hileli işlemlerin yapılmış olabileceğini ya da yapıldığını ortaya koyan belirtiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Kırmızı bayraklar analizi temel olarak firmanın sistemi, birimler düzeyinde işlemlerin sürdürülme tarzı ile kurum kültürünün değerlendirilmesine dayalı olarak yapılmaktadır. İşletmede hile denetiminin önemsenmesi, hilelerin tamamen ortadan kaldırılmasını sağlamasa da hilelerin en düşük düzeye indirilmesinde yardımcı olmaktadır. Hilelerin belirlenmesi etmenlerinden en önem arz edenlerden biri de kırmızı bayrakları algılamak ile bunlara bağlı olarak şüphe arz eden durumla ilgili araştırma yapabilmektir (Abdioğlu, 2007:163).

Firmalar, sahip oldukları genel nitelikleriyle ilgili olan ve yapısal olarak hileli işlemlere neden olan hile belirtileri olarak ifade edilebilecek ve bunların oluşumuna engel olunduğunda hileli işlemlerin oluşma ihtimalini düşüren kırmızı bayrakları şu şekilde kategorize edebilecektir (Bozkurt, 2009: 134):

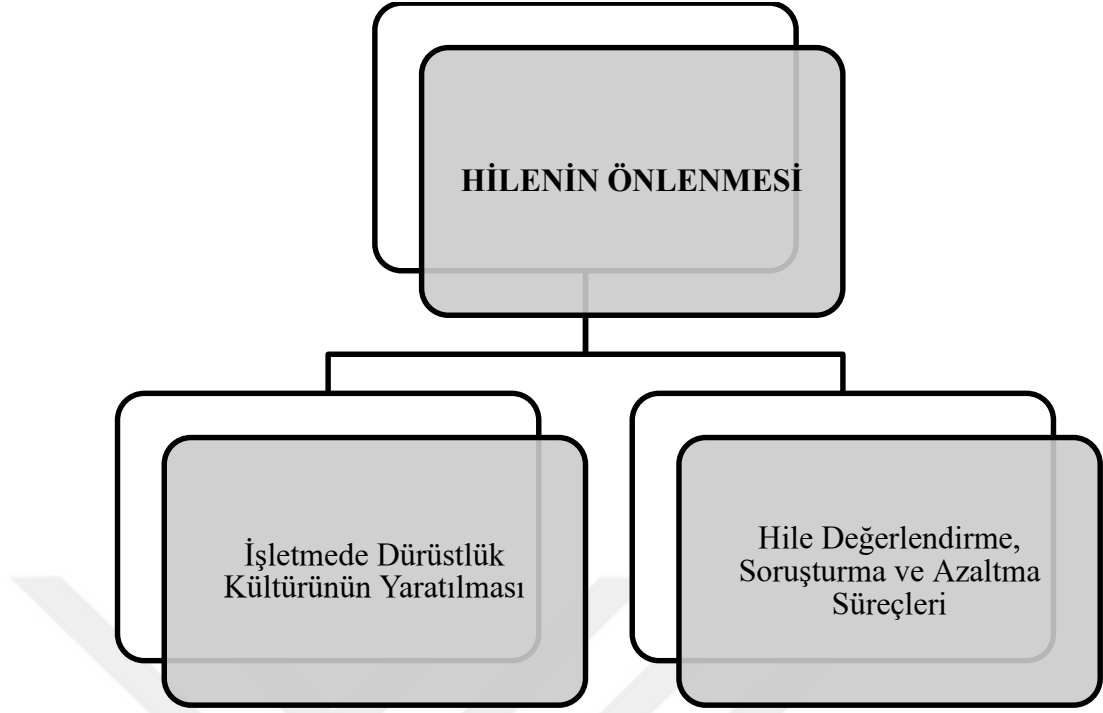
- a) Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili kırmızı bayraklar: İfade edilmemiş finansal tablo tutarları, yetersiz öz kaynak yapısı, büyük meblağlarda toplu satışlar, yüksek faiz giderleri, yüksek borçlar, tahsilatlardaki sorunlar, sektör ortalamasının altındaki kar tutarları, yüksek bedelli önem arz eden davalar önemli kırmızı bayraklar olarak ifade edilebilir.
- b) Yönetimle ilgili kırmızı bayraklar: Kötü alışkanlıkları olan yöneticiler, sabıkalı yöneticiler, çalışanlara değer vermeyen yöneticiler, mali sorunlar içerisindeki yöneticiler, yöneticilerin sürekli değişmesi, yönetim katından beklenmeyen durumlar ve uzun yıllar boyunca izin yapmamış yöneticiler rastlanmayan olaylar olarak karşımıza çıkmaktadır.
- c) Kurumun yapısı ile ilgili kırmızı bayraklar: Kurumun yapısının kompleks olması, baskıcı yönetim şekli, denetim komitesi üyelerinin sağlıklı seçimi, sık sık değişen üst seviye yöneticiler, denetim ve kontrol faaliyetlerin az ya /ya da hiç yapılmaması, görev ayrılığı ilkesine pek bağlı kalınmaması, firma varlıklarında sık sık ortaya çıkan kayıplar ve yetkilendirme onay sürecindeki yetersizlikler bu duruma örnek olarak gösterilebilir.
- d) Üçüncü bireylerle olan ilişkilere dair kırmızı bayraklar: Düzenleyici otoritelerle yaşanan problemler, bağımsız denetçilerin sık sık değişmesi, firmanın iş ilişkisi olduğu diğer kurumların yöneticileri ile yakın ilişkileri ve önemli yasal davalar bu tip kırmızı bayraklara örnek gösterilebilir.
- e) Muhasebe sistemine yönelik kırmızı bayraklar: Kaybolan belgeler, orijinal olmayan belgeler, belgeler üzerinde tahrifatlar, birbirleriyle uyuşmayan belgeler ve şüpheli imzalar muhasebe sistemiyle ilgili kırmızı bayraklara örnek olarak gösterilebilir.

İfade edilen kırmızı bayraklardan bir bölümü, faaliyetlerin belli bir sistem dahilinde yürütülmemesinden ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durum ise işletmede iç kontrol sisteminin var olmadığını ya da bu sistemin oldukça zayıf olduğunu ortaya koymaktadır. Bu açıdan, işletmede ilk olarak faaliyetlerin belli bir sistem içinde sürdürülmesi gerekmekte ve işletmede belli bir belge sistemi oluşturulmalıdır.

2.5. Hileyi Önleme ve Hile Denetimi

Hilenin önlenmesi, hile sebebiyle yaşanan kayıpların engellenmesi ve düşürülmesi için en etkin yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Hile ile herhangi bir kesim çıkar sağlayamayacaktır. Bunun nedeni ise hileye maruz kalan kesimlerin maddi ve manevi zarar görmesi ile hile yapanların bir şekilde belirlenerek kanuni yaptırma maruz kalmalarıdır.

Bireylerin karşı karşıya kaldığı olanaklar veya gördükleri baskı artıkça, bahanelere olan gereksinimleri azalmaktayken karşı karşıya kaldıkları olanaklar veya gördükleri baskı azaldıkça, bahanelere olan gereksinimleri artmaktadır. Bazı durumlarda bireylerin bahane ya da baskı bulma imkânı o kadar fazla olmaktadır ki, kurum hileyi engellemeye uğraşsa bile yine de hile ortaya çıkmaktadır. Hilenin tamamen engellenmesi oldukça zor bir husustur. Bu sebeple işletme hilenin sebep olduğu maliyetleri azaltmaya odaklanmak durumundadır. Yapılan çalışmalar neredeyse her işletmede hilenin ortaya çıktığını ortaya koymaktadır. Hilenin sebep olduğu negatif etkileri azaltmak adına proaktif metotlar takip eden işletmelerin başarılı sonuçlar elde ettikleri bilinmektedir. Hilenin önlenmesine yönelik süreçlerdeki temel faaliyetler Şekil 5’de gösterilmektedir (Albrecht ve diğ., 2012: 66).



Şekil 5. İşletmede Hilenin Önlenmesi

Kaynak: Albrecht ve diğ., (2012), FraudExamination. USA: South-Western, Cengage Learning, 66.

2.5.1. İşletmede Dürüstlük Kültürü Yaratmak

İşletmede dürüstlük kültürünün yaratılabilmesi için başta yönetimin uygun bir davranış modeli sergilemesi gerekmektedir. Yönetimdeki bireylerin davranışlarının düzgün olması, çalışanların davranışlarının düzgün olabilmesi açısından önemlidir. Bu bakımından yönetim tarafında şüpheli, hilekâr ve ahlaki davranışların hoş karşılanmayacağını açık açık ortaya koymak şarttır (Albrecht ve diğ., 2012: 67).

İşletmelerin dürüstlük kültürü yaratabilmek için önem vermeleri gereken bir diğer etmen, doğru bireyleri işe almalarıdır. Bireyler aynı düzeyde ahlaki davranışlara sahip olmamaktadır. Bununla birlikte yapılan çalışmalar ortaya koymaktadır ki, pek çok birey önemli fırsat ve baskıyla yüzleşmeleri durumunda hileye başvurmaktadır. Bir işletmenin hileyi önleyebilmesi için üst düzey risk içeren konumlarda, ahlaki ve etik öğelere önem veren bireyleri çalıştırmaya özen göstermesi gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi açısından ise etkin işe alma politikalarına sahip olunması önemli olmaktadır. Bu bağlamda, proaktif işe alma süreçlerinden yararlanılması

şarttır. Proaktif işe alma prosedürlerinde; özgeçmişin detaylı incelenmesi, referansların kontrol edilmesi ve dürüstlük testlerinin yapılması gibi süreçler yer almak durumundadır.

Kurum beklentilerinin işletme içerisinde yayılmasının sağlanması hilenin önlenmesi açısından önemlidir. Bu açıdan işletmede; ahlaki kurallar ve değer yargısının tespit edilmesi, iş görenlerin olası problemler karşısında ne biçimde bir çözüme başvuracakları ve bunları ne biçimde raporlayacaklarıyla ilgili olarak hile bilinçlendirme eğitimlerinin sunulması, kanun ve kurallara aykırı davranışlarda bulunanların cezalandırılmaları ile ilgili konulara önem verilmesi gerekmektedir.

İşletme içinde etik ile ahlaki kuralların etkili olabilmesi için bu tür öğelerin yazılı hale getirilmesi ve bunların dış kesimlere iletilmesi gerekmektedir. Söz konusu kuralların yalnızca üretilmemesi, aynı zamanda bu kuralların çalışanlar ve yöneticiler tarafından benimsenmesinin sağlanması önemlidir. Çalışanların, işletmenin istek ve beklentilerini algılayıp algılamadıklarının anlaşılması için yazılı bir belgeyle teyit alınması gereklidir. Yazılı teyit uygulamalarına başvuran pek çok işletme bu yöntemin hilenin önlenmesi açısından oldukça etkili olduğunu görmüştür. Bununla birlikte kurumun bir hile olayı ile karşılaşması durumunda bunu yapanların cezalandırılacağını, bu kişilerin işten atılacağını ve onlara dava açılacağını ifade etmesi hilenin önlenmesi açısından önemli olacaktır.

İşletme içerisinde pozitif bir iş ortamının yaratılması dürüstlük kültürünün yaratılması açısından önemlidir. Çalışmalar, çalışanların tehdit edildikleri, kötü muamele ile karşı karşıya kaldıkları ya da işletme tarafından değer görmediklerini düşündükleri zaman daha fazla hileye başvurdıklarını ortaya koymaktadır. Negatif çalışma şartlarında hileyi ortaya çıkaran etmenlerin şu şekilde ifade edilmesi mümkündür (Albrecht ve diğ., 2012: 67):

- Düzgün davranışlara değer vermeyen ve bunlar üzerinde durmayan üst yönetim
- Çalışanlara çok negatif geri besleme yapılması ya da iş performanslarına önem verilmemesi
- Otokratik yönetim anlayışının benimsenmiş olması
- Örgütsel sadakatin düşük olması

- Bütçe beklentilerinin gerçeği yansıtmaması
- Mantıksız düşük ödemeler
- Terfi ve eğitim sisteminin düşüklüğü
- Devamsızlık ya/ ya da yüksek devir hızı
- Kurum içinde iletişim uygulamalarının zayıf olması
- Net bir şekilde ifade edilen örgütsel sorumlulukların yeterli olmaması

İşletmede hile olması halinde, hile ile başa çıkılabilmesi açısından bazı kurallar ve politikaların var olması da işletme içerisinde dürüstlük kültürünün yaratılabilmesi için önemlidir. İşletmede dürüstlük kültürünün var olmasına rağmen hilelerin olması mümkündür. Ancak, işletme kapsamında bu kültürün var olması hilenin ortaya çıkması durumunda hileye gösterilecek tepkinin düzeyinin belirlenmesi açısından önemli olacaktır. Dürüstlük kültürünün yüksek olduğu işletmelerde hileye gösterilen tepki de yüksek olacaktır.

2.5.2. Hile Riskinin Değerlendirilmesi ve Azaltılması

Hile, işletmenin yararına veya zararına yapılsın, bu hileye işletme yönetimi imkân vermezse gerçekleşmesi oldukça zordur. İşletmelerin bu imkanları ortadan kaldırması için bazı proaktif yaklaşımlara odaklanmaları gerekmektedir (Pehlivanlı, 2011: 48). Bu proaktif yaklaşımlardan bazılarının şu şekilde ifade edilmesi mümkündür:

- Çalışanların iş deneyimleri ile referanslarının detaylı bir biçimde araştırılması: Etik değerlere bağlı, güvenilir ve dürüst bireyleri işe almak büyük avantaj sağlamaktadır. İnsan kaynaklarının işe alım süreçlerinde adayların geçmişlerini araştırması ve referanslarını kontrol etmesi işletmenin hile, hırsızlık ve farklı sebeplerden dolayı zarar görmesini engelleyecektir. İşe alınan bireylerin doğru olmayan kişisel bilgileri, bireylerin yaptıkları görevleri saklı tutmaları ve gizlenen geçmiş gibi öğeler hile risklerinin ortaya çıkmasına neden olabilecektir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011: 87).
- Analitik inceleme yöntemlerinin daha fazla kullanılması: Denetçilerin birden çok dönemi içeren finansal tablolar üzerinden hileyi belirlemeye çalışmaları yerinde olacaktır. Bu hedef kapsamında dikey ve yatay analiz, bütçe karşılaştırmaları, oran analizleri gibi farklı analitik yöntemlerden

yararlanılabilmesi mümkündür. Erişilen normal olmayan neticelerin hileli işlemlerden kaynaklanabilmesi olası bir durumdur (Pehlivanlı, 2011: 49).

- Anti-hile eğitimleri: İşletmenin her düzeyinde eğitim sağlaması oldukça önem arz etmektedir. Anti hile eğitimleri, etkin kurumsal yönetimin sağlanması ile hile risklerinin düşürülmesi açısından vazgeçilmez bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Anti hile eğitimleri ile çalışanlara hile ile ilgili bazı temel bilgiler, hilenin oluşumu, hilenin kuruma olan etkileri ve kurum varlıklarının hileye yönelik olarak ne biçimde korunabileceği ile ilgili eğitimler verilmektedir (Özkul ve Özdemir, 2011: 89).
- İç kontrol sisteminin incelenmesi ve yapılan testlerin daha da artırılması: Genel olarak hileler iç kontrol sisteminin güçlü olmaması sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan iç kontroller firmanın amaçlarını gerçekleştirmesine destek vermektedir. Dolayısıyla, kanuni olarak bağımsız denetçiler de iç kontrolle ilgili olarak bazı incelemelerde bulunmaktadırlar. İç denetçilerinin çalışmalarının temelini, kontrollerin yeterli olup olmadığını değerlendirmek oluşturmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 50).
- Ücretlendirme ve performans programının değerlendirilmesi: Çalışanlar, işletmelerinin performanslarının farkında olmasını ve bu performanslarını mükafatlandırmasını arzu etmektedir. Bu süreçte özellikle terfi edemeyen çalışanlar, hileli davranışlarını haklı olarak değerlendirebilmektedirler. Bu açıdan çalışanlarda performans ve ücret değerlendirilmesinin yapılması oldukça önemli olmaktadır (Özkul ve Özdemir, 2011: 90).
- Hile politikalarının oluşturulması: İşletmelerin hile ile ilgili olarak önleyici önlemler alması gerekmektedir. Hileler tamamen ortadan kaldırılamasa da hile sebebiyle ortaya çıkan zararların azaltılması mümkün olmaktadır. Bu açıdan işletmelerin hile politikası oluşturması, bu politika doğrultusunda hileli davranışları ve işlemleri tanımlaması ile bu tanımlamaları yazılı bir format şekline getirmesi gerekmektedir. Her işletme kendi özellikleri ve faaliyetleri doğrultusunda hile politikası oluşturmak durumundadır (Bozkurt, 2016: 432).

2.5.3. Hile Soruşturması

Hile soruşturması yapılabilmesi için hile ile ilgili olarak bir hükmün bulunması gerekmektedir. Hüküm ifadesi ile anlatılmak istenen belli bir mesleki yeterliliği olan bir uzmanın hile olabileceğine veya olduğuna yönelik görüşünün olmasıdır. Böyle bir hüküm bulunduğunda, hilenin var olup olmadığını belirlemek için soruşturma yapılması söz konusu olacaktır. Soruşturma ile gerçeğin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Soruşturma neticesinde bulguların istem dışı hatalarını yoksa hileleri mi ortaya koyduğu ortaya çıkacaktır (Özkul ve Özdemir, 2011: 131).

Hile soruşturması esnasında hile şeması kapsamında en güvenilen çalışanların bile bulunabileceği ve bu sebeple soruşturmada denetçilerin olduğundan farklı hareket etmelerine neden olacak etmenlerin olabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Soruşturmalar kapsamında ister istemez denetçiler, bireylere ve işlemlere önyargılı yaklaşmak durumundadır. Bu durum ise genel olarak hile denetimi ile örtüşmektedir (Pehlivanlı, 2011: 57).

Hile soruşturması ilk olarak görüşmelerle birlikte başlamaktadır. Hilenin yapıldığını doğrulayan bireyler, tarafsız şahitler, suçlular ve işbirlikçi olması mümkün olan bireylerle görüşülerek bilgi toplanmaya çalışılmaktadır. Görüşmelerin ardından denetçi dış ve iç kaynaklardan kanıt toparlamaktadır. Kaynakların önemlilik, ilgililik ve yeterlilik ilkesine bağlı olarak sıralaması yapılmaktadır. Elde edilen kanıtların analizi yapılmakta ve soruşturmayı yapan taraflara neticeleri raporlanmaktadır. Soruşturmanın bitmesinin ardından, kurum elde ettiği neticelere ne tür tepkiler gelebileceğini tespit etmek durumundadır. Soruşturmanın genişletilmesi, cezai dava başvurusu ve tazminat talebi gibi isteklerde bulunulabilmektedir (Özkul ve Özdemir 2011: 138). Hile soruşturmaları sırasında yararlanılan bazı teknikler bulunmaktadır. Bu tekniklerin şu şekilde ifade edilebilmesi mümkündür (Coenen, 2009: 94):

- İşletme Geçmişinin Değerlendirilmesi: İşletmenin geçmişiyle ilgili olarak kamu otoritelerinin nezdinde bir araştırma yapılması gereklidir. Kamu nezdinden sağlanan kanıtların sayısı fazla olmasına rağmen, orijinal bilgiye erişebilmek pek olası olmamaktadır.

- Kişisel Geçmişin Değerlendirilmesi: Personellerin geçmişleriyle ilgili olarak dikkatli araştırmaların yapılması gerekmektedir. Personellerin geçmiş iş yerlerinden alınan teyitler de oldukça önemlidir.
- Gözetim: Hile şeması kapsamında olması olası hilekarların takip edilmesi ve gözetlenmesine dair bir soruşturma metodudur.
- Sayısal Veri Analizi: Teknolojinin gelişim kaydetmesiyle birlikte iş faaliyetleri daha kolay yürütülebildiği gibi soruşturma süreçleri de daha kolay yürütülebilir hale gelmiştir. İşletme sisteminin bilgisayar yazılımları üzerinden denetlenmesi ve incelenmesi mümkündür.
- Şüpheli ve Tanıklarla Mülakat: Hile soruşturmasının daha kolay neticeye ulaştırılması adına kullanılan yöntemlerden biridir. Denetçi bireylere yönelttiği sorular ve karşılaştığı cevaplar doğrultusunda şüphelileri ve destekçilerini belirlemeye çalışmaktadır.
- Müşteri ve Tedarikçilerden Onay: Geleneksel denetimlerde oldukça başvurulduğu gibi hile soruşturmalarında da hesap mutabakatlarına oldukça başvurulmaktadır. İşletme içinde hileler arasında ilişki olabileceği değerlendirilmekte ve işlete içinde üretilen bilgiler yerine işletme dışından alınan bilgiler daha güvenilir olabilmektedir.

2.5.4. Hilenin Önlenmesi

Firmalar ve işletmeler genel olarak bir bölüm veya bir kişinin yükümlülüğüne bırakılamayacak kadar büyük olmaktadır. Bu açıdan işletmeler belli düzenlemeler ve kurallar koyarak spesifik birimler oluşturmaktadır. Yapısal açıdan üstler astların hile denetçisi olmak durumundadır. İşletmenin başarılı olabilmesi için firma içinde toplu bilincin yükseltilmesi gerekmektedir.

Yürütülen çalışmalar, işletmelerde hile ile ilgili araştırmaları yürüten birimlerin farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte genel olarak kimsenin sorumluluk alma istediğinde olduğunu da yapılan çalışmalar neticesinde göze batmaktadır. Bununla ilgili olarak, işletmelerde şu tip görüşlerin olduğu gözlemlenmektedir (Bozkurt, 2011: 426-427):

- Üst yönetimler hile faaliyetleriyle ilgilenmemekte, işletme kapsamında hile yapılamayacağına veya yapılmadığına inanma eğiliminde olmaktadır.

- Bağımsız denetçiler, yaptıkları işin şartları gereği faaliyetlerinin önemlilik seviyesini yüksek tuttuğu için, hileyi tespit edemeyeceklerini ifade etmektedir. Diğer bir açıdan bağımsız denetçiler, aldıkları eğitimlerinin bunu sağlamaya yönelik olmadığını ifade etmektedir.
- İç denetçiler fonksiyonlarının, etkinliği ifade etmek ve iç kontrol sistemini değerlendirmek olduğunu söyleyerek, sorumluluktan uzak durmaya çalışmaktadır. Bir hile ile karşılaşılması halinde hilenin raporlanması gerektiği, ancak iç denetçilerin asli görevlerinin bu olmadığını söylenmektedir.
- İşletmenin güvenlik birimlerinin hilenin engellenmesi açısından yükümlülüklerinin bulunmadığı, ancak araştırma sürecinde pozitif bir yaklaşım sergileyecekleri ileri sürülmektedir.

İşletmelerde hilelerin önlenmesi adına yararlanılabilecek araçlar şu şekilde ifade edilmektedir (Söyler, 2013:1):

- İşletmenin üst yönetimini uyumlu bir şekilde meydana getirmek
- Yönetim kurulu içerisinde bir denetim komitesi seçip, bu komitenin değerlendirme ve gözetleme kapsamında aktif şekilde görev almasını sağlamak
- Kurum dışı denetim firmaları ile etkin faaliyetler yürütmek
- İç kontrol sistemini kuvvetlendirmek
- İşletme içinde etik ve ahlak politikasını her personelin özümseyebileceği bir forma dönüştürmek
- İşletmede bir kültür politikası meydana getirmek
- İnsan kaynaklarını güvenilir, dürüst bireyleri işe almayı sağlayacak bir yapıya dönüştürmek
- Açık ve güvenilir bir çalışma ortamı temin etmek
- Çalışanlara yönelik yardım programları temin etmek
- Hile ilgili olarak çalışanların eğitilmesini sağlamak
- Hilelerin cezalandırılmasıyla ilgili net bir politika ortaya koymak
- İşletmede bilgi akışını kolaylaştıracak bir sistem kurmak
- Hilelerle ilgili prosedürleri, politikaları ve yönetmeliği oluşturmak

İşletmelerin hileyi önlemek açısından bazı görüş ve düşüncelerini farklılaştırması yerinde olacaktır. Bununla ilgili olarak, işletmenin kendi çalışanlarının asla hile yapacağına inanması hilenin önlenmesini sağlamak adına etkin bir görüş değildir. İşletmenin aşırı düzgün olduğunu düşünmek de bu anlamda hilenin önlenmesini sağlamak adına hatalı bir düşünce olacaktır. Ayrıca, işletmenin hilenin var olması halinde kesin olarak onu fark edeceğine dair bir görüş içerisinde olması, etkin bir bakış açısı olmayacaktır. İşletmenin buna benzer görüş ve düşünceler içerisinde olması, hileye sübjektif yaklaştığını ortaya koymaktadır. İşletmenin hileyi önleyebilmesi için olaylara objektif yaklaşması gerekmektedir (Çelik, 2007: 63).



BÖLÜM III

UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma kapsamında, muhasebede hile denetimine yönelik algının iç denetim kavramı çerçevesinde incelenmesi amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Tipi

Araştırmada betimsel tarama modeli kullanılmıştır.

3.3. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini İstanbul ilinde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe birimlerinde çalışan kişiler oluşturmaktadır. Araştırmada kolayda örneklem yöntemi seçilerek 402 kişiye ulaşılmıştır. Anketler Google Formlar (Google Forms) aracılığıyla çevrimiçi ortamda gönderilmiştir. Covid-19 dönemi kapsamında alınan tedbirler nedeniyle elden anket dağıtımı yapılmamıştır.

3.4. Veri Toplama Aracı

Araştırmada verilerin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu, demografik özelliklere yönelik sorulardan ve hile denetimine yönelik ölçekten meydana gelmektedir. Ölçek Büyükçoban (2015) doktora tez çalışmasından alınmıştır.

Ölçek mal ve hizmet alımlarında denetim ile ilgili yedi, mal ve hizmet satımlarında denetim ile ilgili beş, nakit sisteminde denetim ile ilgili yedi, işletme içi işlemlerde denetim ile ilgili on dört, stok ve üretimle ilgili sekiz önermeden oluşmaktadır. Tüm önermeler 5’li Likert ölçeğine göre derecelendirilmiştir. 5; kesinlikle katılıyorum, 4; katılıyorum, 3; fikrim yok, 2; katılmıyorum ve 1; kesinlikle katılmıyorum görüşlerini ve derecelerini temsil etmektedir.

Tablo 2: Ölçeklerin Cronbach's Alpha Değerleri

	Soru Sayısı	Cronbach's Alpha
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	7	0,872
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	5	0,884
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	7	0,861
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	14	0,974
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	8	0,977

Ölçeklere ait Cronbach's Alpha değerleri incelendiğinde, tüm değerlerin 0,800'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Nunnally (1978)'e göre bu durum ölçeklerin güvenilir olduğunu göstermektedir.

3.5. Veri Analizi

Araştırmada veri analizi, SPSS 21 paket programında yapılmıştır. Verilerin analiz edilmesinde tanımlayıcı istatistiklerden, t testi ve ANOVA testinden faydalanılmıştır. Parametrik testler olan t testi ve ANOVA testi seçiminde ölçeklerin normallik varsayımı dikkate alınmıştır. Ölçeklerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,96 ile 1,96 arasında yer alması nedeniyle parametrik testler tercih edilmiştir.

3.6. Bulgular ve Yorum

Araştırmanın bu bölümünde saha çalışması kapsamında elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 3: Cinsiyete Yönelik Demografik Bulgular

	Frekans	%
Kadın	65	16,2
Erkek	337	83,8
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %83,8'i erkek ve %16,2'si kadındır.

Tablo 4: Yaşa Yönelik Demografik Bulgular

	Frekans	%
20-29	36	9,0
30-39	200	49,8
40-49	151	37,6
50 ve üzeri	15	3,7
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %49,8'i 30-39 yaş arasında, %37,6'sı 40-49 yaş arasında, %9'u 20-29 yaş arasında ve %3,7'si 50 yaş ve üzerinde yer almaktadır.

Tablo 5: Eğitim Durumuna Yönelik Demografik Bulgular

	Frekans	%
Lise	89	22,1
Ön Lisans	34	8,5
Lisans	190	47,3
Lisansüstü	89	22,1
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %47,3'ü lisans, %22,1'i lise, %22,1'i lisansüstü ve %8,5'i ön lisans mezunudur.

Tablo 6: Medeni Duruma Yönelik Demografik Bulgular

	Frekans	%
Bekar	71	17,7
Evli	331	82,3
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %82,3'ü evli ve %17,7'si bekadır.

Tablo 7: Sektördeki Deneyim Yılına Yönelik Demografik Bulgular

	Frekans	%
1-5 yıl	57	14,2
6-10 yıl	125	31,1
11-15 yıl	67	16,7
15 yıl üzeri	153	38,1
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %38,1'i 15 yıl ve üzeri süre sektör deneyimine sahipken, %31,1'i 6-10 yıllık deneyime sahiptir. Ayrıca %16,7'si 11-15 yıllık ve %14,2'si 1-5 yıllık deneyime sahiptir.

Tablo 8: Kurumun Yılda Rutin Denetimden Geçme Sayısına Yönelik Bulgular

	Frekans	%
Hiç	50	12,4
1-2	196	48,8
3-4	53	13,2
5 ve daha fazla	103	25,6
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %48,8'i kurumunda yılda 1-2 defa rutin denetim olduğunu belirtmiştir. %25,6'sı 5 ve daha fazla denetim yapıldığını, %13,2'si 3-4 defa denetim yapıldığını ve %12,4'ü hiç denetim yapılmadığını belirtmiştir. Hiç denetim yapılmayan kurumların %12,4 olması, kurumlar açısından olumsuz bir durum olarak görülmektedir.

Tablo 9: Mesleki Hayatta Hileli İşlemlerle Karşılaşma Durumuna Yönelik Bulgular

	Frekans	%
Hayır	199	49,5
Evet	203	50,5
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %49,5'i mesleki hayatta hileli bir işlemle karşılaşmadığını ifade ederken, %50,5'i hileli bir işlemle karşılaştığını belirtmiştir. Hatalı işlem oranının %50 üzerinde olması, şirketlerde hileli işleme yönelik önemli sorunların olduğunu göstermektedir.

Tablo 10: Hile Denetiminde En Sık Kullanılan İnceleme Tekniklerine Yönelik Bulgular

	Frekans	%
Belge incelemesi	365	90,8
Kamuya açık kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi	18	4,5
Mülakatlar	19	4,7
Toplam	402	100,0

Katılımcıların %90,8'i hile denetiminde en sık kullanılan inceleme tekniğinin belge inceleme olduğunu belirtmiştir. Ayrıca %4,5'i kamuya açık kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi ve %4,7'si mülakatlar olarak hile denetiminde en sık kullanılan inceleme tekniklerini sıralamıştır.

Tablo 11: Hile Denetiminde Yönelik Tanımlayıcı Bulgular

	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Sapma	Çarpıklık	Basıklık
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	402	1,00	5,00	3,7889	,92885	-1,225	1,608
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	402	1,60	5,00	3,8721	,86140	-1,088	,851
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	402	1,00	5,00	3,3507	,96151	-,535	,251
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	402	1,00	5,00	3,9707	,96003	-1,436	1,116
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	402	1,00	5,00	3,8336	1,13809	-1,191	,369

Hile denetimine ilişkin tanımlayıcı bulgular incelenmiştir. Buna göre en yüksek ortalamaya $3,97 \pm 0,96$ ile işletme içi işlemlerle ilgili denetim sahiptir. En düşük ortalamaya ise $3,35 \pm 0,96$ ile nakit sistemi ile ilgili denetim sahiptir. Bu durum işletmelerde özellikle nakit sistemi ile ilgili denetimin yeterli olmadığını göstermektedir. Ayrıca Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim algısının puan ortalaması $3,78 \pm 0,92$, Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim algısının puan ortalaması $3,87 \pm 0,86$ ve Stok ve Üretim ile İlgili Denetim algısının puan ortalaması $3,83 \pm 1,13$ 'dir. Ortalamaların tamamı 3'ün üzerindedir. Bu durum katılımcıların hile denetimine yönelik olumlu bir tutuma sahip olduklarını göstermektedir.

Tablo 12: Cinsiyet ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	t	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	Kadın	4,40	0,43	6,044	0,000
	Erkek	3,67	0,95		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	Kadın	4,02	0,58	1,593	0,112
	Erkek	3,84	0,90		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	Kadın	3,51	0,79	1,520	0,129
	Erkek	3,31	0,98		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	Kadın	4,12	0,64	1,450	0,148
	Erkek	3,94	1,00		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	Kadın	4,42	0,35	4,662	0,000
	Erkek	3,72	1,20		

Cinsiyet ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, mal ve hizmet alımları ile ilgili denetim ile stok ve üretim ile ilgili denetim arasında ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Mal ve hizmet alımları ile ilgili denetimle stok ve üretim ile ilgili denetim algısında kadınların algıları erkeklerden daha yüksektir.

Tablo 13: Yaş ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	F	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	20-29	3,52	0,50	8,754	0,000
	30-39	3,92	0,84		
	40-49	3,59	1,07		
	50 ve üzeri	4,57	0,02		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	20-29	3,68	0,30	6,236	0,000
	30-39	3,76	0,86		
	40-49	3,70	0,79		
	50 ve üzeri	4,98	0,01		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	20-29	2,11	0,57	5,234	0,000
	30-39	3,58	0,71		
	40-49	3,22	1,07		
	50 ve üzeri	4,42	0,02		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	20-29	4,26	0,18	6,813	0,000
	30-39	4,10	0,86		
	40-49	3,54	1,03		
	50 ve üzeri	4,85	0,02		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	20-29	2,97	1,58	8,752	0,000
	30-39	2,06	1,06		
	40-49	3,61	0,97		
	50 ve üzeri	4,98	0,05		

Yaş ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile yaş arasında ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tüm alt boyutlarda 50 ve üzeri yaşındaki katılımcıların hile denetimine yönelik puan ortalamaları diğerlerine göre daha yüksektir. 50 yaş ve üzeri bireyler hile denetimine daha fazla önem vermektedir.

Tablo 14: Eğitim Durumu ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	F	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	Lise	4,17	0,54	6,541	0,000
	Ön Lisans	2,50	0,57		
	Lisans	3,77	1,03		
	Lisansüstü	3,91	0,65		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	Lise	4,35	0,52	7,214	0,000
	Ön Lisans	2,97	1,10		
	Lisans	3,87	0,83		
	Lisansüstü	3,73	0,86		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	Lise	3,72	0,96	9,161	0,000
	Ön Lisans	2,50	0,57		
	Lisans	3,20	0,76		
	Lisansüstü	3,61	1,16		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	Lise	4,21	0,72	8,217	0,000
	Ön Lisans	3,16	1,33		
	Lisans	3,93	1,08		
	Lisansüstü	4,11	0,36		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	Lise	4,40	0,52	8,413	0,000
	Ön Lisans	2,66	0,75		
	Lisans	4,05	1,04		
	Lisansüstü	3,23	1,31		

Eğitim durumu ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile eğitim durumu arasında ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tüm alt boyutlarda lise mezunu bireylerin hile denetimi algıları en yüksekken, ön lisans mezunu bireylerin hile denetimi algıları en düşüktür. Lise mezunu bireylerin hile denetimine yönelik daha fazla önem verdikleri ifade edilebilir.

Tablo 15: Medeni Durum ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	t	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	Bekar	3,94	0,65	1,550	0,122
	Evli	3,75	0,97		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	Bekar	3,56	0,32	1,485	0,132
	Evli	3,94	0,89		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	Bekar	3,79	0,81	1,545	0,125
	Evli	3,46	0,95		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	Bekar	3,42	0,46	1,559	0,120
	Evli	3,91	1,02		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	Bekar	3,76	1,39	0,581	0,561
	Evli	3,84	1,07		

Medeni durum ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile medeni durum arasında ilişki tespit edilememiştir ($p>0,05$).

Tablo 16: Sektördeki Deneyim ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	F	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	1-5 yıl	4,28	0,20	4,521	0,000
	6-10 yıl	3,89	0,62		
	11-15 yıl	3,29	0,99		
	15 yıl üzeri	4,73	1,14		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	1-5 yıl	4,00	0,28	5,264	0,000
	6-10 yıl	4,19	0,78		
	11-15 yıl	3,38	1,12		
	15 yıl üzeri	4,77	0,81		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	1-5 yıl	2,71	0,81	4,510	0,000
	6-10 yıl	3,51	0,85		
	11-15 yıl	3,52	0,98		
	15 yıl üzeri	4,37	0,99		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	1-5 yıl	4,13	0,23	6,520	0,000
	6-10 yıl	4,22	0,65		
	11-15 yıl	3,62	1,08		
	15 yıl üzeri	4,59	1,01		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	1-5 yıl	3,83	1,66	5,310	0,000
	6-10 yıl	4,11	0,41		
	11-15 yıl	3,11	1,29		
	15 yıl üzeri	4,75	1,04		

Sektördeki deneyim yılı ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile sektördeki deneyim arasında ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tüm alt boyutlarda 15 yıl ve üzeri sektörel deneyime sahip katılımcıların hile denetimine yönelik puan ortalamaları diğerlerine göre daha yüksektir. Deneyimin artmasıyla beraber katılımcıların hile denetimine daha fazla önem verdikleri ifade edilebilir.

Tablo 17: Kurumun Yılda Rutin Denetimden Geçme Sayısı ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	F	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	Hiç	2,72	0,92	6,541	0,000
	1-2	4,07	0,51		
	3-4	3,53	0,37		
	5 ve daha fazla	3,40	1,43		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	Hiç	2,49	0,49	8,214	0,000
	1-2	4,34	0,61		
	3-4	4,08	0,43		
	5 ve daha fazla	3,46	1,24		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	Hiç	2,50	0,38	2,842	0,038
	1-2	3,54	0,93		
	3-4	3,30	0,42		
	5 ve daha fazla	3,43	1,31		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	Hiç	2,90	0,60	8,408	0,000
	1-2	4,41	0,61		
	3-4	4,05	0,56		
	5 ve daha fazla	3,12	1,21		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	Hiç	2,13	0,87	7,451	0,000
	1-2	4,13	1,00		
	3-4	4,28	0,26		
	5 ve daha fazla	3,37	1,42		

Kurumun yılda rutin denetimden geçme sayısı ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile kurumun yılda rutin denetimden geçme sayısı arasında ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Tüm alt boyutlarda kurumun hile denetiminden yıl boyunca geçmemesinde katılımcıların algıları en düşüktür. Kurumun yıl içinde hiç hile denetiminden geçmemiş olması, hile denetimine yönelik olumlu algıyı düşürmektedir.

Tablo 18: Mesleki Hayatta Hileli İşlemle Karşılaşma Durumu ve Hile Denetimi İlişkisi

		Ortalama	Std. Sapma	t	p
Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim	Hayır	3,75	1,20	0,797	0,426
	Evet	3,82	0,52		
Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim	Hayır	3,86	1,07	0,203	0,839
	Evet	3,88	0,58		
Nakit Sistemi ile İlgili Denetim	Hayır	3,02	1,10	1,110	0,385
	Evet	3,26	0,66		
İşletme İçi İşlemler ile İlgili Denetim	Hayır	3,66	1,17	1,772	0,214
	Evet	3,97	0,53		
Stok ve Üretim ile İlgili Denetim	Hayır	3,59	1,35	1,183	0,358
	Evet	3,96	0,81		

Mesleki hayatta hileli işlemle karşılaşma durumu ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile mesleki hayatta hileli işlemle karşılaşma durumu arasında ilişki tespit edilememiştir ($p>0,05$).

SONUÇ

Bu araştırmada hile denetimine yönelik İstanbul ilinde faaliyet gösteren işletmeler üzerinde bir çalışma gerçekleştirilmiştir. “Muhasebede Hile Denetimi: İstanbul’da Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma” adlı bu tez çalışmasında veri analizi, SPSS 21 paket programında yapıp ardından verilerin analiz edilmesinde tanımlayıcı istatistiklerden, t testi ve ANOVA testinden faydalanılmıştır. Parametrik testler olan t testi ve ANOVA testi seçiminde ölçeklerin normallik varsayımı dikkate alınmıştır. Bulgular ve Yorum adlı bölümde de belirtildiği gibi kullanılan ölçeklerin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1,96 ile 1,96 arasında yer alması nedeniyle parametrik testler tercih edilmiştir ve sonuçlar bu kapsamda değerlendirilmiştir. Belirtilen kapsam dahilinde araştırmanın bu bölümünde ise saha çalışması kapsamında elde edilen bulguların sonuçlarına yer verilmiştir.

Araştırmada elde edilen sonuçlara göre, katılımcıların %83,8’i erkek ve %16,2’si kadındır. Bu katılımcıların yaşa yönelik demografik bulguları ise; %49,8’i 30-39 yaş arasında, %37,6’sı 40-49 yaş arasında, %9’u 20-29 yaş arasında ve %3,7’si 50 yaş ve üzerinde yer almaktadır. Bu durum katılımcıların büyük çoğunluğunu erkeklerin ve 30-39 yaş grubun oluşturduğunu göstermektedir. Bu araştırmaya katılan katılımcılar çerçevesinde ise; en azınlıktaki örneklem grubunun kadın ve 20-29 yaş arasındaki kesimin oluşturduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan katılımcıların eğitim durumlarına bakıldığında %47,3’ü lisans, %22,1’i lise, %22,1’i lisansüstü ve %8,5’i ön lisans mezunu olduğu görülmektedir. Ayrıca katılımcıların medeni durumları değerlendirildiğinde; %82,3’ü evli ve %17,7’si bekarıdır. Bu araştırmaya katılan katılımcıların verileri referans alındığında, sektördeki büyük bir kesimi lisans mezunlarının oluşturduğu söylenebilirken; sektörde yer alan en dar kesimi ise lisansüstü mezunlarının oluşturduğu söylenebilmektedir. Ayrıca sektörde yer alan katılımcıların çok büyük bir çoğunluğunu evliler oluşturmaktadır. Araştırmada elde edilen verilere göre sektörde yer alan evli katılımcılar neredeyse bekar katılımcıların beş katıdır. Araştırmadaki veriler doğrultusunda sektör deneyimi 15 yıl ve üzeri olan kesim çoğunluğu

oluşturmaktır, nicel verilere göre sektördeki deneyim yılına yönelik demografik bulgular şu şekildedir; araştırmaya katılan katılımcıların %38,1'i 15 yıl ve üzeri süre sektör deneyimine sahipken, %31,1'i 6-10 yıllık deneyime sahiptir. Ayrıca %16,7'si 11-15 yıllık ve %14,2'si 1-5 yıllık deneyime sahiptir.

Kısaca, 15 yıl ve üzeri deneyime sahip kesimin diğer deneyim yılına sahip katılımcılardan daha fazla olduğu açıkça gözlemlenmektedir. En az deneyim yılına sahip kesim ise 1-5 yıllık deneyime sahip olan kesimdir.

Katılımcıların katıldığı kurumların yılda rutin denetimden geçme sayısına yönelik bulguları incelendiğinde ise %48,8'i kurumunda yılda 1-2 defa rutin denetim olduğunu belirtmiştir. Katılımcıların %25,6'sı ise rutin olarak 5 ve daha fazla denetim yapıldığını, %13,2'si; 3-4 defa denetim yapıldığını ve %12,4'ü ise hiç denetim yapılmadığını ifade etmiştir. Hiç denetim yapılmayan kurumların %12,4 olması, kurumlar açısından olumsuz bir durum olarak söylenebilir.

Katılımcıların %49,5'i mesleki hayatta hileli bir işlemle karşılaşmadığını ifade ederken, %50,5'i hileli bir işlemle karşılaştığını belirtmiştir. Hatalı işlem oranının %50 üzerinde olması, şirketlerde hileli işleme yönelik önemli sorunların olduğunu göstermektedir. Bu sorunların bu denli ifade edilmesi ise çözüm gerektiren durum olduğunu göstermektedir. Bu araştırmaya katılan çalışanların %90,8'i ise hile denetiminde en sık kullanılan inceleme tekniğinin belge inceleme olduğunu belirtmiştir. Bu durumun bu denli yüksek oranda bir sorunsal olarak ifade edilmesi ise başka bir araştırma konusu olarak gelecek çalışmalar açısından önemli bir bulgu olarak değerlendirilebilir.

Cinsiyet ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, mal ve hizmet alımları ile ilgili denetimle stok ve üretim ile ilgili denetim arasında ilişki tespit edilmiştir. Mal ve hizmet alımları ile ilgili denetim ve stok ve üretim ile ilgili denetim algısında kadınların algıları erkeklerden daha yüksektir. Kadınlar mal ve hizmet alımları ile ilgili denetimde erkeklere göre daha olumlu bir algıya sahiptir. Bu çarpıcı fark ileride bu yönde yapılabilecek çalışmalar açısından önemli bir bulgu olarak değerlendirilebilir. Bu çalışmadaki verilerin bu doğrultuda yapılabilecek çalışmalara yön verebileceği söylenebilir.

Yaş ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile yaş arasında ilişki tespit edilmiştir. Tüm alt boyutlarda 50 ve üzeri yaşındaki katılımcıların hile denetimine yönelik puan ortalamaları diğerlerine göre daha yüksektir. Kariyerlerinde belli bir noktaya gelmiş daha deneyimli çalışanların, görece daha uzun olan çalışma yaşamları sürecinde bu yönde çok fazla vaka deneyimlemiş olmaları nedeniyle yüksel duyarlık göstermiş olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca araştırmada mal ve hizmet alımları ile ilgili denetimle stok ve üretim ile ilgili denetim arasındaki ilişki de tespit edilmiştir. Mal ve hizmet alımları ile ilgili denetim ve stok ve üretim ile ilgili denetim algısında kadınların algıları erkeklerden daha yüksek olarak bulgulanmıştır. Kadınlar mal ve hizmet alımları ile ilgili denetimde erkeklere göre daha olumlu bir algıya sahiptir. Gerek doğal yapıları itibarıyla ilişkisel ve detaycı olan gerekse çalışma yaşamında erkeklere göre daha fazla cephede mücadele vermek durumunda kalan kadın çalışanların ayrıntılara dair daha yüksek duyarlılıkta olduğuna işaret eden bu bulgu da son derece dikkat çekicidir.

Eğitim durumu ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile eğitim durumu arasında ilişki tespit edilmiştir. Tüm alt boyutlarda lise mezunu bireylerin hile denetimi algıları en yüksekken, ön lisans mezunu bireylerin hile denetimi algıları en düşüktür. Çalışma hayatında yükselme şansı daha düşük olabilecek katılımcıların üst eğitim grubu çalışanlara göre bu yönde bir duyarlık göstermesi de bu çerçevede anlamlı bir bulgu olarak değerlendirilebilir.

Medeni durum ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile medeni durum arasında ilişki tespit edilememiştir.

Sektördeki deneyim yılı ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile sektördeki deneyim arasında ilişki tespit edilmiştir. Tüm alt boyutlarda 15 yıl ve üzeri sektörel deneyime sahip katılımcıların hile denetimine yönelik puan ortalamaları diğerlerine göre daha yüksektir. Bu da daha önce ifade edilen yaş faktörü bulguları çerçevesinde değerlendirildiğinde birbirini destekleyen bir tablonun ortaya çıktığı görülmektedir. Yaş ve deneyim arttıkça hile denetimi algısı da artış göstermektedir.

Kurumun yıllık rutin denetimden geçme sayısı ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile kurumun yıllık rutin denetimden geçme sayısı arasında ilişki tespit edilmiştir. Tüm alt boyutlarda kurumun hile denetiminden yıl boyunca geçmemesi bağlamında katılımcıların algılarının en düşük seviyede olduğu görülmektedir. Kurumun yıl içinde hiç hile denetiminden geçmemiş olması, hile denetimine yönelik olumlu algıyı büyük oranda düşürmektedir.

Mesleki hayatta hileli işlemle karşılaşma durumu ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, hile denetimi alt boyutları ile mesleki hayatta hileli işlemle karşılaşma durumu arasında ilişki tespit edilememiştir. Hile denetiminde en sık kullanılan inceleme tekniklerine yönelik bulgular incelendiğinde ise katılımcıların %90,8'i hile denetiminde en sık kullanılan inceleme tekniğinin belge inceleme olduğunu belirtmiştir. Ayrıca %4,5'i kamuya açık kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi ve %4,7'si mülakatlar olarak hile denetimde en sık kullanılan inceleme tekniklerini sıralamıştır. Ancak çok yüksek oranda belirtilen belge inceleme tekniği ile diğer yöntemler arasındaki fark çok dikkat çekicidir. İnceleme yöntemlerinin tek taraflı olmaktan ziyade daha kapsamlı ve eşit dağılımda olması çok daha olumlu ve dengeli sonuçlar getirecektir. Sadece belgesel seviyede inceleme yapılması, öznel kişisel veri ve deneyimleri dışsallaştırabilir; bu bakımdan böylesi daha zengin bildirimlerin oranının arttırılması doğru olacaktır. Zira bire bir görüşmeler üzerinden çalışanlardan alınacak niteliksel iç görüler hile denetimi açısından işlevsel bir yöntem olarak değerlendirilebilir.

Hile denetimine ilişkin tanımlayıcı bulgular incelendiğinde; bu duruma göre en yüksek ortalamaya $3,97 \pm 0,96$ ile işletme içi işlemlerle ilgili denetim sahiptir. En düşük ortalamaya ise $3,35 \pm 0,96$ ile nakit sistemi ile ilgili denetim sahiptir. Bu durum işletmelerde özellikle nakit sistemi ile ilgili denetimin yeterli olmadığını göstermektedir. Ayrıca Mal ve Hizmet Alımları ile İlgili Denetim algısının puan ortalaması $3,78 \pm 0,92$, Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili Denetim algısının puan ortalaması $3,87 \pm 0,86$ ve Stok ve Üretim ile İlgili Denetim algısının puan ortalaması $3,83 \pm 1,13$ 'dir. Ortalamaların tamamı 3'ün üzerindedir. Bu durum katılımcıların hile denetimine yönelik olumlu bir tutuma sahip olduklarını göstermektedir.

Cinsiyet ve hile denetimi algısı arasındaki ilişki incelendiğinde, mal ve hizmet alımları ile ilgili denetim ile stok ve üretim ile ilgili denetim arasında ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$). Mal ve hizmet alımları ile ilgili denetimle stok ve üretim ile ilgili denetim algısında kadınların algıları erkeklerden daha yüksektir. Bu durumun ise son derece dikkat çekici olduğunun söylenmesi gerekir. Bu doğrultuda yeni çalışmaların olabileceği ve bu çalışmadaki bu verilerin yeni çalışmalara yön verebileceği söylenebilir.

Sonuç olarak, “Muhasebede Hile Denetimi: İstanbul’da Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma” adlı bu tez çalışması, hile denetimine yönelik İstanbul ilinde faaliyet gösteren işletmeler ile ilgili seçilen örneklem çerçevesinde oldukça çarpıcı bir resim ortaya koymuştur. Bu araştırmanın sonucunda ortaya çıkan veri ve bulguların ortaya koyulmuş olan bu sorunsala ışık tutma niteliğinde olduğu, aynı zamanda ileride bu yönde yapılacak çalışmalar açısından da yönlendirici olabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007), “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (36), 161-172.
- ACFE (Associaiton of CertifiedFraudExaminers) (2016), “Report to the Nations on Occupational Fraudand Abuse- 2016 Global Fraud Study”, USA.
- ACFE (Associaiton of CertifiedFraudExaminers) (2007), “Detecting Occupational Fraud in Canada: A Study of its Victims and Perpetrators”, USA.
- Akbank (2016), “2015 Faaliyet Raporu”, İstanbul. Akbank (2016), “Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Politikası”, İstanbul.
- Akbıyık, S. (2005), “Vergi Uygulamaları Yönüyle: Denetim ve Raporlama”, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Akyürek, B. (2006), “Bankacılık Sektöründe Risk Odaklı İç Denetim Sistemi”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Albrecht ve diğ., (2012), “Fraud Examination”, South-Western, Cengage Learning, USA.
- Arzova, B. (2003), “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, MUFAD, Avcıol Basım-Yayın, Sayı:20.
- Aslan, B. (2010), “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 77, 63-86.
- Atmaca, M. (2012), “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(1), 191-205.
- Aytekin, S., Yalçın, M. ve Sezgin, H. (2015), “Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği”, II. Uluslararası Muhasebe ve Finansman Sempozyumu, 69-89.

- Aytekin, Y. (2017), “Belediyelerde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Kapsamında İç Denetim Uygulamaları ve Edirne Belediyesi Örneği”, Trakya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Bakır, M. (2003), “Denetim”, Akademisyen Yayınevi, 6.Baskı, Rize.
- Başpınar, A. (2006), “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, Maliye Dergisi, Sayı: 151, 23-42.
- Bozkurt, N. (2016), “İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri”, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Büyükçoban, A. (2015), “Kobilerde İç Kontrol Sisteminin Hileyi Önlemedeki Rolü”, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Can, A. V. (2007), “Luca Pacioli Muhasebenin Babası Mıdır?”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 12, 1-15, Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Celalabat-Kırgızistan.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce S. (1999), “Muhasebenin Kuramsal Yapısı”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- CIIA (CharteredInstitute of InternalAuditors) (2011), “Definition of Internal Auditing Code of Ethics”, International Standardsforthe Professional Practice of Internal Auditing, United Kingdom.
- Coenen, T. L. (2008), “Essentials of CorporateFraud”, John Wiley&Sons, New Jersey.
- Coenen, T. L. (2009), “ExpertFraudInvestigation: A Step-By-Step Guide”, John Wiley&Sons, New Jersey.
- Coşkun, A., Güner, M. F. ve Okudan, F. (2013), “Denetim”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, FÜSEM, İstanbul.
- Çakar, H. M. (2008), “Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim Üzerine Bir Uygulama”, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Çatıkkaş, Ö. (2005), “Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği”, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

Çelik, A. (2007), “Stok Hileleri ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Çonkar, K., H. Uluşan ve M. Öztürk. (2010), “Genel Muhasebe”, Sözkese Matbaacılık, 5. Baskı, Ankara.

Danson, S. (2015), “Fraud and How To Avoid It”, NZBusiness, 42-43.

Demir V. ve Bahadır O. (2008), “SMMM Staja Başlama Sınavlarına Hazırlık İçin Muhasebe”, İstanbul SMMM Odası Yayınları, Yayın No: 108.

Dinç, Y., Cengiz, S. (2014), “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 221-236.

Emir, M. (2008), “Hile Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, (86): 109-124.

Ercinler, S. (2014), “Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması,” Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A. K. ve Yılcı, M. (2013), “Denetim”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Ergün, G. O. (2007), “Türk Ceza Hukuku’nda Zimmet Suçu”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara.

Ergin, H., Selimoğlu, S. K. Ve Tolkun, A. (2016), “Kit’lerde Kurumsal Yönetim Etkinliğinin Arttırılmasında İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Rolü: Bir Araştırma”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (49), 1-28.

Eroğlu, M. T. (2010), “Global Krizler Sürecinde Bankacılık Sektöründe İç Denetim Sisteminin Önemi ve Türkiye Uygulaması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Ertay, F. C. (2011), “Muhasebe Organizasyonu”, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara.

Flesher, D. L. ve Zarzeskı, M. T. (2002), “TheRoots of Operational (ValueForMoney) Auditing in English-Speaking Nations”, Accminlingand Business Research, 32(2), 93-104.

Gökgöz A. ve Zeytin M. (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(17), 477-493.

Gül, M. ve Kaban, I. (2015), “Bankalarda İç Kontrol- İç Denetim İlişkisi ve Bir Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Accounting & Auditing Review, 15(45), 89-111.

Güvemli, O. (1994), “Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı”, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayın No:2, İstanbul.

Kaban, İ. (2018), “Bankalarda Hile Denetimi: Merkezden Denetim ve Personel Algısına İlişkin Nitel Bir Araştırma”, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Kahveci, C. (2008), “İç Denetimin Vekâlet Teorisindeki Yeri ve Önemi Bir Bankada Yapılan Araştırma”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Karahan, A. (2018), “Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüphecililiğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma”, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Malatya.

Karapınar, A. ve Ayıkoğlu Z. F. (2013), “Finansal Analiz”, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009), “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim”, İSMMMO Yayın No. 130.

Kennedy, K. A. (2012), “An Analysis of Fraud: Causes, Prevention, andNotableCases”, New Hampshire, USA.

Kızıl, A., Kızıl, C. (2007), “Accounting: Financial, Cost, Managerial”, Bahar Yayınevi, İstanbul.

Mangala, D., Kumari, P. (2015), “Corporate fraud prevention and detection: Revisiting the literature”, Journal of Commerce & Accounting Research, 4(1), 35-45.

Nunnally, J. C. (1978), “Psychometric Theory”, 2nd ed., McGraw-Hill, New York, USA.

Örten R., Kurt G. ve Torun S. (2011), “Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi (MUFTAV). Sayı: 1, 34-69.

Özbirecikli, M. ve Süslü, C. (2005), “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (27), 67-85.

Özer, M. A. (2015), “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 98, 19-40.

Özkardeş, L. (2017), “Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları”, Journal of Yaşar University, 12(47), 191-200.

Özyürek, H. (2009), “Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar”, Ufuk Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Pehlivanlı, D. (2011), “Modern İç Denetim, Güncel İç Denetim Uygulamaları”, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Saxena, R. G., Srinivas, K., Rai, U. ve Rai, S. M. (2010), “Auditing and Business Communications”, Himalaya Publication House, Hindistan.

Soylu, H. (2010), “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Söyler, H. (2013). “İşletmelerde Yapılan Hileler”, Alo Maliye, http://www.alomaliye.com/halil-soyler-isletmelerde-yap-hileler_3.htm, (Erişim Tarihi: 09.03.2020).

TEPAV (Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı). (2006), “Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri”, Ankara.

Terzi, S. (2012), “Hileli Finansal Raporlama; Önleme ve Tespit”, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Türedi, H., Zor, Ü. ve Gürbüz, F. (2015), “Risk Odaklı İç Denetim”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (66), 1-20.

Ulucan Özkul, F., Almalı Özdemir, Z. (2011), “İşletmelerde Hile Riski Yönetimi”, Beta Yayınları, 1. Basım, İstanbul.

Ulugay, A. (2010), “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Bankalardaki İç Denetim Sistemi Üzerine Etkileri”, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Niğde.

Uzun, A.K. (2009), “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, Denetim Dergisi, Sayı 3.

YKB (Yapı Kredi Bankası) (2016), “2015 Sürdürülebilirlik Raporu”, Yapı Kredi Bankası, İstanbul.

Yücel, A. T. (2010), “Genel Muhasebe: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

EKLER

ANKET FORMU

Değerli katılımcı;

Bu anket çalışması İstanbul Medeniyet Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde yapılan “Muhasebede Hile Denetimi: İstanbul'da Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma” adlı Yüksek Lisans Tez çalışması için yapılmaktadır. Anket verileri ve katılımcı bilgileri kesinlikle gizli tutulacak olup, söz konusu kurumlar ile ilgili tanımlayıcı ve ilave bilgi istenmemektedir. Ankete zaman ayırarak verdiğiniz destek için teşekkür ederiz.

İSMAİL USTAHALİLOĞLU

BİRİNCİ BÖLÜM: KİŞİSEL ÖZELLİKLERE YÖNELİK SORULAR

1. Demografik Sorular

Cinsiyetiniz

☐ Kadın ☐ Erkek

Yaşınız

☐ 20–29 ☐ 30–39 ☐ 40–49 ☐ 50 ve üzeri

Eğitiminiz

☐ İlköğretim ☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü

Medeni Durumunuz

☐ Bekar ☐ Evli

Sektöründeki Deneyim Yılı

☐ 1-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 15 yıl üzeri

İKİNCİ BÖLÜM: ALAN SORULARI

Kurumunuzda yılda kaç kez rutin denetim gerçekleştirilmektedir?

- ☐ a) Hiç
☐ b) 1-2
☐ c) 3-4
☐ d) 5 ve daha fazla

Meslek hayatınızda hiç hileli işlemle karşılaştınız mı?

- ☐ a) Hayır ☐ b) Evet

Hile denetimine yönelik olarak inceleme tekniklerinden hangisi en fazla kullanılmaktadır?

- ☐ Belge incelemesi
☐ Kamuya açık kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi
☐ Mülakatlar

Mal ve Hizmet Alımları ile İç Kontrol	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
İşletmemizde, mal ve hizmetler ile ilgili olarak talepte bulunma, onay verme, kayıt altına alma ve muhafaza etme işlevleri bağımsızdır.					
Satın alma istek fişi, satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır.					
Teslim alma işlemi, satın alma ve muhasebe bölümünden bağımsız bir birim tarafından yapılmaktadır .					
Mal ve hizmet teslim alınması ile ilgili rapor düzenlenmektedir.					
Dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır.					
Alış faturalarının kaydedilmesinde, sipariş fişi ve teslim alma raporuyla karşılaştırma yapılmaktadır.					
Satın alma ile ilgili yevmiye maddelerinin, alış faturaları ve diğer destekleyici ve belgelere uygunluğu, kayıt işlemini yapmayan bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmektedir.					

Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili İç Kontrol	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
İşletmemizde, müşterilerden gelen siparişlerin kabul veya reddedilmesi işlevini yerine getiren bir birim bulunmaktadır.					
İşletmemizde sipariş alma ve mal gönderme birimleri ayrılmıştır.					
Sipariş fişi, satış fişi ve fatura karşılaştırması bunları düzenlemeyen bağımsız bir görevli tarafından yapılmaktadır.					
Siparişin alınması, siparişin gönderilmesi ve faturanın düzenlenmesi işlemini yapanlar farklı kişilerdir.					
Kayıt işlemini yapan kişinin dışındaki bir yetkili, kayıtlar ile kayıtların dayandığı belgeleri karşılaştırmaktadır.					

Nakit Sistemi ile İlgili İç Kontrol	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
İşletmemizde ödeme birimi ile tahsilat birimi birbirinden ayrı birimlerdir.					
Ödemeler ile ilgili olarak ödeminin onaylanması ile kayıtlara geçirilmesi işlemleri birbirinden bağımsızdır.					
Alınan mal ve hizmetin ödeme onayı alınmadan ve ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır.					
Çek ve senetler birden fazla kişi tarafından imzalanmaktadır.					
Tahsilâtlar günlük olarak bankaya yatırılmaktadır.					
Banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır.					
Ödemelerimizde banka hesabı kullanılmaktadır.					

İşletme İçi İşlemler ile İlgili İç Kontrol	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Satın alma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını, teslim alma raporu ve satan alma emri ile karşılaştırarak onaylamaktadır.					
Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır.					
Kayıtlama işlevi ile koruma işlevi birbirinden bağımsızdır.					
Stok giriş ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir.					
Ücret ödemesinin onaylanması, muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ücret ödeme çeklerinin dağıtım işlemleri birbirinden bağımsızdır.					
İşçilik takip bölümü, tahakkuk bölümü ve muhasebeleştirilme bölümü bağımsızdır.					
Tahakkuklar yetkili kişilerce kontrol edilmektedir.					
İç kontrol sistemi bir zorunluluktur.					
İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur.					
İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için uygun güvence sağlar.					
İç kontrol sistem ve uygulamalarının yalnızca iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi yeterli olacaktır.					
Finansal raporlama konusundaki iç kontrol hesap denetimi, bilanço ile entegre edilmelidir.					
İç kontrol yalnızca mali işlemleri kapsamalıdır.					
İç kontrol uygulamasında önceliğin riskli alanlara verilmesi, en az maliyetle en fazla faydanın elde edilmesini sağlar.					

Stok ve Üretim ile İlgili İç Kontrol	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Hammadde, yarı mamul ve mamullerin stokları ayrı ayrı tutulmaktadır.					
Depodan çıkışlar sadece yazılı talepler üzerine yapılmaktadır.					
Stok kayıtları ambar personeline bağımsız bir kişi tarafından tutulmaktadır.					
Hammadde ve malzeme alımları satın alma birimi tarafından onaylanmış sipariş pusulalarına dayanılarak yapılmaktadır.					
Hammadde ve malzeme alımı için "istek fişi" düzenlenmektedir.					
Stokların dönem sonu sayımı yapılmakta ve kontrol edilmektedir.					
Dönem içinde stokların fiziki sayımı yapılmaktadır.					
Ambar sorumlusu her türlü stok giriş ve çıkışını muhasebeye bildirmektedir.					