

İŞLETMELERDE MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE ETKİN İÇ DENETİMİN ROLÜ VE ÖNEMİ ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI*

Öğr.Gör.Dr. Hakan BAYRAKTAROĞLU**

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Mart 2016; 18 (1); 185-214

185

ÖZ

Bu çalışmada işletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde etkin muhasebe iç denetiminin rolü ve önemi araştırılmıştır. Çalışma örnek kütlesini Batı Akdeniz Bölgesi Organize Sanayi Bölgelerinde (Antalya, Burdur, Isparta) faaliyet gösteren muhasebe iç denetim sistemine sahip 87 işletme oluşturmaktadır. Yüz yüze görüşme yapılarak anket yöntemi ile elde edilen veriler tanımlayıcı istatistiksel yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada etkin bir iç denetim iyi oluşturulmuş iç kontrol sistemiyle birlikte işletmede karşılaşılması muhtemel hatalı ve hileli muhasebe işlemlerinin azaltılmasında olumlu bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hatası, Muhasebe Hilesi, İç Kontrol, İç Denetim

JEL Sınıflandırması: M410, M420

A CASE STUDY ON THE IMPORTANCE AND ROLE OF EFFECTIVE INTERNAL AUDITING IN PREVENTING ACCOUNTING ERRORS AND FRAUD IN ENTERPRISES

ABSTRACT

This study explores the importance and role of effective internal auditing in preventing accounting errors and fraud in enterprises. Sample group of the study is composed of 87 businesses, which have internal accounting system, running in the Organized Industrial Zones of the West Mediterranean region (Antalya, Burdur, Isparta). Obtained through face to face interview, data is analysed using descriptive statistical methods. Based on the study, it is concluded that with an effective internal control along with a well-established

* Makale gönderim tarihi: 21.10.2015; kabul tarihi: 20.02.2016

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi-Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksek Okulu- Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, hakanbayraktaroglu@mehmetakif.edu.tr

internal control system has a positive effect in reducing possible faulty and fraudulent accounting transactions in enterprises.

Keywords: Accounting Error, Accounting Trick, Internal Control, Internal Auditing

JEL Classification: M410, M420

2016/1

186

1. GİRİŞ

Amerika’da 2008 yılında başlayıp dünya mali piyasalarını etkileyen ekonomik kriz; işletmelerin yeterince risk analizleri yapmaması, yöneticilerin kendilerinin ve yapmış oldukları işlemlerin denetimlerinin az yapılması, daha çok kazanma hırsı gibi nedenler sonucunda işletmelerin ödeme güçlüğüne düşmesiyle uluslararası mali piyasalar bu durumdan olumsuz olarak etkilenmiştir. Türkiye’deki mali piyasaları ise bu dönemi 2001 yılında ortaya çıkmış olan ekonomik kriz sonucunda almış olduğu birtakım önlemler ile bankacılık sistemini yeniden yapılandırarak güçlendirmesi ve sistemde denetimlerin eskiye göre çok iyi bir noktaya gelmesiyle 2008 yılında ki küresel kriz Türk mali piyasalarını olumsuz olarak etkilememiştir (Ceylan ve Korkmaz 2013, 7).

İşletmeyle ilgili olan farklı çıkar grupları kendi menfaatleri doğrultusunda bir takım kararlar almak zorundadır. Kararların alınabilmesi için işletmelerden güvenilir bilgi elde edilmesi gerekmektedir. Bu bilgileri temin etmek ise işletme yönetiminin görevidir. İşletme yönetiminin sorumluluğu ise bilgi üzerindeki riski en asgari seviyede tutmak için; etkin iç denetimin yapılmasını sağlamak ve mali tabloların denetimini yaparak oluşması muhtemel hata ve hileleri en aza indirmektir (Bozkurt 2000, 19-21).

Tuan ve Memiş (2007) çalışmalarında, işletmelerde iç denetimin yönetsel faaliyetlerin uygulanmasındaki rolünü 116 işletmede yaptıkları anket çalışması ile iç denetimin, yönetimin kontrol ve etkinliğinin artırılmasında etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yönetim fonksiyonlarının işleyişindeki eksikliklerin tespit edilmesi, bu eksikliklerin çözümü ve düzeltici faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetleri harekete geçirme aşamasında işletme yönetimine tavsiyelerde bulunmak üzere bütün işletmelerde; iç denetim

birimlerinin oluşturulması, denetim birimi olanların etkinliğinin artırılmasını tespit etmişlerdir.

Uyar (2010) çalışmasında, UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin etkisi ve öneminin muhasebe standartların temel amacının; mali tabloların işletmelerin mali durumu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde açıklamaktır. Karar alma sürecinde işletme yönetiminin farklı seçenekleri dikkate alabilecek olması finansal tabloların içeriğini değiştirebilmektedir. Muhasebe standartları uygulamasında ve özellikle muhasebe tahminlerinde iç kontrol sistemi alınacak kararın şekillenmesi sürecinde ve doğruya yakın ve gerçekçi kararların alınmasında işletme yönetimine olumlu anlamda katkı sunmakta olduğunu tespit etmiştir.

Sağlar ve Tuan (2009) çalışmalarında, işletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkisini işletme yönetimi kontrol fonksiyonunu iç kontrol sistemi kurarak ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmesini de iç denetim fonksiyonu gerçekleştirerek yerine getirmektedir. İşletme yönetiminin alabileceği en iyi önlemler, güçlü bir iç kontrol sistemi kurmak, iç denetim fonksiyonu geliştirmek ve bağımsız dış denetim yaptırılması gerektiğini tespit etmişlerdir.

Uzay ve Gönen (2011) çalışmalarında, yeni TTK ile getirilen yıllık faaliyet raporu denetiminin finansal raporlama ile ilgili iç kontrol raporu denetimi ile benzerlikleri Yeni TTK (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu) yıllık faaliyet raporu denetiminin uluslararası denetim standartları bağlamında muhasebe iç denetimleri olduğu anlaşılmaktadır. TTK ile ilgili ikincil düzenlemeler yapılırken halka açık şirketlerde ve/veya İMKB'de işlem gören şirketlerde şirket üst yönetiminin ICFR'yi düzenli olarak yayınlaması ve bu raporların bağımsız denetime tabi olması gerekliliği, hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini artıracığı gibi düzenleyen şirketlerin iç finansal raporlama ve iç kontrol zayıflıklarını da ortadan kaldıracağını tespit etmişlerdir.

Akbulut (2012) çalışmasında, işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve Trakya Bölgesindeki ayçiçek yağı sektöründe yapmış olduğu araştırma Trakya Bölgesi'nde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek

amacıyla yapılan anket çalışması ile analiz edilerek sonuçlar standart iç kontrol sistemleri göz önüne alınarak değerlendirilmiştir. Sonuç olarak ankete katılan ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrole gereken önemi vermedikleri ve bunun sonucu olarak iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde çalışmadığını tespit etmiştir.

Hatunoğlu ve diğerleri (2012) çalışmalarında, iç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki önemi ile hata ve hileleri önlemedeki etkisine yönelik anket çalışmasının örnek kümesini Türkiye'nin çeşitli bölgelerindeki 8 ilde Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren iç kontrol sistemine sahip 45 işletme oluşturmaktadır. Çalışmada etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede karşılaşılabilecek muhtemel hatalı ve hileli işlemlerin azaltılmasında önemli bir etkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Yıldız ve Başkan (2014) çalışmalarında, muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçların BİST şirketleri üzerine bir anket araştırması yapmışlardır. Anket çalışmasında 187 firma sonuçları geçerli kabul edilerek %53 katılım oranı ile çalışma sonlandırılmıştır. Çalışma sonucuna göre muhasebe hileleri finansal tablolardaki hileler, varlıkların kötüye kullanılması ve haksız edinim olmak üzere üç kısımda ayrılmaktadır. Böylelikle muhasebe hilelerinin önlenmesinde denetim birimlerinin en fazla kullanıldığı hile grupları ortaya konmaya çalışılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre finansal tablolarda görülen hileler denetim birimleri ile en fazla giderilmeye çalışıldığını tespit etmişlerdir.

İşletmelerde oluşturulan muhasebe iç denetim sisteminin, oluşabilecek muhasebe hata ve hilelerini gidermede göstereceği başarı, yönetimin görevlerini etkin olarak yerine getirmesine yardımcı olacaktır. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran yönü, etkin bir muhasebe iç denetim sisteminin varlığı, işletmelerde karşılaşılan muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesindeki etkinliğini ortaya koymaktır.

2.GENEL OLARAK MUHASEBE HATA VE HİLE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İşletmeler muhasebe hilelerini tespit edip önlemek için sürekli denetim şartlarını oluşturup bu şartları bir takım prosedürlerle

geliştirerek olması ihtimal dâhilinde muhasebe hata ve hilelerini en aza indirmeye çalışmalıdır. Bunu oluşturacak araçları ise; iç denetim ve iç kontrol sistemleri, bağımsız denetim, ihbar hatları, denetim programları, özel hata ve hile birimleridir (Yıldız ve Baskan 2014, 6-8).

2.1.Hata ve Hile Kavramları

Hata kavramı Türkçe sözlükte kelime anlamı olarak “istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılgi” olarak tanımlanmaktadır. Hata kavramını hileden ayıran en temel özellik kasıtlı olarak yapılmamasıdır. Finansal tablo hazırlanırken herhangi bir rakamın yanlış olarak kaydedilmesi kasıt fiili olmadığı için bir hatadır. Fakat bu durum, personelin kasıtlı olarak yanlış rakamları finansal tablolara yansıtması hile kapsamı içerisine girmektedir (Çatıkkaş ve Çalış 2010, 147).

Muhasebe hataları farklı şekillerde oluşabilir örneğin, hesapların sınıflandırılmasında hatalar yapılmıştır.Bu hataların zamanında fark edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Hataları tespit etmek genellikle hileleri tespit etmekten daha kolay olmaktadır. Çünkü yapılan hileyi gizlemek için özel biçimde planlanmış olması gerekmektedir. ABD’de gerçekleştirilen araştırma sonucuna göre, hileli raporlamanın son yılında verilen denetim raporları çeşitlilik göstermekle birlikte, %55’i olumlu görüş bildirdiği saptanmıştır (<http://archive.ismmmo.org.tr>).

Hesap ve muhasebe hileleri, “*vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi*” olarak tanımlanabilir. Hesap ve muhasebe hilelerini uygulamada birbirinden ayırmak zordur. Hile ile hatabirbirinden farklıdır. Hilede bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata irade dışında olarak yapılır. Hilede iradi olarak neticeyi önceden kurgulama söz konusu iken, hata da ise dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle irade dışı olarak yapılan eylem ve işlemlerdir (www.bursa-smmmo.org.tr).Kısaca muhasebe hilesi kavramı bilerek ve iradi olarak yapılan fiiller ile ortaya çıkmaktadır (www.muhasabetr.com).

Muhasebe hilesinden bahsetmek için iki maddenin olması gerekmektedir (Yıldız ve Baskan 2014, 2):

- Hilede hatadan farklı olarak kasten yanıltma vardır. Bir yanlışın kasti olması için iki şartın varlığı gerekmektedir. Hileyi iradi olarak yapanlar yapılan yanlışlığın farkında olmalıdır. Hile yapan kişi ya da kişiler karşı tarafın bu ifadelerle inandıklarını ve bu yanlış ifadeler ile sözleşme kuracağını ve rapor verileceğini bilmelidir.

- İşletmedeki çalışanların menfaat temin etmek amacıyla hareketetmesi gerekmektedir. Çalışanların menfaat sağlamalarına dayalı bir eylem olması da zaten kasıtlı bir girişimi ifade etmektedir. Şahsi menfaat için yapılan hile, işletmenin çıkarlarıyla örtüşmediğinden işletmeye zarar vermektedir.

Muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hatası kavramı ile karıştırılmaktadır. İki kavramda hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine göre tutulmamasından kaynaklanmaktadır. Görünüşte maddi unsur aynı olsa bile manevi unsurdaki farklılık bu iki fiili birbirinden ayırmaktadır. Muhasebe hilesi fiilin maddi unsurunun; vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı, hileli kayıtlar yapılması; manevi unsurunun ise bu fiilin kasten ya da taksirle yapılması olduğu görülecektir. Kastın oluşmasını tespit etmek zordur; fakat aşağıdaki durumlarda kastın oluştuğu kabul edilecektir (Dilek 2009,7):

- Olağanüstü durumlar dışındaki önemli düzensizlikler (örneğin bir işletmenin yıllık satışlarının %5'i tutarındaki bir düzensizliğin yöneticilerin dikkatinden kaçması mümkün değildir).

- Bir hatanın başka bir hatalı kayıt ile gizlenmesi (İlk kayıt yanlışlıkla yapılmış olsa bile ikinci kayıt hilenin varlığını ortaya koymaktadır).

- Fiilin birçok kez tekrarlanması.

2.2.Uygulamada Görülen Muhasebe Hata ve Hile Çeşitleri

Vergi Usul Kanunu (VUK) muhasebe hilesi suçunun maddi unsurunun oluşması için ilk olarak muhasebe hilesi fiili yapılmış olmalı ikinci olarak muhasebe hilesi fiili, vergi kanunlarına göre tutulmuş olan defter ve kayıtlarda yapılmış olmalıdır. Muhasebe hileleri literatürde genelde altı başlık altında ele alınmıştır. Bunlar (Dilek 2009, 3-6):

- Kasıtlı yapılan hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar, belge sahtekarlığı ve bilançonun maskelenmesidir.

Unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik nedenleriyle meydana gelen muhasebe hataları aşağıdaki gibi gerçekleştiği görülmektedir. Bunlar sıralanacak olunursa (Erol 2008, 231):

- **Matematiksel Hatalar:** Hesap toplamları, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebedişinde yapılan matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır.
- **Kayıt ve Nakil Hataları:** Bilgiler bilgisayar ortamına aktarılırken yapılan hatalardır.
- **Unutma ve Tekrar Kaydetme:** Herhangi bir muhasebe fişinin kasıtlı bir şekilde birden çok girilmesidir.
- **Muhasebe Hataları:** Bilgi yetersizliğinden yanlış hesaplara kayıtyapılmasıdır.
- **Değerleme Hataları:** Muhasebe bilgi yetersizliğinden aktif ve pasif hesapların yanlış esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasıdır

Varlıkların işletme çalışanları tarafından zimmete geçirilmesiyle işletmenin varlıklarındaki oluşan olumsuz bir değişim finansal tablolara yansımaları bir hile türüdür. Varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan önemli tahrifatlar “*finansal tabloların muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk açısından doğru ve dürüst bir şekilde sunulmaması etkisini doğuracak şekilde işletme varlıklarının çalınmasıdır*” şeklinde ortaya çıkmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tebliğinde (Seri X, No 22 Tebliğ, Altıncı Kısım, Madde 4) varlıkların kötüye kullanılması şekilleri sıralanmıştır. Buna göre (Varıcı 2012, 126);

- Tahsilatların zimmete geçirilmesi, işletmenin maddi varlıklarının (stoklar gibi) çalınması ve fikri mülkiyet haklarının başkalarına satılması,
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapılmasına sebep olunması, işletme varlıklarının şahsi amaçla kullanımı,
- Varlıkların kaybolması ve izin alınmaksızın rehin verilmesini gizlemek için yanıltıcı kayıtlar düzenleme ve gerçeğe aykırı belgeler oluşturma gibi yöntemler kullanılmaktadır.

İşletme personeli tarafından yapılan bazı hile çeşitleri aşağıda sıralanmaktadır (Yıldız ve Başkan, 2014, 3):

- Personelin işletmenin banka kayıtları ile oynayarak parasal fayda sağlaması, işletme aleyhine gerçek olmayan borçlar ve sahte satıcılar oluşturarak ödeme sağlaması,
- Ofis malzemesi, sabit varlık, stok ve hurda gibi kalemler üzerinden hırsızlık yapılması, işletme varlıklarının, kredi kartlarının şahsi amaçlı kullanımı,
- Farklı sebeplerle işletme müşterileri veya tedarikçilerinden rüşvet alınması, işletme adına yapılan seyahat harcamaları vb giderleri olduğundan daha yüksek göstererek yarar sağlanması,
- Fazla mesai ücretleri ile oynayarak fazla ödeme alınmasıdır.

2.3. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İç Denetim Rolü

Muhasebe hilelerini ortadan kaldırmak veya en aza indirmek sadece denetçi tarafından çözülmesi zordur. Özellikle işletme yönetimi olmak üzere, hileden etkilenen veya etkilenme olasılığı olan tüm tarafların denetçiye yardımcı olması gerekmektedir. Hilenin önlenmesi için yapılacak çalışmalar, yapılan hilenin ortaya çıkartılmasından daha önemlidir. Hilelerin işletmelere verdiği zarar hilenin önlenmesine yönelik alınacak tedbirlerin önemini artırmaktadır. Hilenin yapılmasını giderecek tedbirler aşağıdaki gibi sıralanabilir. Bunlar (Yardımcıoğlu ve diğerleri 2014, 182):

- İşe kabulde referans sistemi uygulanmalı,
- Çalışma ortamının pozitif olması, işletmenin etik kurallarının oluşturulması,
- Çalışanlara kurum içi eğitim programlarının hazırlanması, iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- Satıcı ve müşterilerin işletme politikası konusunda uyarılması, personelin takip edilmesi ve ihbar hatlarının oluşturulmasıdır.

3.GENEL OLARAK İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

İşletmeler karlarını artırmak için denetim riski oluşturacak sorunları azaltılmasını sağlayacak piyasadaki gelişmeler takip etmeleri gerekmektedir. Piyasada oluşan yeni durumlar uyarı özelliği taşımakta ve ekonomik bir bakış sağlamaktadır. Endüstri koşulları, yasal

gelişmeler ve son zamanlarda yayınlanan muhasebe ve denetimle ilgili yasalar, genelgeler, yönetmelikler denetim çalışmalarını etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır (Steptoe and Johnson LLP 2012, 23-24).

Finansal tablolardaki muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu verilerin elde edildiği kayıt ortamını ve finansal raporları araştırmak, hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek, kayıtlarda olan iktisadi kıymetlerin işletmede fiilen bulunup bulunmadığını tespitini yapmak finansal denetimin içeriğini oluşturmaktadır. İşletmenin amaçlarına ulaşmasını, iç kontrol sistemi ve iş akışlarını incelemek ise faaliyet denetiminin konusunu oluşturmaktadır (Sağlar ve Tuan, 2009, 346).

3.1. İç Denetim Kavramı

Denetim, tespit edilen bir bilgi hakkında ulaşılan verilerin değerlendirilmesi ve bu bilginin önceden kabul edilen standartlar ile karşılaştırılarak uygunluğunun raporlanmasıdır. İç denetim ise; işletme içindeki iş akışlarını, önceden konulmuş kuralları gözden geçiren, analiz eden, geliştirilmesi yönünde öneriler sunan, risk analizi yapan, işletme içi ve dışı tüm paydaşlara hizmet veren işletmenin tüm faaliyetlerini güvence altına alan bir faaliyettir (Aslan ve Özçelik 2009, 111-112).

Muhasebe ile denetim birbiri ile çok yakından ilişkilidir; birbirinin bütünüleyicisi ve tamamlayıcısıdır. Muhasebe denetiminin temel ölçüsü; denetleme, muhasebenin, dayanaklara göre kanıtlara uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe doğruluğunun ispatlanması zordur (Haftacı ve Badem 2011, 10-11).

İç denetim Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) ve Denetim Standartları Kurulu (ASB: Accounting Standards Board) tarafından yapılan tanım: “İç denetim, işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim kurulu tarafından izleme ve değerlendirme faaliyetidir”. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’nın 1999 yılında iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır: “İç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. O, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve

kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlemek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir bakış getirerek organizasyonun amaçlarını başarmasına yardım eder” (Sağlar ve Tuan 2009, 344-345).

İç kontrolün yeterliliği ve iyileştirilmesi hususunda tekliflerde bulunmak doğrudan iç denetçiler sorumlu olmaktadır. Yapılan iç denetim çalışmalarıyla, kontrollerin verimliliğini arttırmak ve gelişmelerini takip ederek, kurumun etkili kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır. İç denetçiler, yapılan çalışma ve planlamaların hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların işletmenin amaçlarına uyumunun derecesini anlayıp değerlendirmesi gerekmektedir (Korkmaz 2011, 27).

3.2. İç Kontrol Kavramı

İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışındaki denetimden ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü 1949 yılında yayınladığı bir denetim raporunda iç kontrol kavramını; “*örgüt planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, önceden belirlenmiş yönetim politikalarına uygunluğu arttırmak maksadıyla kabul edilen ve fiilen uygulama çerçevesinde olan tüm önlem ve yöntemler bütünü*” olarak tanımlamıştır (Hatunoğlu ve diğerleri 2012, 173).

Muhasebede mali tabloların, gerçeği yansıtması için muhasebe kayıtlarının doğru ve dürüst yapılması gerekmektedir. İşletmede gerekli iç kontroller yapılarak hata riskini minimize etmek ve işletme çalışmalarını normal bir şekilde yürütülmesini için iç kontrol yapılmalıdır. İç kontrol sistemi; işletmelerin hedeflerini gerçekleştirmede ve hissedarların yatırımlarını korumada risk yönetimi ve kurumsal yönetim açısından önemli bir kavramdır (Bozkurt 2014, 68-69).

İç kontrole ilişkin temel bir çerçeve belge olan COSO 2013 raporunda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır (COSO, Internal Control-Integrated Framework): “*İç kontrol genel olarak, bir işletmenin yönetim kurulu tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için etkilenen, bir süreç olarak tanımlanmaktadır*”. Yönetim kurulu belirlenmiş olan hedeflere ulaşmada makul güvence sağlamak üzere personele başarı ölçütleri olarak aşağıda belirlenen kriterleri esas almaktadır. Bu ölçütler ise (www.coso.org):

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Yasa ve düzenlemelere uygunluktur.

İşletmelerde kontrol ile ilgili karşılaşılan sorunlar işletme büyüklüğüne göre değişiklik gösterebilir, genel olarak işletmeler, kontrol fonksiyonu ile ilgili olarak aşağıda belirtilen sorunları yaşamaktadır (archive.ismmmo.org.tr):

- Ürün ve hizmetler ile beşeri kaynaklarda kabul gören bir standart olmaması, örgütsel faaliyetlerde zamanı etkin kullanacak yöntemler geliştirememek,
- Ürün ve hizmet üretiminde plan ve program eksikliğinden kaynaklanan belirsizlik ortamı, başarı değerlendirme ölçülerinde istikrarlı bir sistem geliştirememek,
- Bilgi işlem sistemlerinden yeterince yararlanamamak, düzeltici işlemlerin patron, ortak veya yakınlarının inisiyatifine bırakılması.

Finansal raporlama üzerinde etkin iç kontrolü başarılı bir şekilde gerçekleştirmek için; kontrol ortamı risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme başlıklarından oluşan tablo aşağıda sunulmuştur (Tablo 1).

Tablo 1. Finansal Raporlama Üzerinde Etkin İç Kontrolü Başarmak İçin 20 Temel Prensiptir

Kontrol Ortamı		
1	Dürüstlük ve Etik Değerler	Özellikle üst yönetimce finansal raporlama standardı olarak güçlü dürüstlük ve etik değerler oluşturmalı, geliştirmeli ve uygulamalıdır.
2	Yönetim Kurulu	Kurul üyeleri, iç kontrol ve finansal raporlamaya ilişkin gözetim sorumluluğunu bilmeli ve uygulamalıdır.
3	Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Tarzı	Yönetim felsefesi ve faaliyet tarzı, finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolün başarılmasını desteklemelidir.
4	Örgütsel Yapı	Şirketin örgütsel yapısı, finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolü desteklemelidir.

5	Finansal Raporlama Yetkinlikleri	Şirkette finansal raporlama ve gözetim rolünü üstlenen çalışanlar olmalıdır.
6	Yetki ve Sorumluluk	Finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolü kolaylaştırmak için uygun düzeyde yetki ve sorumluluğa yönetim ve çalışanlar olmalıdır.
7	İnsan Kaynakları	Finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolü kolaylaştırmak için insan kaynakları politikaları tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.
Risk Değerleme		
8	Finansal Raporlama Hedefleri	Yönetim güvenilir finansal raporlama için riskleri tanımayı mümkün kılacak kriter ve yeterli açıklık için finansal raporlama hedeflerini belirlemelidir.
9	Finansal Raporlama Riskleri	Şirket, risklerin nasıl yönetilebileceğini belirlemeyi esas alan finansal raporlamanın başarılması için riskleri tanımlamalı ve değerlendirmelidir.
10	Hile Riski	Finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için risklerin değerlendirilmesinde, hile dolayısıyla önemli yanlışlık olasılığı açıkça dikkate alınmalıdır.
Kontrol Faaliyetleri		
11	Risk Değerlemesiyle Bütünleşme	Finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için risklere yönelik eylemler gerçekleştirme.
12	Kontrol Faaliyetleri Seçimi ve Geliştirilmesi	Finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için risklerin azaltılmasında, maliyet ve olası etkenleri dikkate alarak kontrol faaliyetleri seçilmeli ve geliştirilmelidir.
13	Politikalar ve Prosedürler	Güvenilir finansal raporlama politikaları ile üst yönetimin direktiflerinin yerine getirilmesine yönelik prosedürler oluşturulmalı ve tüm işletmeye duyurulmalıdır.
14	Bilişim Teknolojisi	Şayet uygunsa, finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını destekleyecek bilişim teknolojisi kontrolleri tasarlanmalı ve gerçekleştirilmelidir.

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

Bilgi ve İletişim		
15	Finansal Raporlama Bilgisi	Şirkette her seviyede kullanılan ilgili bilgi tanımlanmalı ve finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını destekleyecek şekil ve zaman diliminde dağıtımı yapılmalıdır.
16	İç Kontrol Bilgisi	Diğer kontrol unsurlarının gerçekleştirilmesinde kullanılan bilgi tanımlanmalı, diğer kontrol sorumlularının işine yarayacak şekilde bir form ve zaman dahilinde dağıtılmalıdır.
17	Finansal Raporlama Bilgisi	Şirkette her seviyede kullanılan ilgili bilgi tanımlanmalı ve finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını destekleyecek şekil ve zaman diliminde dağıtımı yapılmalıdır.
18	İç Kontrol Bilgisi	Diğer kontrol unsurlarının gerçekleştirilmesinde kullanılan bilgi tanımlanmalı, diğer kontrol sorumlularının işine yarayacak şekilde bir form ve zaman dahilinde dağıtılmalıdır.
İzleme		
19	Sürekli ve Müstakil Değerlemeler	Finansal raporlamaya ilgili iç kontrolün mevcut ve fonksiyonel olup olmadığının belirlemek için sürekli ve müstakil değerlendirmeler yapılmalıdır.
20	Eksiklikleri Raporlama	İç kontrole ilişkin eksiklikler tanımlanmalı ve zamanında düzeltici önlemi almaktan sorumlu kişiler ile ayrıca uygun düzeydeki yönetim ve kurul üyelerine bildirilmelidir.

Kaynak:TheInstitute of InternalAuditors (IIA) Resarch Foundation, Internal Auditing: Assuranceand Consulting Services, Second Edition, 2009'dan, UZAY, Gönen, (<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf>), (Erişim Tarihi: 20.09.2015).

3.3. İç Kontrolün Amaçları ve Sağladığı Katkılar

İç kontrol; faaliyetlerin verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ve uygunluk olmak üzere üç spesifik kategoride, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlarını gerçekleştirmesi için olağan bir güvence sağlayan bir süreçtir.Doğaları gereği kontroller ise üç başlık altında incelenebilir (<http://iibf.erciyes.edu.tr.pdf>):

- **Yaygın kontroller:** İşletme seviyesinde kontroller olup, bunlar yaygın olarak kullanılır. Fiziksel ortama ilişkin kontrollerdir. Yönetimin önceden ortaya konulmuş olan kuralları uygulama

durumunu tespitiye yönelik kontroller, dönem sonunda finansal raporlama süreci üzerindeki kontroller, önemli iş kontrolü ve risk yönetimi uygulamalarına yönelik politikalar gibi.

- **Spesifik kontroller:** İşletmede yapılmış olan işlem kontrolleridir. Bilhassa yanlışları engellemek ve varsa meydana çıkarmak üzere tasarlanmış belirli işlemlere (satın alma, satış gibi) ilişkin kontrollerdir.

- **Hile karşıtı kontroller:** İşletmede olumsuz sonuçların ortaya çıkmadan engellenmesi için oluşturulmuş olan kontrollerdir. Özellikle finansal raporlamaya ilişkin “tepe yönetimi yaklaşımı” en etkin hile karşıtı kontroldür.

İç kontrolün işletmelere sağlamış olduğu önemli katkılarından bir kısmı aşağıdaki gibidir. Bunlar (Korkmaz 2011, 24):

- İç kontrol sadece belgeler ve formalara dayanan bir süreç değildir. İç kontrol, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler dâhil olmak üzere bütün işletme çalışanları tarafından yürütülen bir sistem olduğundan bütünü görme noktasında yöneticilere sürekli bir destek sağlamış olmaktadır.

- İç kontrol makul güvence sağlar. İç kontrol sistemi hiçbir zaman mutlak güvence sağlamaz, kabul edilebilir düzeyde yani makul güvence sağlar.

- İç kontrol hedeflere ulaşılması için bir araçtır. İç kontrol işletme hedeflerine ulaşılabilmesi için gerekli alt yapıyı sağlayan, işletme sistemi içerisinde bir alt sistemdir.

İç kontrol sistemi, işletmelerin hedeflerini gerçekleştirme ve başarılı bir kurumsal yönetim için önemli katkılar sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin varlığı iç ve dış denetime önemli katkıları olmakla birlikte, işletme yöneticilerinin hedeflerini gerçekleştirme ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu haline gelmiştir (Hatunoğlu ve diğerleri 2012, 173-174).

İç kontrol sisteminin varlığı işletmelere sağlamış olduğu önemli katkılar aşağıda maddeler halinde görmek mümkündür. Bunlar (Bozkurt 2014, 69):

- Kontrollerde kayıtların eş zamanlı yapılıp yapılmadığı belirlenebilir. Yapılan kontrollerde kayıtlarda bir aksama varsa bunlar düzenlenir.

- Bağımsız denetçiler, denetim faaliyetlerinin daha kaliteli yürütülebilmesi için müşteri işletmenin iç kontrol sistemini kullanıp kullanmadıklarına bakarlar. Böylece raporlarını daha gerçeğe uygun hazırlayabilirler. İyi belirlenmiş kontrol faktörlerinin denetçi performansını artırmaktadır.

- İç kontrol sistemini düzenleyenlerin şeffaf davranmaları ve muhasebe standartlarına göre kayıtların yapılması sağlanmış olur. İyi tasarlanmış muhasebe sistemi ve standartları ve bağımsız dış denetim fonksiyonunu güçlendirmektedir.

- Bağımsız denetçi denetim performansını artırmak için işletmenin iç kontrol sisteminin varlığı önem kazanır. Düzgün işleyen iç kontrol sistemiyle dış ve iç denetime daha doğru-dürüst veriler sağlanabilir.

3.4. Etkin İç Denetimin Önemi ve Yararları

İç denetim işletme faaliyetlerinde hata ve eksiklikleri bularak maliyetleri düşürmeyi hedeflerken, diğer yandan da maliyetlerin düşürülmesi amacı ile işletmede uygulanan sistem, cihaz ve personelin verimliliğini denetler. Denetim faaliyetinden sonra yapılan değerlendirmeler ile sistemin daha verimli hale gelebilmesini sağlayacak öneriler geliştirilir ve üst yönetime rapor olarak sunulur (Aslan ve Özçelik 2009, 116).

İç denetimin en önemli avantajlarından birisi, yönetsel ve finansal sistemlerden bağımsız bir şekilde yöneticiler tarafından gerçekleştirilmesidir. Bu farklılık yönetim ve kontrol gücünü arttırmakta ve denetçilere bağımsız inceleme ve değerlendirme çalışmalarını yapacak bir alan sağlamaktadır. İşletmelere denetim sürecinin sağlamış olduğu olumlu sonuçlar ise aşağıdaki gibidir (Memiş ve Tüm 2011, 153):

- Riskleri azaltma yeteneğinde artış sağlanmaktadır.
- İç kontrollerin değerlendirilme maliyetleri azalmaktadır.
- Finansal sonuçlara olan güven artmaktadır.
- Finansal işlemler iyileştirilmektedir.
- Finansal hatalar ve potansiyel hileler azalmaktadır.
- Karlılık artmaktadır.

Denetim objektif kanıtların elde edilmesi ve kanıtlarını değerlendirmek için bir "*sistemik bir süreçtir*". İç denetim faaliyetlerinin kesintisiz olmasıyla finansal piyasalarda yatırımcı

güvenini azaltan pek çok mali tablo hilekârlıklarını en aza indirecek etkin denetim çözümlerinden birkaçı aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (O'Donnell ve College, 2010, 11-12) :

2016/1

200

- İş raporlama finansal raporlamanın kalitesini artırmak.
- Kesintisiz finansal raporlama ve finans bilgi kullanıcılarına zamanında bilgi sağlamak.
- Finansal raporlama sürecinde bütünlüğünü sağlamak için sürekli bilgilerin denetim gerektirir.
- Muhasebe olayları ile eş zamanlı denetim sonuçlar üretilmesi denetimi kolaylaştırır.
- Kesintisizletimi sağlayan genişletilmiş iş raporlamaları.
- Şirket mali bilgileri ve verileri denetçi tarafından saklanmalı.

İç denetimin işletme başarısına katkı sağlaması bakımından aşağıda yer verilen sürece uygun olarak yerine getirilmesi esastır (archive.ismmmo.org.tr.):

- Planlama
- Denetimin Yürütülmesi
- Raporlama
- Denetim Sonuçlarının İzlenmesidir.

3.5. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol, süreç ve iş akışları içinde olan, şahıslardan etkilenen, işletmenin hedeflerine ulaşmasında kullanılan bir araç olarak makul bir güvence sağlamaktadır. Etkinliğinin ve uygunluğunun değerlendirilebilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmaktadır. Sonuç olarak iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, fakat birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. İşletmelerde kurumsal yönetimi oluşturan temellerden birisi iç kontrol sisteminin varlığı iken iç kontrollerinin kalitesi iç denetim faaliyeti ile değer bulmaktadır. İç denetim, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasıyla birlikte doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşım ortaya koyarak işletme için stratejik akıl ortağı, geliştiren ve değer katarak önceden alınması gereken tedbirleri belirten bir rol üstlenmektedir (archive.ismmmo.org.tr).

Uluslararası mesleki uygulamalar çerçevesinde açıklanan kalitede, sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilen bir iç denetim, erken uyarı sistemi gibi çalışır ve işletmenin faaliyetlerinin başarılı olması, paydaşlarına sunduğu bilgilerinin güvenilir olması ve bütün bunların yasalara ve düzenlemelere uygun şekilde gerçekleştirilmesi amaçlarına hizmet eder. İç denetim iyi yönetilen, sürdürülebilir işletmeler için bir erken uyarı sistemidir, Bu kapsamda iç denetim bir işletmenin (<http://tide.org.tr>);

- Risk yönetim süreçlerinin
- İç kontrol sisteminin ve
- Kurumsal yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirir.

3.6. İç Denetçilerin Yeterliliği ve Mesleki Etik Kuralları

İç denetçilerin belirli bir seviyede mesleki bilgi, beceri ve kabiliyete sahip olmalarını İç Denetçiler Enstitüsü'nün yeterliliğe ilişkin uygulama standardı belirlemektedir. Belirlenen standartlaraşığıdaki gibidir (Sağlar ve Tuan, 2009, 348):

- İç denetim faaliyetlerinin yapılması açısından lazım olan iç denetim standart, prosedür ve tekniklerin uygulanmasında yeterlilik,
- Finansal kaynakların ve finansal raporların denetimi için gerekli olan muhasebe kavramı, ilke ve tekniklerinde yeterlilik,
- İşletme çalışmalarında ortaya çıkabilecek olan eksikliklerin önemlilik derecesini belirleyip değerleyebilmek için gerekli olan yönetim ilkelerinin kavrayabilmedeki yeterlilik,
- Muhasebe, iktisat, ticaret hukuku, vergi, finans, kantitatif teknikler ve bilgi teknolojileri gibi temel konularda yeterlilik.

Meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekte dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen mesleki ilkeler bütünlüğüdür. Meslek etiğinin en önemli özelliği her yerde, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmasıdır. Meslek etik ilkeleri, personelin kalitesine göre başarılı çalışanlar ile başarısız çalışanları görmek ve hizmet kalitesini yükseltmek amaçlanmaktadır (Koçberber 2008, 70).

4. UYGULAMA

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Bu çalışma işletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde etkin iç denetimin etkisini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Ankette işletmelerde iç denetime verilen önemin tespit edilmesi, finansal tablolarda görülen hata ve hilelerin önlenmesinde yararlanılan araçlar, iç denetimin işletme faaliyetlerinde uygulanması, işletmelerin ödeme ve tahsilat sisteminde iç denetim uygulamalarını tespit etmektir. Çalışmanın ana kütlesi olarak Batı Akdeniz Bölgesi Organize Sanayi Bölgelerinde (Antalaya, Burdur, Isparta) faaliyet gösteren muhasebe iç denetim sistemine sahip işletmeler belirlenmiştir. Araştırma bu evren üzerinden muhasebe iç denetim sistemine sahip 150 işletmeden %95 güvenirlikte 108 işletme örneklem alanı olarak belirlenmiştir. Araştırmanın örneklemine oluşturan 21 firma anket formunda yer alan soruları cevaplandırmak istememiştir. Bu sayıdaki işletme örneklem sayısından çıkarılarak 87 işletme sayısı üzerinden uygulama gerçekleştirilmiştir. Veri toplama yöntemi olarak, anket yöntemi kullanılmıştır. Yüz yüze görüşme yapılarak anket yöntemi ile toplanan 87 işletmeye ait veriler SPSS 15 programı ile analiz edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde araştırma kapsamında yer alan işletmelerin; muhasebe tam zamanlı çalışan kişi sayısı, hukuki yapısı, faaliyet alanları anket sorularını cevaplandıran iç denetçilerin meslekte ve işletmede çalışma yılı, eğitim durumu, uzmanlık alanları yer almaktadır.

Tablo 2’de görüldüğü gibi, işletmelere ve katılımcılara yönelik temel istatistikî bilgiler ilişkin bulgular; anket kapsamındaki 87 işletmeye ait en yüksek değerlere göre, iç denetçinin meslekte çalışma yılına göre %55,2 si 4-10 yıl arasında çalıştığı tespit edilmiştir. İşletmelerin faaliyet alanları ise, %70,1 i üretim/imalat, % 23’ü ticaret alanında faaliyet göstermektedir. Denetçilerin eğitim durumu, % 65,5’i lisans, denetçinin uzmanlık alanlarına göre % 35,6 serbest muhasebe mali müşavir olduğu, muhasebe tam zamanlı çalışan kişi sayısına göre % 67,8’i 5 den az olduğu, hukuki yapı olarak işletmelerin % 54 limitet şirket, % 40,2’si ise anonim şirket tüzel kişiliğinde faaliyet gösterdikleri saptanmıştır.

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

Tablo 2. İşletmelere ve Katılımcılara Yönelik Temel İstatistiksel Bilgiler

	f	%	
İç Denetçinin Meslekte Çalışma Yılı	3 yıldan az	11	12,6
	4-6 yıl	24	27,6
	7-10 yıl	24	27,6
	11 + yıl üzeri	28	32,2
	Toplam	87	100,0
İç Denetçinin İşletmede Çalışma Yılı	3 yıldan az	29	33,3
	4-6 yıl	29	33,3
	7-10 yıl	13	14,9
	11 + yıl üzeri	16	18,4
	Toplam	87	100,0
İşletmelerin Faaliyet Alanları	Üretim/İmalat	61	70,1
	Ticaret	20	23,0
	Hizmet	6	6,9
	Toplam	87	100,0
Denetçinin Eğitim Durumu	Doktora	1	1,1
	Yüksek Lisans	16	18,4
	Lisans	57	65,5
	Lise	13	14,9
	Toplam	87	100,0
Denetçinin Uzmanlık Alanları	SMMM	31	35,6
	YMM	18	20,7
	Muhasebe Birimi	22	25,3
	Finans Birimi	11	12,6
	Diğer	5	5,7
	Toplam	87	100,0
Muhasebede Tam Zamanlı Çalışan Kişi Sayısı	5 den az	59	67,8
	6-10 kişi	17	19,5
	11-15 kişi	8	9,2
	21+üzeri	3	3,4
	Toplam	87	100,0
İşletmenin Hukuki Yapısı	Anonim Şirket	35	40,2
	Limitet Şirket	47	54
	Şahıs İşletmesi	3	3,4
	Kooperatif	1	1,1
	Diğer	1	1,1
	Toplam	87	100,0

Tablo 3'te görüldüğü gibi, ölçek için hesaplanmış genel güvenilirlik katsayısı Cronbach's Alpha=0,798'dir. Bu yüksek bir değerdir ve ölçekle toplanan verilerin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3. Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,798	,848	55

Tablo 4'te görüldüğü gibi, faktör analizi için veri setinin uygunluğunun değerlendirmek amacıyla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett testleri kullanılmıştır. KMO=0,465 değeri 0,50'den küçük olduğu için veri seti faktör analizi yapmak için uygun değildir.

Tablo 4. KMO ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,465
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3296,707
	df	1128
	Sig.	,000

Kolmogrov-Smirnov ve Shapiro-Wilks testinde, Sig. değeri 0,05'den küçük olduğu için veriler normal dağılmamıştır.

Tablo 5 ve 6'da görüldüğü gibi, araştırmanın bu bölümünde, işletmelerde iç denetime verilen önemin belirlenmesi ve finansal tablolarda görülen hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında yararlanılan araçlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 5. İşletmelerde İç Denetime Verilen Önemin Tespiti İlgili Önermelere Yanıtlar

<i>1: Kesinlikle Katılıyorum; 2: Katılıyorum; 3: Kararsızım; 4: Katılmıyorum; 5: Kesinlikle Katılmıyorum</i>							
	1	2	3	4	5	μ	Σ
Finansal raporlar için etkin iç kontrol uygulanması önemlidir	73,6	23,0				4,68	,619
Denetim elemanları için dürüstlük ve etik değerler önemlidir	85,1	14,9				4,85	,359
Çalışanlarda hesap verme sorumluluğu olmalıdır	63,2	33,3				4,60	,559

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

Yönetim Kurulu gözetim sorumluluğunu bilmeli ve uygulamalıdır	63,2	32,2				4,56	,659
İç denetim finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini azaltır	52,9	41,4				4,45	,695
İç denetim raporlarının düzenli olarak üst yönetime sunulması önemlidir	51,7	36,8				4,40	,690
Şirkette denetim görevini üstlenen çalışanlar olmalıdır	39,1	39,1				4,00	1,121
İç denetim elemanları bağımsız hareket etmelidir	43,7	33,3				4,02	1,151
İç denetim birimleri çok başarılı çalışmaktadır		47,1	19,5			3,64	1,110
İç denetim denetim türlerinden en önemli denetim birimidir	28,7	36,8				3,78	1,039
İç denetim muhasebe hata ve hilelerini başarılı şekilde ortaya çıkartır	40,2	46,0				4,24	,747
İç denetim dış denetim gibi standartlaşması çok önemlidir	37,9	47,1				4,18	,815
İç denetim olmaması çok fazla mali kayıp oluşturur	31,0	40,2				3,92	,976
Yeterli sayıda, yetişmiş iç denetim personeli vardır		26,4		27,6		3,01	1,234
İç denetime alt kademe yöneticileri direnmektedirler			20,7	37,9		2,68	1,196
İç denetime üst kademe yöneticileri direnmektedirler		24,1		41,4		2,60	1,196

Tablo 5'te görüldüğü gibi, iç denetime verilen öneme ilişkin bulgular; en yüksek değerler "denetim elemanları için dürüstlük ve etik değerler önemlidir", olduğu göstermektedir. Bunu sırasıyla "finansal raporlar için etkin iç kontrol uygulanması önemlidir", "çalışanlarda hesap verme sorumluluğu olmalıdır", "yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu bilmeli ve uygulamalıdır", "iç denetim finansal

tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini azaltır”, “iç denetim raporlarının düzenli olarak üst yönetime sunulması” izlemektedir.

Tablo 6’da görüldüğü gibi, araştırmada muhasebede görülen hata ve hilelerin önlenmesinde yararlanılan araçlara ilişkin bulgular; en yüksek değerler “iç kontrol” olduğu göstermektedir. Kontrol faaliyetlerini sırasıyla “iç denetim”, “bağımsız denetim” ve “özel hata ve hile inceleme” izlemektedir.

2016/1

206

Tablo 6. Muhasebede Görülen Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Yararlanılan Araçlar

Yararlanılan Araçlar	F	%	Önem Sırası
İç kontrol	32	36,8	1
İç denetim	34	39,1	2
Bağımsız denetim	33	37,9	3
Özel hata ve hile inceleme	34	39,1	4
Kamu denetimi	20	23,0	5
İhbar hatları	42	48,3	6
Rastlantı	55	63,2	7
Diğer	65	74,7	8

Tablo 7’de görüldüğü gibi, iç kontrolün işletme faaliyetlerinde uygulanmasına ilişkin bulgular; en yüksek değerler “satın alma istek fişi satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır” olduğu saptanmıştır. Bunu sırasıyla, “stok giriş ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir”, “dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır”, “satın almaya gelen alış faturaları teslim alma raporu ve satın alma emri ile karşılaştırarak onaylanmaktadır”, “dönem içinde ve sonunda stokların fiziki sayımı” izlemektedir.

Tablo 7. İç Kontrolün İşletme Faaliyetlerinde Uygulanması

1: Kesinlikle Katılıyorum; 2: Katılıyorum; 3: Kararsızım; 4: Katılmıyorum; 5: Kesinlikle Katılmıyorum							
	1	2	3	4	5	μ	Σ
İşçiliğin takip, tahakkuk ve raporlama bölümleri bağımsızdır	20,7	44,8				3,53	1,228
Satın almaya gelen alış faturaları, teslim alma raporu	48,3	37,9				4,24	,976

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

ve satın alma emri ile karşılaştırarak onaylamaktadır						
Yevmiye maddelerinin, fatura ve belgelere uygunluğu, kayıt işlemini yapmayan bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmektedir	27,6	41,4			3,48	1,485
Dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır	34,5	50,6			4,07	,962
Teslim alma işlemi, satın alma ve muhasebe bölümünden bağımsız bir birim tarafından yapılmaktadır		28,7		34,5	3,24	1,389
Satın alma istek fişi, satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır	35,6	58,6			4,26	,673
Alış faturalarının kaydedilmesinde, sipariş fişi ve teslim alma raporuyla karşılaştırma yapılmaktadır	47,1	40,2			4,30	,809
Stok giriş ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir	54,0	37,9			4,37	,904
Hammadde, yarı mamul ve mamullerin stokları ayrı ayrı tutulmaktadır	36,8	43,7			4,00	1,089
Stok kayıtları ambar personelinden bağımsız bir kişi tarafından tutulmaktadır	21,8	42,5			3,56	1,198
Hammadde ve malzeme alımı için "istek fişi" düzenlenmektedir	36,8	44,8			4,06	,992

Dönem içinde ve sonunda stokların fiziki sayımı yapılmaktadır	47,1	48,3				4,38	,735
Depo sorumlusu her türlü stok giriş ve çıkışını muhasebeye bildirmektedir	42,5	43,7				4,15	,983

Tablo 8’de görüldüğü gibi; ödeme ve tahsilat sistemine ilişkin bulgular; en yüksek değer *“şirkete ait kredi kartları şahsi amaçlı kullanılması doğru değildir”*, olduğu saptanmıştır. Bunu sırasıyla *“ödemelerimizde banka hesabı kullanılmaktadır”*, *“banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır”*, *“ödemelerin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır”*, *“alınan mal ve hizmetin ödeme onayı alınmadan ve ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır”*, *“banka işlemlerinde para limiti sınırlandırılması”* izlenmektedir.

Tablo 8. İşletmelerin Ödeme ve Tahsilât Sistemi

1: Kesinlikle Katılıyorum; 2: Katılıyorum; 3: Kararsızım; 4: Katılmıyorum; 5: Kesinlikle Katılmıyorum							
	1	2	3	4	5	μ	σ
Ödeme birimi ile tahsilât birimi birbirinden ayrıdır		24,1		27,6		3,06	1,450
Ödeminin onaylanması ile kayıtlara geçirilmesi işlemleri birbirinden bağımsızdır		32,2		20,7		3,07	1,421
Alınan mal ve hizmetin ödeme onayı alınmadan ve ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır	36,8	32,2				3,86	1,173
Çek ve senetler birden fazla kişi tarafından imzalanmaktadır				28,7	28,7	2,59	1,386
Tahsilâtlar günlük olarak bankaya yatırılmaktadır	21,8	34,5				3,26	1,426
Banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır	54,0	41,4				4,49	,588

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

Ödemelerimizde banka hesabı kullanılmaktadır	70,1	25,3				4,64	,610
Ücret ödemesinin onaylanması, muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ücret ödeme işlemleri birbirinden bağımsızdır	21,8	29,9				3,23	1,395
Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır	47,1	50,6				4,45	,545
Banka işlemlerinde para limiti sınırlandırılması yapılmalıdır	23,0	35,6				3,48	1,265
Şirkete ait kredi kartları şahsi amaçlı kullanılması doğru değildir	75,9	14,9				4,60	,882

2016/1
209

5.SONUÇ

Araştırmada, işletmede iç denetime verilen önemin belirlenmesinde, en etkin aracın “denetim elemanları için dürüstlük ve etik değerler önemlidir” olduğu saptanmıştır. Bunu sırasıyla “finansal raporlar için etkin iç kontrol uygulanması önemlidir”, “çalışanlarda hesap verme sorumluluğu olmalıdır”, “yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu bilmeli ve uygulamalıdır”, “iç denetim finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini azaltır”, “iç denetim raporlarının düzenli olarak üst yönetime sunulması önemlidir” izlemektedir.

Araştırmada, finansal tablolardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında en etkin aracın “iç kontrol faaliyetleri” olduğu saptanmıştır. İç kontrol faaliyetlerini sırasıyla “iç denetim”, “bağımsız denetim” ve “özel hata ve hile inceleme” izlemektedir.

Araştırmada, iç kontrolün işletme faaliyetlerinde uygulanmasında en etkin aracın “satın alma istek fişi satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır” olduğu saptanmıştır. Bunu sırasıyla “stok giriş ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir”, “dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır”, “satın almaya gelen alış faturaları teslim alma raporu ve satın alma emri ile karşılaştırarak

onaylamaktadır”, “dönem içinde ve sonunda stokların fiziki sayımı yapılmaktadır” izlemektedir.

Araştırmada ödeme ve tahsilat sistemine bakıldığında en yüksek çıkan sonuç “şirkete ait kredi kartları şahsi amaçlı kullanılması doğru değildir” olduğu saptanmıştır. Bunu sırasıyla “ödemelerimizde banka hesabı kullanılmaktadır”, “banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır”, “ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır”, “alınan mal ve hizmetin ödeme onayı alınmadan ve ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır”, “banka işlemlerinde para limiti sınırlandırılması yapılmalıdır” izlemektedir.

Araştırma sonuçlarına göre muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde etkin iç denetimin oluşturulması ve uygulanmasında; “denetim elemanları için dürüstlük ve etik değerlerin önemli olması, finansal raporlar için etkin iç kontrol uygulanması, çalışanlarda hesap verme sorumluluğu olması, yönetim kurulu gözetim sorumluluğunu bilmeli ve uygulaması, iç denetim finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlık riskini azaltması, iç denetim raporlarının düzenli olarak üst yönetime sunulması” tespit edilen konular olduğu görülmektedir. Finansal tablolarda görülen hata ve hilelerin belirlenmesinde yararlanılan araçlar konusunda en etkin aracın “iç kontrol” ikinci olarak “iç denetim ” olduğu tespit edilmiştir.

Bu çalışma çerçevesinde ortaya konulabilecek öneriler aşağıdaki gibidir:

- İşletmeler muhasebe denetimlerini zamanında yaparak oluşması muhtemel olan hata ve hileleri daha ortaya çıkmadan önlemiş olacaktırlar.
- İşletmelerin yeniden yapılanması sonucu denetimlerin önceye göre çok iyi bir noktaya gelmesiyle işletme yönetimleri oluşacak ekonomik gelişmelerden olumsuz etkilenmesi piyasaya göre daha az olacaktır.
- Paydaşların güvenilir bilgiye ulaşma istekleri işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletme yönetimleri etkin iç denetim sonucunda mali tablolarda muhtemel hata ve hileleri en aza indirmiş olacaktırlar.

- İşletmeler belirlenmiş dönemler dışında sürekli denetim şartlarını oluşturup bu şartları bir takım prosedürlerle geliştirerek olması ihtimal dâhilinde muhasebe hata ve hilelerini en aza indirmeye çalışmalıdır.

- İşletmeler denetimle ilgili önceden olmayan birtakım sorunların giderilmesini sağlayacak gelişmeleri; piyasa koşulları, muhasebe ve denetimle ilgili yasalar, genelgeler, yönetmelikleri takip ederek denetim çalışmalarını daha da etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamış olacaklardır.

- Teknolojik yeniliklerin denetçiler tarafından kullanılması ve denetçilerin geliştirilmesidir.

Sonuç olarak denetim, işletmelerin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla bağımsız ve objektif bir güvence faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Finans ve reel sektör şirketleri, kurumsal yönetim ilkelerine uyumun, risk yönetiminin ve iç kontrollerin yasal bir gereklilik haline geldiği ve buna bağlı olarak şirket ve kurum yönetiminde sorumlulukların arttığı bir dönemde, iç denetim ile bağımsız denetim kritik bir rol oynar hale gelmiş bulunmaktadır. Denetim faaliyetleriyle; yatırımcıyı korumak ve finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini sağlayarak yüksek kalitede ve güvenilir bir denetim ortamının oluşturulması sağlanmış olmaktadır

Bundan sonraki çalışmalarda firma sayısı arttırılarak ve farklı bölgelerdeki firmalar da dikkate alınarak; yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğini arttıracak etkin bir denetim, işletmelerde risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için denetimin önemi konularında daha kapsamlı araştırmalar yürütülebilir.

KAYNAKÇA

Akbulut, E. 2012. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, Electronic Journal of Vocational Colleges, http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/16.pdf (Erişim Tarihi: 14.10.2015).

- Aslan, S. ve H. Özçelik. 2009. “İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 5 (10).
- Bozkurt, O. 2014. “Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 10 (21).
- Bozkurt, N. 2000. Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası (BSMMMO). Hesap ve Muhasebe Hileleri-Hataları-1, www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf (Erişim Tarihi: 29.09.2015).
- Ceylan, A. ve T. Korkmaz. 2013. Finansal Yönetim Temel Konular, 7.Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Korkmaz, Z. 2011. “COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Aralık.
- Çatıkkaş, Ö. ve E. Y. Çalış. 2010. “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, MUFAD, 45.
- Dilek, M. 2009. “Muhasebe Hilesi”, Yaklaşım, 203 (Kasım). <http://www.mumtazdilek.com/cesitli-yazilar/104-muhasebehilesi.pdf> (Erişim Tarihi: 30.09.2015).
- Haftacı, V.ve C. A. Badem. 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan.
- Hatunoğlu, Z., N. Koca ve M. Kılılı. 2012. “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (20).
- Erol, M. 2008. “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 13 (1).

İşletmelerde Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü
Ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması

- Tuan, K. ve Memiş, M. Ü. 2007. “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 35.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE). 2015. “İç Denetime Genç Bakış Yarışması Günümüzdeki Yaklaşımına Göre İç Denetim”, http://tide.org.tr/page.aspx?nm=haber_detay (Erişim Tarihi: 5.10.2015).
- Koçberber, S. 2008. “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, Sayıştay Dergisi, 68, (Ocak-Mart).
- Internal Control-Integrated Framework (COSO). 2013. <http://www.coso.org/documents/InternalControl-IntegratedFramework.pdf> (Erişim Tarihi: 28.09.2015).
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM). 2013. “Kobi’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20Denetim.pdf> (Erişim Tarihi: 28.09.2015).
- İstanbul Mali Müşavirler Odası (İSMMM). “Yolsuzlukların Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/05.sempozyum> (Erişim Tarihi: 30.09.2015).
- Muhasebetr. 2009. “Muhasebede Hata ve Hileler ve Bunların Sonucunda Ortaya Çıkabilecek Vergi Ziyatı Cezaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/015/> (Erişim Tarihi: 29.09.2015).
- Memiş, Ü. ve M. T. Kayahan. 2011. “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi”, Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 37 (Ocak-Haziran).
- O'Donnell, J. B. ve C. College. 2010. “Innovations in AuditTechnology: A Model of ContinuousAuditAdoption”, Journal of Applied Business and Economics, <http://www.na-businesspress.com/odonnellweb.pdf> (Erişim Tarihi: 7.10.2015).

- Sağlar, J. ve K. Tuan. 2009. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 18 (1).
- Steptoe and Johnson LLP. 2012. ”Working Draft of AICPA Auditand Accounting Guide, Not-for-Profit Entities”, http://www.steptoe.com/publications/NFPOH_Working_Draft%5B1%5D.pdf (Erişim Tarihi: 7.10.2015).
- Uyar,S. 2010. “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 2 (2).
- Uzay, Ş. ve S. Gönen. 2011. “Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri”, I. Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf> (Erişim Tarihi: 20.09.2015).
- Varıcı, İ. 2012. “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 5 (Ocak).
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Y. Günay ve H. Kocamaz. 2014. “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 4 (2).
- Yıldız, E. ve T. D. Baskan. 2014. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62 (Nisan).