

# İç Denetim Beklenti Boşluğu: Hile Riskine Yönelik Nitel Bir Araştırma

(Internal Audit Expectation Gap: A Qualitative Study on Fraud Risk)

Hasan TÜREDİ<sup>a</sup>, Duygu CELAYİR<sup>b</sup>, Gürol BALOĞLU<sup>c</sup>, Kaan Ramazan ÇAKALI<sup>d</sup>

<sup>a</sup> Prof Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Bölümü, hturedi@ticaret.edu.tr

<sup>b</sup> Doç. Dr. İstanbul Ticaret Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Bölümü, dcelayir@ticaret.edu.tr

<sup>c</sup> Dr. Denetim Başkanı, Süzer Grubu, gurol@live.com

<sup>d</sup> Dr. Teftiş Kurulu Başkanı, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş., kaanramazan@gmail.com

## Öz

Paydaşlarına gerçekleştirdiği çalışmalarla bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmetleri sunan iç denetim birimlerinin uluslararası standartlar kapsamında hile riskine ilişkin bazı sorumlulukları bulunmaktadır. Bununla birlikte hile riskine yönelik paydaşlarının da iç denetim birimlerinden bazı beklentileri mevcuttur. Çalışmanın amacı hile riskine yönelik iç denetim beklenti farklılıkları ve beklenti boşluğunun araştırılmasıdır. Çalışmada yöntem olarak nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Yanı yapılandırılmış görüşme formları hazırlanmış, beş iç denetçi ve beş denetlenen birim yöneticisi olmak üzere toplam on kişiyle görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler neticesinde elde edilen veriler değerlendirilmiş ve hile risklerine yönelik beklenti boşluğunun varlığı ile hangi alanlarda olduğuna ilişkin çıkarımlarda bulunulmuştur. Araştırma sonuçları, hile risklerinin önlenmesi ve tespit edilmesinde iç denetçiler tarafından sunulan güvence hizmetlerinin kapsamı, iç denetçilerin hile konusundaki raporlama sorumlulukları ve hileye yönelik alınması gereken aksiyonlardaki rol ve sorumlulukları açısından iç denetçilerle denetlenenler arasında beklenti boşluğunun mevcut olduğunu ortaya koymaktadır. Buna karşın, hilenin önlenmesine ilişkin iç denetimin danışmanlık rolüne yönelik denetlenen beklentilerinin iç denetçilerin beklentileri ile paralel olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

## Anahtar Kelimeler:

İç Denetim,  
Beklenti Boşluğu,  
Beklenti  
Farklılıkları,  
Hile Riski

## Makale türü:

Araştırma

## Abstract

The internal audit units, which provide independent and impartial assurance and consultancy services to their stakeholders, have some responsibilities regarding fraud risk within the scope of international standards. However, stakeholders also have some expectations from internal audit units regarding fraud risk. The aim of the study is to investigate the internal audit expectation differences and the expectation gap for fraud risk. The qualitative research method was used as a method in the study. Semi-structured interview forms were prepared and interviews were conducted with a total of ten people, five of whom were internal auditors and five of whom were auditees. The data obtained from the interviews were analyzed and inferences were made about the expectation gap for fraud risks and in which areas. The results of the research reveal that there is an expectation gap between the internal auditors and the audited in terms of the scope of assurance services provided by the internal auditors in the prevention and detection of fraud risks, the reporting responsibilities of the internal auditors on fraud, and the roles and responsibilities in the actions to be taken for fraud. On the other hand, it has been concluded that the auditee's expectations for the consulting role of internal audit regarding fraud prevention are in line with the expectations of the internal auditors.

## Keywords:

Internal Audit,  
Expectation Gap,  
Expectation  
Differences,  
Fraud Risk

## Paper type:

Research

Başvuru/Received: 14.07.2023 | Kabul/Accepted: 12.09.2023 , iThenticate benzerlik oranı/similarity report: %4

## Giriş

Bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanabilen iç denetimin temel amacı, sunmuş olduğu hizmetlerle örgütlerin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi suretiyle işletme faaliyetlerine değer katmaktır. İç denetim birimlerinin denetlenen birimler, denetim komitesi, yönetim kurulu, yasal düzenleyiciler, bağımsız denetçiler gibi pek çok paydaşı bulunmaktadır. İç denetim birimleri, uluslararası standartlar ve tâbi olunan yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde kendilerinden beklenen çalışmalarını yerine getirirken aynı zamanda söz konusu paydaşların beklentilerini de karşılamak durumundadırlar.

İç denetim birimleri faaliyetlerini etkin ve verimli yürütebilmek, düzenlemelere uyum sağlamak, işletme faaliyetlerine değer katabilmek ve örgütlerinin belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmaları yönünde destek sağlayabilmek amacıyla öncelikli olarak paydaşlarının beklentilerini anlamalıdırlar. Ayrıca, iç denetimin paydaşları da yasal düzenlemeler ile uluslararası standartlar kapsamında iç denetime yüklenen rol ve sorumlulukların net olarak farkında olmalıdırlar. Aksi takdirde, belirli alanlarda iç denetçilerin sundukları hizmetlerle paydaşların beklentileri arasında farklılıklar ortaya çıkabilecektir. Bu durum bilimsel kaynaklarda beklenti boşluğu olarak tanımlanmaktadır (Shehata, 2013).

Bu çalışmanın amacı; hile riskine yönelik olarak, iç denetçilerle denetlenenler arasındaki beklenti boşluğunun araştırılmasıdır. Çalışmada nitel araştırma yöntemine başvurulmuştur. Bu kapsamda, yarı yapılandırılmış görüşme formları kullanılarak beş iç denetçi ve beş denetlenenin (denetlenen birim yöneticisi) sorulara yönelik görüşleri temin edilmiş ve elde edilen veriler analiz edilerek beklenti farklılıklarının hangi alanlarda mevcut olduğu anlaşılmasına çalışılmıştır.

Uluslararası kaynaklarda iç denetim beklenti farklılıklarına ilişkin sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bununla birlikte ulusal literatüre yönelik yapılan araştırmada konuyla ilgili tek bir çalışmaya rastlanmıştır. Sarısoy ve Acar Uğurlu (2021), iç denetim beklenti farkları kapsamında iç denetçi ve bağımsız denetçi görüşlerini incelemiştir. Ulusal literatürde hile riskine ilişkin iç denetim beklenti farklılıklarını kapsamına alan bir çalışmaya ise rastlanmamıştır. Bu sebeple, söz konusu çalışma ile ulusal literatürde mevcut olan bir boşluğun doldurulması amaçlanmıştır.

Çalışma, giriş bölümü haricinde toplam beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde denetim beklenti boşluğuna yönelik kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. Sonraki bölümde iç denetim beklenti boşluğu ve beklenti farklılıkları açıklanmıştır. Takip eden bölüm hile konusuna vurgu yapmaktadır. Bu bölümde hilenin tanımına ve uluslararası iç denetim standartları açısından iç denetçilerin hile ile ilgili sorumluluklarına değinilmiştir. Çalışmanın araştırma bölümünde iç denetçi ve denetlenen görüşleri çerçevesinde hile riskine yönelik bir beklenti boşluğunun varlığı analiz edilmiş ve tespitlere yer verilmiştir. Varılan sonuçların ve önerilerin yer verildiği sonuç bölümü ile de çalışma tamamlanmıştır.

## 1. Denetim Beklenti Boşluğuna İlişkin Kavramsal Çerçeve

Finansal bilgi, çeşitli sosyal paydaşlar arasındaki ilişkide belirleyici bir rol oynadığı için toplumda ve iktisadi sistemde temel bir unsurdur. Bu nedenle, finansal bilginin yüksek düzeyde kaliteye, şeffaflığa ve güvenilirliğe sahip olması gerekir (Saladrigues ve Grano, 2014: 121). Denetim, finansal tablolara güvenilirlik katmakta ve işletmelerin, sermaye piyasalarının ve bir bütün olarak iktisadi sistemin verimli çalışmasına önemli şekilde katkıda bulunmaktadır. Ancak, küreselleşme ve buna bağlı işletme yapılarının gelişmesi, karşılaşılan riskler, dinamik iş ortamı ve bilgi teknolojisindeki artan karmaşıklık nedeniyle denetçilerin çalışmaları daha zor hale gelmiş ve bu durum denetimin amaçları ve yapısı üzerinde etkili olmuştur (Razae, 2004: 137).

Enron, World Com ve Xerox gibi kurumsal skandallar ve yaşanan iflaslar, denetime ilişkin güveni azaltmıştır. Sonuç olarak ilgili kurumlar, denetim mesleğine yönelik kamu güvenini korumak ve güçlendirmek için kurumsal raporlama ve denetim uygulamalarına ilişkin yeni kural ve düzenlemeler getirmiştir (Lin ve Chen, 2004: 94). Denetimin değişen yapısı, bilgi kullanıcılarının denetimden beklentilerini de beraberinde artırmıştır. İşletmelerde beklenmeyen iflaslarla ya da hile olaylarıyla karşılaşıldığında, bağımsız denetim çalışmaları sorgulanmıştır. Bilgi kullanıcılarının denetim çalışmasından algıladıkları ve bekledikleri ile denetçilerin kendi görev ve sorumluluklarıyla ilgili ne algıladığı tartışılmıştır.

Araştırmacıların çoğu gerçekleştirdikleri çalışmalarda denetçiler tarafından sunulan hizmet ile alınan hizmet arasındaki eşitsizliği “beklenti boşluğu” olarak açıklamışlardır. Denetçilerin sorumluluklarının bilgi kullanıcıları tarafından algılanışı ve denetçilerin gerçekte ne ile sorumlu oldukları arasındaki fark, “denetimde beklenti boşluğu” olarak bilimsel çalışmalarda kabul edilmiştir (Jedidi ve Richard, 2009).

Liggio (1974) ilk olarak denetimde beklenti boşluğu kavramını bilimsel tartışmaya kazandırmış ve daha sonra bunu “bağımsız denetçi ve finansal tablo kullanıcıları tarafından öngörülen/ beklenen performans düzeyleri arasındaki fark” olarak tanımlamıştır. Beklenti boşluğu, denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütürken sahip olduklarına inandıkları sorumluluk ile finansal bilgi kullanıcılarının kendilerine atfettiği sorumluluk arasındaki farktır.

Porter (1993) yaptığı çalışmada yeni bir tanımlamaya gitmiştir. Denetimde beklenti boşluğunu, bilgi kullanıcılarının denetimden beklentileri ile denetçilerin kullanıcılar tarafından algılanan performansları arasındaki fark şeklinde tanımlamıştır. Porter aynı çalışmada; denetimde beklenti boşluğunu iki bileşenle açıklamıştır. Makul boşluk (kabul edilebilir) ve performans boşluğu. Beklenti boşluğuna, bilgi kullanıcılarının makul olmayan beklentileri neden olabileceği gibi, denetçilerin yetersiz performansı ve yetersiz standartlar da neden olabilmektedir.

Çoğu zaman beklenti boşluğu, denetçiler ve bilgi kullanıcılarının, denetçilerin görev ve sorumlulukları ile denetim raporlarının verdiği mesajlar hakkında farklı düşüncelere /beklentilere sahip olduğunda ortaya çıkmaktadır. Lee vd. (2008); beklenti boşluğunun nedenlerini yanlış algılamaya, kullanıcıların bilgisizliğine, makul olmayan kamu beklentisine, zayıf mevzuata ve denetçilerin kalitesiz çalışması ile açıklamıştır. Bu nedenler ayrıca denetimin doğasındaki belirsizliği, denetim mesleğine

kamu kurumlarının çok az müdahalesi veya hiç müdahalesi olmaksızın kendi kendini düzenlemesinin bir sonucunu, bilgi kullanıcılarının denetim işlevleri hakkında bilgisizliğini, yanlış anlama ve makul olmayan beklentilerini de içermektedir.

Godsell'e göre (1992), bir şirkette herhangi bir çıkarı olan bir kişi (hissedarlar, gelecekteki yatırımcılar, alacaklılar, vb.) şirketin denetlenen finansal tablolarına güvenebilmelidir. Bu nedenle, herhangi bir uyarı olmadan şirketin ciddi finansal sıkıntı içinde olduğu ortaya çıkarsa, bu durumdan birinin sorumlu tutulması gerektiği yaygın olarak hissedilir ve bu kişi her zaman denetçi olarak algılanır. Bununla birlikte, herhangi bir "hesap verebilirlik boşluğu", denetimin doğası ve amaçları farklı taraflarca farklı algılandığından, yalnızca denetçilerin sorumlu olacakları bir durum değildir (Lim, 1993).

## 2. İç Denetim Beklenti Farklılıkları ve Beklenti Boşluğu

İç denetim, işletmelerin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini ve yeterliliğini gözden geçiren, işletmelerin kendi çalışanı olan bağımsız ve tarafsız iç denetçiler tarafından yerine getirilen güvence ve danışmanlık faaliyetleridir (IIA, 2019: 242). Kupec et al. (2021) iç denetimi işletme yönetim kurulu ile üst yönetiminin operasyonlar, raporlama ve uyumla ilgili hedeflerine ulaşmalarına yönelik olarak makul güvence sağlayan bir süreç olarak tanımlamaktadır.

İç denetim faaliyetleri tarafından sunulan iki temel hizmet türü güvence ve danışmanlık hizmetleridir. Güvence hizmetleri, iç denetçilerin bir kurum, süreç, sistem, birim vb. hakkında bir görüş ortaya koymak amacıyla temin ettiği denetim kanıtlarını objektif olarak değerlendirdiği faaliyetlerdir. Bu hizmetlerin kapsamı iç denetçi tarafından belirlenmektedir. Güvence hizmetlerinde; iç denetçi, denetlenen ve değerlendirmeyi kullananlar olmak üzere üç taraf bulunmaktadır (IIA, 2017: 2). İç denetim çalışmaları sonucunda sunulan güvence kesin bir güvence olmayıp "makul güvence" olarak adlandırılmaktadır. Makul güvence, gerçekleştirilen denetim görevi için ihtiyaç duyulan bilgi ve beceriye sahip olan bir iç denetçinin, gerekli mesleki özen ve dikkati sergileyerek temin ettiği yeterli ve güvenilir denetim kanıtlarını incelemesi sonucunda vermiş olduğu güvence olarak tanımlanabilir (Özbek, 2012: 99). Danışmanlık hizmetleri, hizmeti alan birimler tarafından talep edilen ve tavsiye niteliğinde olan çalışmalardır. İç denetçi ve hizmeti alan olmak üzere iki tarafı bulunmakta olup çalışmanın kapsamı tarafların ortak kararı ile belirlenmektedir. Danışmanlık görevlerinde iç denetçilerden idari sorumluluk üstlenmemeleri ve objektifliklerini zedelememeleri beklenmektedir (IIA, 2017: 2).

İç denetim faaliyeti sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetleriyle işletmelerin faaliyetlerine değer katarak hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunur. İç denetimin temel paydaşları, yönetim kurulu ve/veya denetim komitesi, denetlenen birimler, yasal yetkililer, bağımsız denetçiler vb. olarak düşünülebilir. Söz konusu paydaşların iç denetimden bazı beklentileri bulunmaktadır ve iç denetim birimleri yönetmeliklerinde, tabi olunan yasal mevzuat hükümlerinde ve uluslararası standartlarda tanımlanan sorumlulukları çerçevesinde bu beklentileri karşılayacak şekilde görevlerini yerine getirirler.

Shehata (2013) iç denetim beklenti boşluğunu, iç denetim paydaşlarının iç denetimin sorumluluklarına yönelik inançları ile iç denetçilerin sorumluluklarına ilişkin kendi inançları arasındaki farklılıklar olarak tanımlamaktadır. Karşılanamayan beklentiler sonucu ortaya çıkan beklenti boşluğu iç denetim fonksiyonuna karşı olan güvenin azalmasına sebep olur. İç denetçiler kendilerinden beklenen rol ve sorumlulukları yerine getirmediğinde bu durum paydaşlar nezdinde olumsuz algı yaratacaktır. Bunun sonucunda iç denetim faaliyetlerine ve iç denetim çalışmaları neticesinde ortaya çıkan çıktılara paydaşların duydukları güven zamanla azalacaktır (Obert ve Munyunguma, 2014: 83).

İç denetim beklenti boşluğu iç denetim faaliyetlerinin farklı alanlarına yönelik olarak ortaya çıkabilmektedir. İşletme üst yönetimleri iç denetim faaliyetlerinden risk, kontrol ve yönetim süreçlerinin iyileştirilmesini, hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesini, paydaşlara katma değer yaratılmasını, mevcut performansını artırmasını, kurum kültürünün ve etik değerlerin geliştirilmesini, denetim çalışmalarının daha geniş kapsamda yürütülmesini, bağımsız denetçilerle koordinasyon sağlamasını, işletme faaliyetlerinin sürekli iyileştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunmasını ve sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetlerinin çeşitliliğini artırmasını beklemektedir (Sarens ve DeBeelde, 2006: 219; Samra, 2011; Serag ve Daoud, 2021; Grzesiak, 2021: 47-48).

Ancak, paydaşların gözünde iç denetim kendisinden beklenen rol ve sorumlulukları tam olarak yerine getirememektedir. İç denetimin paydaşlar nezdindeki beklentileri tam anlamıyla karşılayamamasının temel sebepleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sarens ve DeBeelde, 2006: 238-239; EY, 2010; Samra, 2011; Serag ve Daoud, 2021: 5; Dewi vd., 2021: 1353; Agarwal ve Medury, 2014; Mohamed, 2017; Joe ve Emmanuel, 2016: 111; Salleh vd., 2020: 142; Adafula vd., 2019: 79):

- İç denetim fonksiyonunun temel paydaşlarının iç denetçilerin çalışmaları ile rol ve sorumlulukları hakkında detaylı bilgiye sahip olmamaları,
- İç denetim paydaşlarının, iç denetim fonksiyonunun varlık sebebini işletme bünyesinde ortaya çıkan hilelerin tespit edilmesi olarak görmeleri,
- İç denetim birimlerinin sorumluluklarını tam olarak yerine getirmemesi,
- İç denetim faaliyetlerinin gerekli finansal desteğe ve insan kaynağına sahip olmaması,
- İç denetçilere sunulan idari ve manevi desteğin yeterli olmaması,
- Yeterli uzmanlığa ve yetkinliğe sahip iç denetçi eksikliği,
- İç denetim faaliyetlerinin beklenen düzeyde/ kalitede yürütülmemesi,
- İç denetim birimi ile paydaşlar arasındaki iletişim eksikliği,
- İç denetçilerin sergilemiş oldukları yetersiz performans,
- İç denetim çalışmalarında yetersiz teknolojik destek,
- İç denetim faaliyetlerinin tarafsızlık ve bağımsızlığının tam olarak gerçekleştirilememesi,

- Üst yönetim ve yatırımcıların finansal tablolarındaki usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında iç denetimin yeterli katkı sağlamadığını düşünmeleri.

İç denetimdeki beklenti boşluğunu daraltmak, işletmeye ve paydaşlara sunduğu değeri artırmak için aşağıda belirtilen aşamalar izlenilebilecektir (Güner 2008: 31):

- İşletmedeki bölümlerin ve paydaşların belirlenmesi,
- Belirlenen her bir kategorinin beklentilerinin ve ihtiyaçlarının tanımlanması,
- Beklenen ve gerçekleşen performans arasındaki farklılıkların tespit edilmesi,
- Paydaşların ihtiyaçlarının öncelikleri dikkate alınmak suretiyle yeniden düzenlenmesi,
- İç denetim fonksiyonunun mevcut kaynakları çerçevesinde paydaşların ihtiyaçlarının mümkün olduğu kadar karşılanması,
- Paydaşlarla, ihtiyaç ver beklentilerinin anlaşılması amacıyla sürekli olarak iletişim hâlinde olunması.

Bununla birlikte iç denetim faaliyetlerinin performansının artırılmasına yönelik alınacak önlemler ve yapılacak iyileştirmeler ortaya çıkan iç denetim beklenti boşluğunu daraltmaya ve gidermeye katkıda bulunacaktır. İç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyduğu kaynakların tahsis edilmesi, iç denetçilerin yetkinliklerinin ve iletişim becerilerinin geliştirilmesi, gelişmiş teknoloji kullanımı, iç denetim birimleri tarafından sunulan hizmetlerin çeşitlendirilmesi, iç denetimin sunduğu katma değere ilişkin olarak paydaşlar yönünden farkındalığın sağlanması, paydaşlara hile ile mücadele politika ve süreçlerine ve iç denetimin sorumluluklarına yönelik eğitimler verilmesi ortaya çıkan beklenti boşluğunun daraltılmasına katkı sağlayacaktır (EY, 2010; Serag ve Daoud 2021: 5-31; Dewi vd., 2021: 1353).

### 3. İç Denetçilerin Hile ile İlgili Sorumlulukları

Hile kavramı usulsüzlük ve sahtekârlık kavramlarını içermektedir. Bir veya bir grup kişinin kendi varlıklarını artırmak maksadıyla herhangi bir varlığın değerini azaltma yönündeki eylemleri olarak ifade edilebilir (Çatıktaş ve Çalış, 2010: 147). Bir kişinin farklı bir kişi veya işletme üzerinden haksız menfaat elde etmek maksadıyla gerçekleştirdiği aldatma, kurnazlık ve sahtekârlığa dayalı eylemler olarak da tanımlanabilir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 36).

İşletmelerde karşılaşılan hileler çalışan, müşteri, yönetim, yatırım ve satıcı hileleri olmak üzere beş grup altında değerlendirilebilir. Hangi gruba girerse girsin hile eylemlerinin ortak bazı özellikleri bulunmaktadır. Bunlar; gizlice yapılan bir eylem olmaları, hile yapanın fayda amacı gütmesi, kasıt unsurunu içermeleri, kurbanın aldatılmasının söz konusu olması ve hile olayından etkilenen şahıs veya işletmelerin zarar görmeleridir (Bozkurt, 2011: 64-66). Tanımlanan bu özellikler aynı zamanda hilenin hatadan farkları olarak da düşünülebilir.

Hile, kasıtlı ve planlı insan eylemlerinin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, çalışanları hileye teşvik eden üç temel unsur bulunmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve meşrulaştırma olarak adlandırılmaktadır. Hile yapmayı planlayan bir şahsın baskı altında olması, eylemini gerçekleştirecek olanakları

sağlaması ve bu eylemi haklı göstererek vicdanını rahatlatması hilenin meydana gelmesini sağlayan temel unsurlar olarak kabul edilmektedir (Terzi, 2012: 31).

İç denetçilerin hile ve hile riskinin yönetimine yönelik rol ve sorumluluklarına Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından düzenlenen uluslararası iç denetim standartları kapsamında yer verilmektedir. Standartların yeterlilik, azamî mesleki özen ve dikkat, üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlamalar, risk yönetimi ve görev amaçları bölümünde hile ve hile riskinin yönetimine ilişkin iç denetçilerden beklentiler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (IIA, 2019).

1210 numaralı “*Yeterlilik*” standardı iç denetçilerin hile riski ve yönetimine yönelik yeterliliklerine vurgu yapmaktadır. Bu standarda göre iç denetçiler, görev aldıkları kurumlar içerisinde ortaya çıkabilecek hile risklerini ve kurumun bu riskleri yönetim süreçlerini değerlendirebilecek gerekli bilgi ve becerilere sahip olmalıdırlar. Buna karşın, standart hükümleri iç denetçilerin temel rol ve sorumluluklarının hile risklerini tespit edebilecek veya soruşturacak bir kişinin uzmanlığına sahip olunmasını gerektirmediğini öne sürmektedir (IIA, 2019: 95-96). Başka bir ifadeyle bu standarda göre iç denetçilerin asli sorumluluğunun hile risklerinin tespit edilmesi ve soruşturulması olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

İç denetçilerin azamî özen ve dikkat göstermeleri gereken koşullar 1220 numaralı “*Azamî Mesleki Özen ve Dikkat*” standardında sıralanmaktadır. Buna göre iç denetçiler, gerçekleştirdikleri denetim çalışmalarında önemli hile, aykırılık veya hata bulunması ihtimaline karşın gerekli dikkat ve özeni sergilemelidirler (IIA, 2019: 99-100). İlgili standart, iç denetçilerin kesin bir şekilde işletme bünyesindeki hileleri tespit etmeleri gerektiğini ifade etmemektedir. Buna karşın, iç denetçilerden kendilerinden beklenen özen ve dikkati göstermek suretiyle denetim süreçlerini yürütmeleri istenilmektedir.

2060 numaralı “*Üst Yönetim ve Yönetim Kurulu’na Raporlamalar*” standardı iç denetim biriminin yöneticisinin şirket üst yönetimi ve yönetim kuruluna yaptığı dönemsel raporlamalardan bahsetmektedir. Bu standarda göre iç denetim birim yöneticisi tarafından düzenlenen periyodik raporlamalarda hile risklerini de içerecek öne çıkan risk ve kontrol zafiyetlerine yer verilmelidir (IIA, 2019: 153-154). Standartın iç denetim birim yöneticisinden temel beklentisi, ilgili yönetim kademelerine yaptığı raporlamalarda, diğer önemli hususların yanı sıra hile ile ilgili önemli riskler ile kontrol zayıflıklarına da yer verilmesi gerekliliğidir. Bu sayede şirket yönetim kademelerinin hile ile ilgili risk ve kontrol zayıflıklarına ilişkin dönemsel bilgilendirilmeleri sağlanmış olacaktır.

İç denetçilerinin risk yönetimine yönelik rol ve sorumlulukları 2120 numaralı “*Risk Yönetimi*” standardında açıklanmıştır. İç denetçilerden beklenen kurumlarının risk yönetimi süreçlerini gözden geçirmeleri ve iyileştirme önerileri sunmalarıdır. Bununla birlikte ilgili standarda göre iç denetim sorumluları, hile riskinin ortaya çıkma ihtimalini ve kurum içerisindeki hile riskinin nasıl yönetildiğini değerlendirmekle yükümlüdür (IIA, 2019: 172-173). Bu standart iç denetçilerin temel sorumluluklarından birisini risk yönetimi süreçlerinin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi olarak tanımlamaktadır. Bu değerlendirmeyi yaparken iç

denetçilerin hile riskini de önemle dikkate almaları gerektiği temel beklenti olarak ifade edilmektedir.

2210 numaralı “Görev Amaçları” standardı iç denetçilerin gerçekleştirecekleri görevlerde hangi hususları göz önünde bulundurmaları gerektiğini açıklamaktadır. Standarda göre, iç denetçiler tarafından her görevin amacı belirlenmeli ve bu aşamada önemli hile, hata, aykırılık ve diğer farklı risklerin ortaya çıkma olasılıkları dikkate alınmalıdır (IIA, 2019: 186-187). Standart her bir görev için iç denetçilerin hile olasılığını da göz önünde bulundurmak suretiyle görev amaçlarını tanımlamasını zorunlu kılmaktadır.

## 4. Araştırma

### 4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın konusu hile risklerine yönelik beklenti farklılıklarının ortaya konulmasıdır. Hile risklerine yönelik olarak iç denetçilerle denetlenenler arasında bir beklenti boşluğu bulunup bulunmadığının belirlenmesine yönelik olarak iç denetçiler ve denetlenenler üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

### 4.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada nitel analiz yöntemi kullanılmıştır. Nitel analiz yöntemi seçilen bir araştırma konusunun bireylerin bakış açıları dikkate alınarak değerlendirilmesini sağlamakta ve söz konusu bakış açıları ile olguyla ilgili sonuçlara ulaşmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2004). Bu çerçevede, çalışma kapsamında yarı yapılandırılmış görüşme formları kullanılarak katılımcıların belirlenen sorulara yönelik görüşleri temin edilmiş ve elde edilen veriler analiz edilmiştir. Sınırlı sayıda örneklem üzerinden derinlemesine bilgi edinilmesine olanak sağlayan bu yöntem deneyimli bireylerle iletişim kurularak eylem ve açıklamalarının anlamlandırılmasına dayanmaktadır (Miles & Huberman, 2015: 6).

### 4.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evreni İstanbul ilinde faaliyet gösteren iç denetçilerden ve denetlenen işletme çalışanlarından oluşmaktadır. Katılımcıların seçimi kolay ulaşılabilir (elverişli) örneklem yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Söz konusu yöntem hızlı ve kolay bir şekilde erişilebilen öğelerin seçimine dayanmaktadır. Bu yöntemde araştırmacı, var olan öğeler arasından ihtiyaç duyulan sayıda örneği seçmektedir (Patton, 2005). Literatürde yer alan çalışmaların önemli bir kısmı bu yöntem kullanılarak gerçekleştirilmektedir (Baltacı, 2018: 259). Elde edilen sonuçlar iki grup altında analiz edilmiş ve sonuçlar karşılaştırılarak beklenti boşluğunun hangi alanda mevcut olduğu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Nitel analiz yöntemi kullanılarak yapılan çalışmalarda katılımcı sayısı bir ile on iki arasında değişkenlik gösterebilir (Patton, 1990: 196). Hile risklerine ilişkin iç denetim faaliyetlerinde denetçi ve denetlenenler arasındaki beklenti boşluğunu tespit etmek

üzere tamamı aktif olarak çalışan beş iç denetçi beş denetlenen birim yöneticisi olmak üzere toplam on katılımcı ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir.<sup>1</sup> Örneklem kapsamında seçilen beş iç denetçinin üçü erkek, ikisi ise kadındır. Ortalama tecrübe seviyeleri yaklaşık sekiz yıl olup tamamı beş seneden fazla deneyime sahiptir. Denetlenen birim yöneticileri ise dört erkek ve bir kadından oluşmaktadır. Tamamının mesleki deneyimi sekiz yılın üzerindedir. Katılımcıların tamamına Denetçi-1,..,5 ve Denetlenen-1,..5 şeklinde kodlar verilmiş ve elde edilen veriler bu çerçevede değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

#### 4.4. Verilerin Toplanması ve Analiz Süreci

Araştırmada veri toplama aracı olarak görüşme formları kullanılmıştır. Görüşme formları, hile risklerinin yönetimine ilişkin adımları içerecek şekilde altı farklı soru ile katılımcıların iç denetçilerin hile riskine ilişkin risk yönetiminin hangi aşamalarında ne tip sorumluluklar taşıdıklarını düşündüklerini anlamaya yönelik şekilde hazırlanmıştır. Sonrasında kolay ulaşılabilir örneklem yöntemiyle katılımcılar belirlenmiş, kendileriyle iletişime geçilmiş, randevu talep edilmek suretiyle 2023 yılı Haziran ayı başında online görüşmeler düzenlenmiştir. Görüşmelerin tamamlanmasını müteakiben ilgili katılımcılardan formları doldurup tarafımıza iletmeleri talep edilmiştir.

Katılımcılara yöneltilen soruların oluşturulması aşamasında literatürde yer alan benzer çalışmalardan elde edilen bilgiler dikkate alınmıştır. Bununla birlikte, hazırlanan taslak görüşme formunun geçerliliğinin sağlanmasını teminen muhasebe bilim alanında görev yapan iki akademisyen ile bir iç denetim yöneticisinin görüşlerine başvurulmuştur. Ayrıca, çalışmada katılımcıların görüşlerinin tam manasıyla yansıtılması ve araştırmanın iç geçerliliğinin sağlanması maksadıyla doğrudan alıntılar kullanılmıştır.

Görüşme formunun ilk sorusu hile riskine ilişkin iç denetçilerin genel sorumluluklarını anlamaya yönelik şekilde hazırlanmışken ikinci soruda hile riski yönetimine ilişkin sorumluluklar anlaşılmaya çalışılmıştır. Bu iki genel nitelikli soru dışında iç denetimin hile ile ilgili risk yönetimi içerisindeki sorumluluklarını daha belirgin hale getirecek ilave dört soru görüşmeye dahil edilmiştir. Görüşme formunun takip eden sorularında risklerin tespiti, önlenmesi, raporlanması ve aksiyon takibine ilişkin yükümlülükler gündeme getirilmiştir. Böylece ilk iki soruya verilen yanıtlarda ortaya çıkan ifade zorlukları ortadan kaldırılmaya çalışılmış, katılımcılar arasında kullanılan terminolojiden kaynaklı farklar hizalı hale getirilmiştir. Görüşmeler sırasında kullanılan standart sorular şu şekildedir:

Soru 1: İç denetçilerin "hile riskleri ile ilgili genel sorumlulukları" nelerdir?

Soru 2: İç denetçilerin "hile risklerinin yönetimine ilişkin sorumlulukları" nelerdir?

Soru 3: İç denetçilerin "işletmelerde ortaya çıkabilecek hilelerin önlenmesine ilişkin sorumlulukları" nelerdir?

---

<sup>1</sup> Çalışmada İstanbul Ticaret Üniversitesi, 30.05.2023 tarihli toplantısında alınmış 06-3 karar sayılı Etik Kurul Raporu bulunmaktadır.

Soru 4: İç denetçilerin "işletmelerde ortaya çıkabilecek hilelerin tespit edilmesine ilişkin sorumlulukları" nelerdir?

Soru 5: İç denetçilerin "hilelerin ve/veya hileyle sonuçlanabilecek zayıflıkların raporlanmasına ilişkin sorumlulukları" nelerdir?

Soru 6: İç denetçilerin "hilelere ve/veya hileyle sonuçlanabilecek zafiyetlere yönelik aksiyon alınmasına ilişkin sorumlulukları" nelerdir?

Bu sorulara verilen yanıtlar çalışmanın amacıyla ilişkili olacak şekilde gruplar arasında mukayeseyi mümkün kılacak şekilde sınıflandırılmıştır. Gruplar içinde dahi ifade farklılıkları bulunabileceği düşünüldüğünde bu yöntemin katılımcıların ifadelerinin metodik bir yaklaşımla analiz edilmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda katılımcı yanıtları Tablo 1’de yer verilen alt gruplar bazında kategorize edilmiştir.

Tablo 1. Kategorizasyon

Makul Tanımı	Önleme		Tespit	
	Güvence	İlaveten Danışmanlık	Güvence	İlaveten Danışmanlık
Hayır	A	C	E	G
Evet	B	D	F	H

Tablo 1’den görülebileceği üzere iç denetimin hileye ilişkin işletmedeki olası rolleri hile risklerinin önlenmesi ve hile risklerinin tespit edilmesi şeklinde iki farklı şekilde olabilir. Bunlar genel beklentilerin anlaşılmaya çalışıldığı birinci ve ikinci soru ile birlikte üç ve dört numaralı soruları da karşılamaktadır. Bu doğrultuda önleme ve tespit konusunda iç denetimin rolünü bir güvence hizmeti olarak tanımlayan katılımcılardan bir kısmı bunun seviyesini makul güvence olarak adlandırabilecekken bir kısmı makul güvence anlamına gelmeyen bir tanımlamaya gidebilecektir. Bu ikinci tip beklenti grubu mutlak güvence kavramına yaklaşmaktadır. Bazı katılımcılarsa güvence görevlerine ilaveten danışmanlık rolünü de iç denetimin hileye ilişkin sorumlulukları ile ilişkilendirebileceklerdir. Tabloda yer verilen A’dan H’ye kadar sıralanan sekiz farklı grup tüm bu olasılıkları içerecek şekilde dizayn edilmiştir.

Değerlendirmede makul güvence atfı barındırmayan yanıtlar mutlak güvence, danışmanlık hizmeti atfı barındırmayan yanıtlar ise güvence hizmetleri olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, katılımcı yanıtları değerlendirilirken ve tabloda yer alan gruplara dağıtılırken açık ifadeler yer almasa da örtük ifadelerin yorumlanmasında yazar görüşleri belirleyici olmuştur. Bu nedenle değerlendirmelerin yazarlara ait subjektif bakış açısını yansıttığı söylenebilir. Bu durum araştırmanın bir kısıtı olarak ortaya çıkmaktadır.

Katılımcıların gruplar düzeyinde beklentileri, iç denetimin temel çalışma şekilleri kapsamında sınıflandırıldıktan sonra, son iki soruda da yer verildiği üzere, raporlama ve aksiyon takibine ilişkin sorumlulukları da ayrıca incelenmiştir.

#### 4.5. Araştırmanın Kısıtları

İşletmelerin uzaktan çalışma uygulamalarının yaygınlaşması sebebiyle görüşmeler yüz yüze yerine online olarak gerçekleştirilmiştir. Ayrıca, yüz yüze görüşmeler

maliyet ve zaman açısından da sınırlılık teşkil etmektedir. Çalışmada görüşlerine başvuran katılımcıların tamamı İstanbul ilinde ikâmet etmekte ve görev yapmaktadırlar. Elde edilen sonuçlar tüm iç denetçilerin ve tüm denetlenen personelin yorum ve görüşlerini yansıtmamakta ve katılımcıların değerlendirmeleriyle sınırlı olmaktadır. Ayrıca, bu çalışmada katılımcıların hazırlanan sorulara vermiş oldukları yanıtlarda samimi oldukları varsayımından hareket edilmektedir. Önceki kısımda belirtildiği gibi, katılımcıların yanıtları sınıflandırılırken yazarların subjektif değerlendirmeleri de etkili olmuştur.

#### 4.6. Araştırmanın Bulguları

Belirlenen yöntem kapsamında katılımcılara ulaşılmış ve önceden belirlenen sorular kapsamında görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda yürütülen çalışmanın çıktıları ve katılımcıların ifadelerinden yola çıkarak gerçekleştirilen kategorizasyon aşağıda yer almaktadır:

##### Denetçi 1:

Cevap 1: “...iç denetçiler denetim sürecinin tüm aşamalarında, yıllık iç denetim planının hazırlanmasından denetim çalışmalarının tamamlanmasına kadar, hile riskini de diğer risk türlerinde olduğu gibi dikkate almalıdırlar. Hile risklerinin iç denetçilerin asli sorumluluklarından biri olmadığını düşünüyorum. İç denetçiler gerçekleştirdikleri güvence faaliyetleri ile işletme yönetimlerine makul güvence verirler. Yaptıkları çalışmalar kapsamında iç denetçilerin sorumlulukları da hile risklerinin kesin olarak tespit edilmesinden ziyade bu risklerin tüm iç denetim süreçlerinde dikkate alınması ve bu risklerin kurum içerisinde iyi yönetildiğine yönelik makul güvence sağlanması olarak düşünülebilir.”

Cevap 2: “Hile risklerinin yönetimine ilişkin iç denetçilerin asli sorumluluklarının bulunmadığı kanaatindeyim. Bence iç denetçilerin temel amaçlarından bir tanesi hile risklerinin yönetimi değildir. Böyle bir görev tanımlarının bulunmadığını düşünüyorum. İşletmeler bünyesinde kurumsal risk yönetimi süreçleri tasarlanmıştır. (...) Hile riskinin yönetimi de işletmelerin kurumsal risk yönetimi süreçlerinin bir parçası olarak değerlendirilmelidir.”

Cevap 3: “Benim bu soruya ilişkin görüşüm işletmelerde ortaya çıkabilecek hilelerin önlenmesine ilişkin birincil sorumluluğun iç denetim birimlerinde veya iç denetçilerde olmadığı yönündedir. (...) İç denetçiler denetim görevlerine ilişkin gerçekleştirdikleri saha çalışmalarında kontrollerin etkinliğine ve yeterliliğine yönelik testler yaparlar. Bu testler sonucunda bazı kontrol zafiyetleri tespit ederler. Söz konusu kontrol zafiyetleri işletme için bazı risklere sebebiyet verebilecek hususları içerebilir. Bence iç denetçiler yaptıkları saha çalışmalarında hile riskini dikkate almalı, tespit ettikleri hususların hileye yol açabilme ihtimalini değerlendirmeli ve bu hususları aksiyon alınmasını sağlamak amacıyla işletme yönetimi ve ilgili uygulayıcı birimlerle paylaşmalıdır.”

Cevap 4: “Bence kurum içerisinde meydana gelebilecek hilelerin tespitinde asli sorumluluk iç denetçilerde değildir. İç denetçiler mutlaka hileleri tespit etmelidir yönünde bir görüşün doğru olmadığını düşünüyorum. Çünkü bu yönde bir görüş bence Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan genel kabul görmüş iç denetim tanımına aykırılık teşkil

*etmektedir. Öncelikle iç denetçiler çalışmalarını neticesinde üst yönetime makul güvence sunarlar. Hiçbir zaman kesin güvence veremezler. Hilenin tespitine yönelik olarak bence iç denetim birimlerinin özellikle bu konu özelinde sürekli kafa yorması veya sürekli inceleme çalışmaları yapması sorumluluğu yoktur. Buna karşın iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda hile farkındalığı bulunmalı, iç denetçiler hile durumlarını anlayabilecek bilgi, beceri ve yetkinliğe sahip olmalıdır.”*

Kategorizasyon: İç denetçilerin hile riskine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklamaları değerlendirildiğinde Denetçi 1'in genel kabul görmüş kurumsal yönetim uygulamaları ve iç denetim standartları paralelinde ifadelerde bulunduğu görülmektedir. Açıklamadan görülebileceği üzere denetçi sorumluluğu tanımlarken 'makul güvence' kavramını ön plana çıkarmakta, hile riskinin, diğer risklerle birlikte, iç denetimin olağan süreçleri içerisinde değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Denetçiye göre hile riski iç denetçinin asli sorumluluğu değildir. Danışmanlık rolüne ilişkin tek atıf ise hile risklerinin önlenmesi ile sınırlı olarak "...bu hususları aksiyon alınmasını sağlamak amacıyla işletme yönetimi ve ilgili icracı birimlerle paylaşmalıdır.” ifadesinden ibarettir. Bu ifade nedeniyle Denetçi 1'in değerlendirmesi makul güvence içeren ancak danışmanlık vurgusu taşımayan bir görüş olarak dikkate alınmıştır.

## **Denetçi 2:**

*Cevap 1: “İç denetçiler işletmenin kırmızı bayraklarına yönelik iç denetim planına bu alanları dahil etmelidirler. Bu alanlara yönelik sürpriz denetimler gerçekleştirmelidirler.”*

*Cevap 2: “İç denetçiler hile risklerine karşı işletme faaliyetlerinin hedeflere ulaşmasını engelleyecek bütün faktörlerin değerlendirmesini yaparak modern anlamda risk değerlemesi yapmalıdırlar. Mevcut olan kontrollerin değerlemesinin yanı sıra kontrol araçlarının hileli işlemleri ne kadar önlediğinin veya ortaya çıkardığının analizini yaparak hile şemaları ve hile senaryoları tanımlamalıdırlar.”*

*Cevap 3: “Çalışan geçmişlerinin titizlikle araştırılmasına yönelik kontroller sürece dahil edilmeli ve rutin insan kaynakları denetimlerinde ilgili kırmızı bayraklar gözlemlenmelidir. Denetçiler analitik inceleme süreçlerini daha yoğun kullanmalıdırlar. Birden fazla yılı içeren denetimlerde farklı tekniklere başvurarak hileli işlemlerin finansal tablolara yansımalarını tespit etmeye çalışmalıdırlar. İşletme sözleşmeleri ve anlaşmaları titizlikle incelenmeli böylece rüşvet, yolsuzluk ve çıkar çatışmalarının önüne geçilmeye çalışılmalıdır. Ticari sır niteliğindeki bilgiler tanımlanarak işletme sırlarının korunmasına yönelik kontroller tasarlanmalıdır. Hileler çoğunlukla iç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde gerçekleşmektedir ve buna bağlı olarak mevcut kontrollerin kalitesi ve yeterlilikleri işletme ihtiyaçlarına bağlı olarak arttırılmalıdır. Günümüzde bilgi sistemleri temelli hileler artmakta ve işletmelerin itibar kaybı yaşamalarına engel olmak amacıyla bilgi sistemleri güvenliğinin artırılması gerekmektedir ve buna yönelik kontroller tasarlanmalıdır.”*

*Cevap 4: “İç denetçiler daha önce işletme faaliyetlerine ilişkin tespit edilen kırmızı bayraklara yönelik derinlemesine araştırma gerektiren alanlarda soruşturma yürütürken her işleme şüphe ile yaklaşmalı, analitik inceleme prosedürleri, oran analizlerinden, soruşturulan*

*kişiyeye ilişkin mümkün olan en üst seviyede yararlanmalıdır. İşletme içi kaynaklar dışında işletme dışı kaynaklara da başvurulurarak şüphelenilen kişiyeye ilişkin bütün ayrıntıları titizlikle araştırmalıdır. Örneğin hilekâr elde etmiş olduğu tutarları kendisi veya yakınları üzerinde yatırıma dönüştürecek veya bankaya aktaracaktır. Bu çerçevede banka kayıtları, yatırım kayıtları, kredi kullanıma ilişkin belgeler, sağlık kayıtları ile tatil harcamaları gibi kişisel kayıtlar da incelenmelidir.”*

Kategorizasyon: Denetçi 2 ifadeleri iç denetçiler tarafından üstlenilecek sorumlulukları sıralamakla birlikte makul güvence kavramını karşılamadığı ve içerisinde bir danışmanlık rolü atfı barındırmadığı değerlendirilmiştir.

### **Denetçi 3:**

*Cevap 1: “İç denetçiler hile risklerinin önlenmesinde ve tespit edilmesinde makul bir güvence sunarlar. Makul güvence ilgili alanlarda denetimler gerçekleştirilirken hile risklerinin de ele alınmasını bu riskleri yönetmede ortaya çıkan zafiyetlere yönelik tespitlerde bulunulmasını ve bunları ortadan kaldıracak önerilerin geliştirilmesini içermektedir.”*

*Cevap 2: “Şirkette hile risklerini yöneten bir ikinci hat bulunabileceği gibi hile riskleri ikinci bir hat olmadan doğrudan birinci hat tarafından da ele alınıyor olabilir. İç denetçi hile riskinin yönetim sorumluluğunu doğrudan üzerine alamaz. Ancak birinci ve ikinci hatta hile riskinin yönetimine ilişkin sorumluluklar nelerse iç denetçi bu sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğini inceler, tavsiyede bulunması gereken noktalarda iyileştirici önlemler ortaya koyar.”*

*Cevap 3: “Hile riskini denetçi tek başına önleyemez. İç denetçi hile riskini önlemek için şirkette uygulanan kontrolleri yeterli ve işler olduğu konusunda testler yaparak görüş bildirebilir. Bu doğrultuda riskler ortaya koyular ve iç denetçinin tavsiyeleri şirket yönetimince uygulanabilir. Yine de iç denetimin bu çalışması sonrasında bile önlenemeyen hileli işlemler ortaya çıkabilir. Bunun bazı nedenleri vardır. Öncelikle iç denetim belli bir kaynak kısıtı altında çalıştığından her alanda her zaman çalışma yapamaz. Yıllık bir plan dahilinde belli alanlarda çalışır ve diğer alanlarda zamanla meydana gelen süreç değişiklikleri sonrası kontroller zafiyete uğramış olabilir. Bundan başka iç denetçinin çalışmaları belirli bir örnekleme dayalı yürür. Bu örnekleme girmeyen alanlarda hileli işlemler gerçekleşebilir. Son olarak hileli işlemler karmaşık şekillerde gizlenen işlemlerdir. Denetçinin bunları öngörmesi mümkün olmayabilir.”*

*Cevap 4: “Denetçinin hileli işlemleri önlemedeki sorumluluk ve kısıtları hilelerin tespit edilmesinde de birebir geçerlidir.”*

Kategorizasyon: Denetçi 3'ün ifadelerinde hem makul güvence kavramı ortaya koyulmakta hem danışmanlık rolüne ilişkin atıflara yer verilmektedir.

### **Denetçi 4:**

*Cevap 1: “İç denetçilerin hile riski ile ilgili sorumlulukları temel olarak hilenin önlenmesi, tespit edilmesi ve soruşturulmasıdır. Bu üç temel sorumluluk dışında iç denetçiler, hile riskinin tespit edilmesi açısından şikâyet ve ihbar mekanizmalarının oluşturulması, bu kanaldan gelen ihbarların gizliliğinin sağlanması, tespit edilen hile ve suiistimallerin tarafsız, objektif ve dürüstlük ilkelerine uygun olarak soruşturulması, hile tespitine ilişkin gerekli tedbirlerin*

*alınması ve hileli davranışlar için caydırıcı olacak şekilde kurum bünyesinde gerekli denetim faaliyetlerini yürütmekle sorumludur.”*

*Cevap 2: “... İç denetçilerin hilenin gerçekleşme riskini hesaplaması, kurumun hile riskini önlemeye yönelik hangi tedbirleri aldığı gözden geçirmesi ve kurum yönetiminin bu konudaki tedbirlerinin yeterliliğini değerlendirmesinin faydalı olacağını düşünüyorum. İç denetçi aynı zamanda kurumun süreçlerini hile riski açısından takip etmek ve kontrollerin oluşabilecek hileleri önleme açısından yeterli bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını, iyi uygulanıp uygulanmadığını test etmek ile sorumludur.”*

*Cevap 3: “Denetçi denetim sonucunda tespit ettiği bulgular doğrultusunda ilgililerin süreçlerde suiistimali engellemeye yönelik gerekli kontrol mekanizmalarının geliştirilmesini önermekle sorumludur. Hilenin aşamaları göz önünde bulundurulduğunda hile gerçekleşmeden iç denetçilerin ilk aşamasında ki başarısı kuruma hem maddi zarar hem de itibar kaybı yaşamamasını engelleme açısından büyük katkı sağlayacağını düşünüyorum.”*

*Cevap 4: “İç denetçiler denetim faaliyetleri sırasında hilenin tespiti için gerekli asgari mesleki özeni ve dikkati göstermekle sorumludurlar. İç denetçinin denetim alanı için yeterli bilgiye sahip olması ve hile belirtilerini gözden kaçırmamak adına şüpheli davranması hilenin tespiti için önem arz etmektedir.”*

Kategorizasyon: Denetçi 4 makul güvence kavramına ifadelerinde yer vermemekle birlikte hile risklerinin önlenmesinde danışmanlık rolünü de ifade etmektedir.

#### **Denetçi 5:**

*Cevap 1: “...denetçinin öncelikli sorumluluğu hilenin hangi hallerde ortaya çıkabileceği dâhil olmak üzere, şirketin finansal tablolarında nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği hususları irdeleyerek tespit etme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu amaçla, denetçi denetim süresince hile kaynaklı önemli yanlışlık ihtimalinin akılda tutulması ve risk noktalarının denetçi bakış açısıyla sorgulanması beklenmektedir.”*

*Cevap 2: “Hile risklerinin azaltılması ve yönetilmesi bakımından kontrol ortamının oluşturulması üst yönetimin sorumluluğunda olup, oluşturulan kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskinin denetçi tarafından ayrıca dikkate alınması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.”*

*Cevap 3: “İşletmelerde ortaya çıkabilecek risklerin önlenmesine ilişkin denetçi, öncelikle denetçi bakış açısıyla hile riski bulunan veya hileye açık noktaların belirlenmesi, hileye açık olma durumuna karşı yapılacak uygun işleri değerlendirmesi ve denetimin her safhasında olası hile riski sebebiyle oluşabilecek zafiyetlere hazırlıklı olması gerekir.”*

*Cevap 4: “Hilenin ve/veya hile olasılığının denetçi tarafından tespit edilebilmesi denetçinin yetkinliğine bağlıdır. Denetçilerden hile yapılmasına fırsat oluşturan durumların belirlenmesi, tespit edilmesi ve yanlışlıkların hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığına karar verilmesi beklenir.”*

Kategorizasyon: Denetçi 5 yaklaşım olarak güvence hizmetlerini ön plana çıkarmakla birlikte makul güvence kavramına atıf yapmamaktadır.

### **Denetlenen 1:**

Cevap 1: “İç denetçiler süreç ve sistemlerdeki boşlukları, hileye açık noktaları analiz etmelidirler. Zamanında ve en etkin kontrol noktalarını tanımlamalıdır. Bununla birlikte iç denetçiler hile ortaya çıktıktan sonra hilenin oluşmasına sebep olan kontrol boşluğunu tespit etmek amacıyla doğru analizleri yapmalıdır. Ayrıca, hileye sebebiyet veren kişiyle de doğru sorgulama tekniğiyle görüşme yapıp raporlarını düzenlemelidirler.”

Cevap 2: “... Bence hile ile ilgili risklerin yönetiminde iş birimleri olarak bizlerin pek yapabileceği bir şey bulunmamakta. (...) Hileyle ilgili risklerin yönetilmesine yönelik ne bir yazılı görev tanımımızın ne de bir sorumluluğumuzun bulunmadığı kanaatindeyim. (...) Hile risklerinin yönetimi iş birimleri dışında farklı birimlerce yapılmalı. Bence bu birimler risk yönetimi ve iç denetim birimleridir. İç denetçiler şirketimizin tüm alanlarını denetliyorlar. Faaliyetlerimizin tamamına hakimler. Bu sebeple çalışmalarında hile risklerini belirlemeleri gerektiğini ve bu risklerin yönetimini sağlamaları gerektiği kanaatindeyim. Tabi bu noktada risk yönetimi birimiyle de ortak hareket etmeliler diye düşünüyorum.”

Cevap 3: “Bizler iş birimleri olarak hilelerin ortaya çıkmasını engelleyemeyiz. Ben işimi düzgün ve kurallara uygun yapmaya çalışarak hilelerin önlenmesine bir miktar katkı sağlayabilirim. Ama bunun dışında benden farklı bir şey yapmam beklenmemelidir. Zaten de beklenmiyor. Hile konusu bence iç denetimin sorumluluğudur.”

Cevap 4: “Tespit sorumluluğunun direkt olarak iç denetim biriminde olduğunu düşünüyorum. İş birimleri olarak bizler denetim yapmıyoruz. Bu yüzden hileleri nasıl tespit edelim?”

Kategorizasyon: Denetlenen 1 yaklaşım olarak güvence hizmetlerini ön plana çıkarmakla birlikte makul güvence kavramına atıf yapmamaktadır.

### **Denetlenen 2:**

Cevap 1: “İç denetçi hem hile riskini değerlendirmeli hem de hile sonucu ortaya çıkan durumun çözümünde aktif rol almalıdır. Yapılacak çalışmalar eksikliklerin tespiti ve ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Soruşturma teknikleri ayrıca uygulanmalıdır.”

Cevap 2: “İç denetçiler tarafından riskin yönetimi hilenin oluşmasını önleyici bir çalışma olmalıdır. Bu nedenle iç denetçiler yapacakları risk analiziyle riskli süreçleri belirleyip kontrol noktalarını önermelidirler. Aynı zamanda bu konuda üst yönetimi zamanında bilgilendiriyor ve aksiyona geçiriyor olmaları gerekir.”

Cevap 3: “İç denetçiler tarafından sistemsel olarak oluşturulacak senaryolarla şirket çapında analizler yapıp hile olaylarına ilişkin öncü veriler temin edilmelidir. Böylece hileler meydana gelmeden önleyici aksiyon alınabilmesi imkânı ortaya çıkacaktır.”

Cevap 4: “Bence iç denetçiler hilenin tespit edilmesinden birinci dereceden sorumludurlar. İç denetçilerden şirkette var olan hilelerin tespit etmelerini beklerim.”

Kategorizasyon: Denetlenen 2 yaklaşım olarak güvence hizmetlerini ön plana çıkarmakla birlikte makul güvence kavramına atıf yapmamaktadır. Bununla birlikte danışmanlık hizmetlerine atıfta da bulunmaktadır.

### **Denetlenen 3:**

Cevap 1: "...muhtemel hile olaylarına karşı tesis edilmesi gereken kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini sağlamak iç denetçilerin birincil sorumluluğu olarak değerlendirilebilir. Kurumda yaşanacak hile vakalarının tespit edilebilir nitelikte olanlarının önemli bir güven aralığına denk gelecek kısmının (örn. %95) iç denetim fonksiyonu vasıtasıyla tespit edilebilir düzeyde olması gerekmektedir."

Cevap 2: "...Kurumda daha evvel yaşanmış hile vakalarının iyi analiz edilmesi ve vakanın tekrarlamaması için önlemlerin alınmış olması gerekmektedir. Bu noktada iç denetim fonksiyonunun sorumluluğu vakanın tekrar etmemesi için gerekli aksiyonlar hakkındaki yönlendirme ve bu yönlendirmenin uygulanmasına yönelik takip ile sınırlı olacaktır; aksiyonların alınıp alınmaması icra fonksiyonunun kararıdır. Risklerin anlaşılmasının ardından doğru kontrol noktalarının tespit edilmesi gelir."

Cevap 3: "Süreç tasarımlarının hile riski ile sonuçlanmayacağından emin olunması gerekir. Bunun için hem kurum içindeki hem de kurumu etkileyebilecek dışsal faktörler sürekli takip edilmelidir. Çalışanların hileye başvurmaması için gerekli eğitim/teşvik vb. ihtiyaç duyacağı yapıların tesis edilmesinde de denetçiler yönlendirici olmalıdır."

Cevap 4: "İç denetçilerin hilelerin tespit edilmesine yönelik birincil sorumluluğu doğru kontrol noktalarının tesis edildiğinden emin olunmasıdır. Bu noktada kontrollerin etkinliğinin ve verimliliğinin sürekli gözden geçirilmesi esastır."

Kategorizasyon: Denetlenen 3 yaklaşım olarak güvence hizmetlerini ön plana çıkarmakla birlikte makul güvence kavramına atıf yapmamaktadır. Bununla birlikte danışmanlık hizmetlerine atıfta da bulunmaktadır.

### **Denetlenen 4:**

Cevap 1: "...iç denetim birimi hile riskleri ile birinci dereceden sorumludur. Bu kapsamda iç denetçilerin hileli işlemleri tespit edememeleri durumunda sorumlulukları vardır. İç denetçi denetlediği alanda hile oluşmasını engellemelidir. Eğer bir hile nedeniyle şirket zarar görürse burada sorumluluk birinci derecede iç denetçilerdedir. İç denetçilerin şirkette istihdam edilmesinde birinci sebep hileli işlemlerdir. Denetçi şirketin varlıklarını iç ve dış hilelere karşı korumalıdır."

Cevap 2: "Denetçiler geçmişte yapılan işlemleri inceler, usulsüzlükleri bulur ve gerekli soruşturmayı yapar. Bunun sonucunda personelde tahsil edilmesi gereken bir zarar ziyan varsa bunu denetçiler belirler."

Cevap 3: "İç denetim fonksiyonu olan bir şirkette hiçbir hile işlemi olmamalıdır. İç denetim bunları engellemelidir. İç denetim bunları engelleyemiyorsa işlevini doğru şekilde yerine getirmiyor demektir. Yani performansının düşük olduğu anlamına gelir."

Cevap 4: "İç denetim sağlıklı bir şekilde çalışıyorsa, iç denetçiler işini bilen kişilerse, eski üstatlar için başındaysa o şirkette hile olmaz."

Kategorizasyon: Denetlenen 4 yaklaşım olarak güvence hizmetlerini ön plana çıkarmakla birlikte makul güvence kavramına atıf yapmamaktadır.

**Denetlenen 5:**

Cevap 1: “İşletmelerde hile ile ilgili olarak birincil sorumluluğu iç denetim birimlerinde olduğunu düşünüyorum. Bu çerçevede iç denetçilerin hile kapsamındaki genel sorumlulukları; hile ve hile riski taşıyan alanların belirlenmesi, ilgili alanlardaki risklerin kategorize edilmesi, belirlenen alanlardaki 1. ve 2. seviye kontrol noktalarının çıkarılması, düzenli aralıklarla ilgili kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarının yönetim ile zamanında paylaşılması olarak sıralanabilir.”

Cevap 2: “... İç denetçilerin hile risklerinin yönetimindeki sorumlulukları; periyodik olarak iç denetim planı için hile risk değerlendirmesi yapmak, anti hile kontrollerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, hile kontrollerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, hile riski yönetimine ilişkin süreçlerin değerlendirilmesi (çalışanların hile ve kontroller konusunda yeterli eğitime alıp almadığı, işletme içinde doğru etik ortamı oluşturulup oluşturulmadığı vb), yayımlanacak açıklamaların güvenilirliği, işletmenin risk yönetim süreçlerinin durumu, kontrol noktalarının güvenilirliği, mali raporlamaya ilişkin iç kontrol süreçlerinin durumu, öz değerlendirmelerin güvenilirliği konularında güvence sağlamak ve gerçekleştirecek değerlendirme faaliyetlerinin sonuçlarına yönelik düzenli olarak yönetimin bilgilendirilmesi olarak düşünülebilir.”

Cevap 3: “İşletmelerde ortaya çıkabilecek hilelerin önlenmesine yönelik iç denetim birimleri temel sorumlu birim olarak düşünülmelidir. Bu çerçevede iç denetçilerin öne çıkan sorumluluklarını; hile ve hile risklerine yönelik değerlendirmelerinin düzenli olarak gerçekleştirilmesi, hile ve hile risklerinin önlenmesine yönelik kontrol noktalarının düzenli olarak değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarında ortaya çıkan önemli konuların ve aksiyonların düzenli olarak yönetim ve işletme çalışanları ile paylaşılması olarak ifade edebilirim.”

Cevap 4: “İç denetçiler gerçekleştirdikleri denetim çalışmaları ile işletmede yaşanan hileleri tespit etmelidirler. Hilelerin tespitinin iç denetçilerin ana sorumlulukları arasında olduğunu düşünüyorum. İş planlarını hile tespitine yönelik yapmalı ve denetledikleri alanlarda hile olayları var ise bunları tespit edebilmelidirler.”

Kategorizasyon: Denetlenen 5 yaklaşım olarak güvence hizmetlerini ön plana çıkarmakla birlikte makul güvence kavramına atıf yapmamaktadır. Bununla birlikte yapılan intihal sorgusunda katılımcının 2 numaralı cevabında internet alıntılarında rastlanmış ve bu kapsamda veri güvenilirliği hususuna dikkat çekilmiştir.

Tablo 1’den yola çıkarak yapılan kategorizasyon sonuçları Tablo 2’de sunulduğu gibidir:

Tablo 2. Yanıtların Kategorizasyonu

	Önleme	Tespit		Önleme	Tespit
Denetçi 1	B	F	Denetlenen 1	A	E
Denetçi 2	A	E	Denetlenen 2	C	G
Denetçi 3	D	H	Denetlenen 3	C	G
Denetçi 4	C	E	Denetlenen 4	A	E
Denetçi 5	A	E	Denetlenen 5	A	E

Sonuçlar Tablo 3’te yer aldığı şekilde konsolide edilmiştir:

Tablo 3. Sonuçların Analizi

Denetçi	Önleme		Tespit	
	Güvence	+Danışmanlık	Güvence	+Danışmanlık
Hayır	2	1	3	0
Evet	1	1	1	1
Denetlenen	Önleme		Tespit	
	Güvence	+Danışmanlık	Güvence	+Danışmanlık
Hayır	3	2	3	2
Evet	0	0	0	0

Tablo 3'ten yola çıkarak denetçi grubunda hile riskinin önlenmesinde iç denetçiye atfedilen sorumlulukların denetlenenlerle kıyaslandığında makul güvence kavramını da içerdiği bunun dışında güvence ve danışmanlık hizmetleri arasındaki beklenti seviyesinin her iki grupta da eşit seviyede olduğu değerlendirilmiştir.

Hile riskinin tespit edilmesine yönelik denetlenen grubunda yine makul güvence kavramına bir atıf yer almazken iç denetçi grubunda danışmanlık hizmetlerine kıyasla güvence hizmetleri konusunda beklentinin denetlenen gruba göre daha kuvvetli olduğu değerlendirilmiştir.

Bu sonuçlardan yola çıkılarak,

- Denetlenenlerin iç denetimin hilelerin önlenmesine yönelik beklentilerinin denetçilerin bu konudaki iddialarının üzerinde olduğu,
- Denetlenenlerin beklentileri ile denetçilerin hilenin önlenmesine ilişkin iddialarının güvence ve danışmanlık hizmet türleri arasında bir farklılık bulunmadığı,
- Denetlenenlerin iç denetimin hilelerin tespitine yönelik beklentilerinin denetçilerin bu konudaki iddialarının üzerinde olduğu,
- Denetlenenlerin beklentileri ile denetçilerin hilenin tespitine ilişkin iddialarının güvence ve danışmanlık hizmet tipleri arasında farklılık bulunduğu ve denetlenenlerin daha yoğun danışmanlık hizmeti beklediği

yorumlanmıştır. Diğer bir ifade ile iç denetçiler;

- Hile risklerinin tespitinde ve önlenmesinde denetlenenlerin beklentilerinden daha makul seviyede bir güvence hizmeti vaat ederken
- Hile risklerinin tespitinde denetçilerin beklentisinin altında bir danışmanlık hizmeti vaat etmektedir.

Denetlenenlerin hile riskinin tespitinde ve önlenmesinde mutlak güvence beklentisi ve hile risklerinin tespitinde daha yüksek seviyede danışmanlık hizmeti beklentisi hile risklerinin yönetiminde iç denetimin rolleri hakkında beklenti boşluğunun temel kaynağını oluşturmaktadır.

Soru 5 ve 6 ile araştırılan iç denetimin hile karşısındaki sorumluluklarına ilişkin beklentiler ayrıca analiz edilmiştir. Bu maksatla öncelikle 5 numaralı soruya ilişkin katılımcı cevapları incelenmiştir. Her iki gruptan katılımcıların bu soruya verdiği yanıtlar şu şekildedir:

#### Denetçi 1:

“... Bence iç denetçiler düzenledikleri raporlarda hilelere veya hileyle sonuçlanabilecek zafiyetlere yer vermelidirler. Örneğin üç ayda bir faaliyet raporu hazırlayıp denetim komitesi ve yönetim kuruluna sunuyoruz. Bu raporda iç denetim biriminizin ilgili dönemde yaptığı çalışmalar ve bu çalışmaların sonuçlarına yer veriyoruz. Eğer bu dönemde ortaya çıkan bir hile veya hileye sebep olabilecek bir kontrol zafiyeti tespit edilmişse bu durum faaliyet raporu ile üst yönetime aktarılmalıdır.”

Denetçi 1 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının rutin çalışmalarının bir parçası olduğu anlaşılmaktadır.

#### **Denetçi 2:**

“Hile denetimi çalışmasının sonunda ulaşılan bulguların güvenilir bir rapor formatında karar alma sürecinde kullanılmak üzere taraflarla paylaşılması gerekmektedir. (...) Hile denetiminde işletme yönetimi ya hileli işlemi hukuki süreçlere aktaracak ya da işletme teamüllerine göre çözecektir. Bundan dolayı hile denetim raporunun hukuki süreçlerde kullanılabilirlikte olması gerekir. (...) Hile denetçisi denetim faaliyetlerini yürütürken objektif tutumunu raporlama aşamasında da sergilemelidir.”

Denetçi 2 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının hileli işlemlerin araştırılması üzerinden gerçekleşeceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte yapılan intihal sorgusunda katılımcının 2 numaralı cevabında internet alıntılarında rastlanmış ve bu kapsamda veri güvenilirliği hususuna dikkat çekilmiştir.

#### **Denetçi 3:**

“İç denetçi hile risklerine ilişkin değerlendirmelerini ve hileye yönelik tespitlerini ilgili kademelere raporlarlar. Diğer riskler için de geçerli olduğu gibi, bu raporlama bağımsız bir makama yapıldığında iç denetçilerin çalışmaları da engellenmemiş olur. Bu makam genellikle yönetim kurulu ya da icradan bağımsız bir denetim komitesidir. (...) Eğer iç denetçi yasal açıdan sakıncalı bir durumu tespit ederse bu durumda yasaların kendisine verdiği sorumluluk çerçevesinde usulsüzlüğü ilgili yasal merciiye zamanında bildirmek zorundadır.”

Denetçi 3 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının rutin çalışmalarının bir parçası olduğu anlaşılmaktadır.

#### **Denetçi 4:**

“Kurum içinde tespit edilen hilelerin soruşturulması iç denetçilerin görevlerindedir. İç denetçinin soruşturması sırasında ki en önemli sorumluluğu gerekli incelemeleri yaparak hilenin tüm boyutunu ortaya koymaktır. Gerekli denetim kanutlarını toplamak, hile sonucu meydana gelen zararın boyutunu veya muhtemel kayıpları tespit etmek ve son olarak hilenin nedenleri ve sorumluları hakkında bir kanaate ulaşma sorumluluğu bulunmaktadır. İç denetçiler soruşturma faaliyetlerini yürütürken bağımsızlık, tarafsızlık, objektiflik ve dürüstlük ilkelerine riayet etmelidir.”

Denetçi 4 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının hileli işlemlerin araştırılması üzerinden gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

#### **Denetçi 5:**

*“Denetçinin haberdar olduğu her türlü hile iddiasının dikkate alması, hile iddiasını somut deliller ile desteklemesi ve hile iddiasını somut delilleri de göz önünde bulundurarak raporlaması ve gerekirse hileye sebep olabilecek risklerin yönetimi/azaltılması/yok edilmesi/kontrol altına alınması için aksiyon alınmasını sağlayıcı her türlü tedbiri almakla sorumludur. Denetlenen şirketin üst yönetiminin, tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini uygun biçimde el alamaması veya tespit edilen bir hileye karşı risk yönetim ve risk iştahı çerçevesinde uygun karşılığı verememesi durumlarını ayrıca raporlamalıdır.”*

Denetçi 5 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının hileli işlemlerin araştırılması üzerinden gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

#### **Denetlenen 1:**

*“Kendi yönettiğim birimde bir hile ortaya çıkarsa bunu zaten ya ben fark edip iç denetime haber veririm ya da iç denetim kendi bulur. Ama her iki durumda da bunun raporlanması iç denetimin sorumluluğudur. Benim bu yönde bir yükümlülüğüm olmadığını düşünüyorum. Keza zafiyetler de denetim çalışmalarında ortaya çıkan hususlardır. Bu hususları iç denetçiler denetimlerini yaparken tespit ederler ve kendi raporlarına konu ederler. Eğer böyle bir zafiyet tespit ediliyorsa bunun raporlama sorumluluğu iç denetim birimine aittir.”*

Denetlenen 1 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının rutin çalışmalarının bir parçası olduğu anlaşılmaktadır.

#### **Denetlenen 2:**

*“Hilelerin ve/veya hileyle sonuçlanabilecek zafiyetlerin raporlanmasının iç denetçilerin asli sorumluluklarından birisi olduğunu düşünüyorum. İç denetçi tespit ettiği açığı doğru örneklendirmelerle ve doğru risk seviyeleriyle raporlayarak üst yönetimin konuya dikkatini çekmeyi başarmalıdır. Tespit ettiği tüm zafiyetleri şeffaf bir şekilde kurum içerisinde gerekli yönetim kademelerine zamanında raporlamalıdır.”*

Denetlenen 2 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının rutin çalışmalarının bir parçası olduğu anlaşılmaktadır.

#### **Denetlenen 3:**

*“İç denetçiler öncelikle hileyle ilişkili konuların raporlanmasıyla ilgili gerekli kanalların tesis edilmiş olduğundan emin olmalıdır. Bu hem konunun iç denetime aktarılmasına imkân sağlayacak ihbar kanallarının tesisini hem de denetimden yönetime yapılacak raporlamaları kapsar. Kurulacak bu yapı içinde, konuların ivedilikle ele alınması ve raporlanması denetçinin sorumluluğudur. Ek olarak yapılan raporlamaların takip edilmesi ve gelen ihbarlarla ilgili geri bildirimlerin de sağlanması gerekir.”*

Denetlenen 3 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının hileli işlemlerin araştırılması üzerinden gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

#### **Denetlenen 4:**

*“İç denetçiler soruşturma raporu hazırlar ve kişilerin ceza almasını sağlar. Gerekirse bu kişiler için savcılığa suç duyurusunda bulunurlar.”*

Denetlenen 4 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının hileli işlemlerin araştırılması üzerinden gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

#### **Denetlenen 5:**

*“İç denetçilerin denetimleri gerçekleştirmek ve sonuçlarını ilgili kademelere raporlamak yönünde sorumlulukları bulunmaktadır. Tespit ettikleri hileleri ve hileye sebep olacak zafiyetleri de bu kapsamda düzenli raporlamalıdır. Hileye yönelik raporlama kapsamında iç denetçilerin sorumluluklarını; raporlamanın zamanında, tam ve doğru bir şekilde yapılması, ilgili raporlarda tespitlerin risk bazlı kategorize edilmesi, önceliklendirilmesi ve aksiyon planlarına yer verilmesi, ilgili raporlarda iyileştirme önerilerine yer verilmesi, aksiyonların düzenli olarak takip edilmesi ve aksiyon sonuçlarının zamanında ve düzenli olarak yönetim ile paylaşılması olarak sıralayabilirim.”*

Denetlenen 5 ifadelerinden iç denetimin hileye yönelik çalışmalarının rutin çalışmalarının bir parçası olduğu anlaşılmaktadır.

Katılımcılar tarafından Soru 5'e verilen yanıtlar değerlendirildiğinde denetçilerden oluşan grupta iç denetimin hile ile ilgili raporlama sorumlulukları ele alındığında yaklaşımın üç katılımcıda hileli işlemler sonrasında yürütülen soruşturma faaliyetlerine atıfta bulunduğu, diğer iki cevabın ise hile risklerini de içerecek şekilde yürütülen denetim çalışmalarından elde edilecek tespitlerin raporlanmasına odaklandığı görülmüştür. İkinci grubu oluşturan denetlenenler için ise iç denetimin hile konusunda yapacağı raporlamalara ilişkin beklentinin iki katılımcıda hile fiili ile ilişkili soruşturma raporlarına atıfta bulunduğu, üç denetlenende ise hile risklerini de içeren çalışmalara yönelik daha genel bir bakış açısını yansıttığı görülmüştür.

Soru 6 ise hile riskleri konusunda aksiyon takibine yönelik iç denetçi sorumlulukları analiz etmektedir. Bu kapsamda her iki gruptan katılımcıların bildirdiği beklentiler şu şekildedir:

#### **Denetçi 1:**

*“İşletmelerde dönem dönem hile olayları ortaya çıkabilir. Ya da iç denetim birimi tarafından ya da icracı birimler tarafından tespit edilen ve hileye yol açabilecek bazı aksaklıklarla karşılaşılabilir. Bunlara yönelik olarak iyileştirici aksiyonlar planlanmalı ve uygulamaya geçirilmelidir. Örneğin iç denetçi tarafından bu yönde bir tespit yapılırsa konuya ilgili iç denetim raporunda yer verilmelidir. Bu tespitin kök sebebi belirlenmeli ve sorumlu birimin yönetiminde bu kök nedeni ortadan kaldırmaya yönelik bir aksiyon planı talep edilmelidir. Yani iş birimi aksiyonu almalıdır. İç denetim birimi (...) planlanan aksiyonun alınıp alınmadığına ve gerçekten problemin kök sebebini ortadan kaldırıp kaldırmadığına yönelik takip sürecini işletmelidir. Aksiyon alınmaması durumunda yine aksiyon alma sorumluluğunun iç denetim biriminde olmadığını düşünüyorum. Böyle bir durumda da konu üst yönetime iç denetim birimi tarafından aksiyon alınmaması sebebiyle taşınmalıdır. İcracı birimlerin kendi tespit ettikleri aksaklıklara yönelik olarak da yine iç denetçilerin bir sorumluluğu bulunmamaktadır. İlgili aksiyonlar iş birimleri tarafından alınmalıdır. Sonuç olarak benim görüşüm iç denetçilerin hilelere ve/veya hileyle sonuçlanabilecek zafiyetlere yönelik bizzat aksiyon almalarına yönelik bir sorumluluklarının bulunmadığı yönündedir.”*

### **Denetçi 2:**

*“İç denetçilerin raporlarında yer verilen bulgular üzerine gerekli aksiyonların alınıp alınmadığına dair güvence verebilmek için bulgular takip edilir. Bulguya yönelik alınan aksiyonların bulguya ilişkin riskleri azaltmakta yeterli olup olmadığına da dikkat edilmelidir. İç denetim çalışması sürecinde yapılan testler, çalışmalar, bunlara ilişkin sonuçların onay mekanizmasından geçirilmesi ve muhafaza edilmesi gerekir.”*

### **Denetçi 3:**

*“Aksiyon alınması iç denetçinin sorumluluğu değildir. İç denetçi gerekli raporlamayı yapar, aksiyon önerilerini geliştirir, yönetimden aksiyon planını öğrenir ve bu planın gelişimini takip eder. Eğer gerekli aksiyon alınmazsa konuyu ilgili bir üst makama taşır. İç denetçi olmayan bir kontrolü tesis etmek, olan bir kontrolü daha işler bir hale getirmek, sorumlulukları tespit edip ceza önermek, zararın tazminine yönelik öneride bulunmak gibi konularda aksiyon geliştirip yönetimin değerlendirmesine sunabilir. Ancak bağımsızlığı gereği icra dışında kalacak ve karar alıcı bir pozisyonda konumlanmayacaktır.”*

### **Denetçi 4:**

*“İç denetçiler hilelerin tespit edilmesi ve raporlanması ile sorumlu olmakla birlikte tespit edilen hilelere yönelik aksiyonların alınmasından sorumlu değildirler. Zafiyetlere yönelik aksiyonlar üst yönetim tarafından alınmalıdır. İç denetçiler ilgili kişilerce alınması gereken aksiyonların takibini yapmalı ve izleme raporlarını üst yönetime sunmalıdır. Aksiyon alınmaması durumunda oluşan tehdit ve açıklıklara karşı kurumun zarar görmemesi için üst yönetime bildirimde bulunması faydalı olacaktır.”*

### **Denetçi 5:**

*“Denetçiden beklenen faaliyetler hile risklerinin belirlenmesi aşamasında son bulmamaktadır. Hilenin ve hile ile sonlanabilecek zafiyetlerin tespitinin akabinde denetçiden, mali tablolar üzerinde hile kaynaklı önemli derecede hata risklerine karşılık yapılması gereken işler ile alınacak aksiyonların belirlenmesi konusunda tavsiye niteliğini aşmayacak seviyede fikir belirtmesi beklenmektedir. Bu durumda beyan edilecek fikirlerin yönlendirici nitelikte olmaması ve denetim fonksiyonunun yönetim fonksiyonunun yerini almayacak şekilde yapılması ayrıca önemlidir. Denetimler esnasında tespit edilen risklere karşı müteakip denetim planları düzenlenerek uygulanması beklenir. Müteakip denetimlerde, denetimin amacına göre maddi doğrulama ve/veya kontrol testlerini uygulaması denetçiden beklenmektedir.”*

Denetimin hile risklerine ilişkin takip sorumluluğuna yönelik soruya yanıt veren denetçilerin tamamı iç denetimin aksiyon aldırma her hangi bir sorumluluğunun olmadığını, yönetimin alacağı aksiyonları izlemek ve gerekli durumlarda konuyu bir üst makama taşımak dışında bu konuda iç denetçilere bir görev atfedilmemiştir.

### **Denetlenen 1:**

*“İç denetçiler hileleri veya hileye sebep olacak aksaklıkları belirlerler. Bunlara kendi raporlarında yer verirler. Hile olduysa tekrarlanmaması için, hile oluşmadıysa da meydana gelmemesi için bu aksaklıkların giderilmesi önemlidir. Kendi sorumluluk alanıyla ilgili düşünürsem eğer benim birimimde bu yönde bir husus oluşursa ve zafiyetlere yönelik aksiyon*

*alınma ihtiyacı doğarsa bence bu aksiyon benim tarafımdan alınmalıdır. Ancak, iç denetim bana yol göstermelidir diye düşünüyorum. Eğer ben aksaklığın ne olduğunu ve ne yapılması gerektiğini bilirse aksiyon alabilirim. Ama alınması gereken aksiyon spesifik olarak bir birime özel değil ve şirketin genelini alakadar ediyorsa o zaman bizler aksiyon alamayız. Bu durumda bence aksiyonu iç denetim birimi almalıdır.”*

Denetlenen 1 iç denetimin hileye ilişkin aksiyonlarda birim seviyesinde sorumluluğu olmadığını, şirket seviyesinde aksiyonları almanın iç denetim sorumluluğunda olduğunu ifade etmiştir.

#### **Denetlenen 2:**

*“Benim görüşüm iç denetçilerin hilelere ve/veya hileyle sonuçlanabilecek zafiyetlere yönelik aksiyon almaya yönelik sorumluluklarının bulunmadığı yönünde. Ama iç denetçiler tespit ettikleri hileye sebep olabilecek açıkları bertaraf etmek için raporlarında doğru aksiyon önerilerinde bulunmalıdır. İç denetçilerin yapacakları öneriler hayata geçebilecek, iş birimlerinin iş yapış şeklini kolaylaştıracak gerçekçi önerilerden oluşmalıdır. Ayrıca, bu önerilerin hayata geçip geçmediğinin takibi iç denetçiler tarafından yapılmalıdır.”*

Denetlenen 2'nin iç denetimin hile risklerine yönelik aksiyonların takibindeki sorumluluğuna yönelik beklentisi görüşmeye katılan denetçilerin görüşleri paralelindedir.

#### **Denetlenen 3:**

*“Alınması gereken aksiyonlar hakkında denetçiler yönlendirici olmalıdır ancak aksiyon alınmasına yönelik sorumlulukları bulunmamaktadır. Bununla birlikte aksiyonun alınması için tavsiyelerde bulunmak, aksiyonları takip etmek, raporlamak ve aksiyon alınmayacaksa bu durumu gerekçeleri ile beraber kayıt altına almak denetçinin sorumlulukları arasındadır.”*

Denetlenen 3'ün iç denetimin hile risklerine yönelik aksiyonların takibindeki sorumluluğuna yönelik beklentisi görüşmeye katılan denetçilerin görüşleri paralelindedir.

#### **Denetlenen 4:**

*“İç denetçiler bir soruşturma olduğunda tüm yetkilere sahiptirler. (...) Soruşturma sonucunda kişinin suçu sabitse bu kişileri işten atmak için talimat verebilirler. Eğer şirket zarara uğramışsa bu bedeli tahsil etmek için aksiyon alabilirler. Savcılığa suç duyurusunda bulunabilirler. Hafif kusuru olan personele disiplin cezası verdirebilirler.”*

Denetlenen 4 hile ile ilgili konularda, özellikle soruşturmalar neticesinde, alınması gereken aksiyonları iç denetçiler ile ilişkilendirmiştir.

#### **Denetlenen 5:**

*“Tespit edilen hilelere yönelik olarak en önemli konunun gerekli önlemlerin alınması ve hile olaylarının tekrarına sebebiyet verilmemesi olduğu düşüncesindeyim. Bu sebeple problemlere ilişkin aksiyonlar bence çok önemlidir. Bu noktada iç denetçilere düşen sorumlulukları; gerçekleştirilen denetim çalışmalarına yönelik raporlarda tespitlerin risk bazlı kategorize edilmesi, önceliklendirilmesi ve aksiyon planlarına yer verilmesi, denetlenen birimlerin*

*görüşlerinin ve taahhüt edilen aksiyonların yeterliliğinin değerlendirilmesi, taahhüt edilen aksiyonların düzenli olarak takip edilmesi ve aksiyon sonuçlarının zamanında ve düzenli olarak yönetim ile paylaşılması olarak sıralayabilirim."*

Denetlenen 5'in iç denetimin hile risklerine yönelik aksiyonların takibindeki sorumluluğuna yönelik beklentisi görüşmeye katılan denetçilerin görüşleri paralelindedir.

Görüleceği üzere, iç denetimin hileye yönelik aksiyonlar konusundaki sorumlulukları ile ilişkili beklentilerde iç denetçilerden oluşan birinci grupta bir fikir birliği oluşmuşken denetlenenlerden oluşan ikinci grupta fikir birliği daha düşük seviyededir. Bu ikinci grupta diğerlerinden ayrılan görüşler işletme seviyesindeki aksiyonların sorumluluğunu iç denetim ile ilişkilendiren Denetlenen 1'de, soruşturmalar neticesinde alınması gereken aksiyonları iç denetim ile ilişkilendiren Denetlenen 4'te kısmen görülmektedir. Bunlar dışında, iki grup arasındaki beklentiler iç denetime aksiyon alma konusunda bir sorumluluk yüklemeyecek şekilde ortaktır.

## 5. Sonuç

Çalışmanın amacı, hile riskine yönelik olarak iç denetçilerle denetlenenler arasındaki beklenti boşluğunun araştırılmasıdır. Çalışmada nitel araştırma yöntemi uygulanmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme formları düzenlenerek beş iç denetçi ve beş denetlenenin oluşturulan sorulara yönelik görüşleri alınmış ve elde edilen veriler analiz edilerek iki grup arasında hile risklerine yönelik beklenti farklılıklarının hangi alanlarda mevcut olduğu anlaşılmasına çalışılmıştır.

Yürütülen görüşmeler ve sonrasında katılımcılardan elde edilen görüşme formları analiz edildiğinde iç denetimin hileye yönelik rol ve sorumlulukları iç denetimin hile konusundaki çalışmalarının kapsam ve niteliği açısından karşılaştırıldığında denetçi ve denetlenen grubunun beklentileri arasında bazı fark ve benzerlikler bulunduğu görülmüştür. Buna göre,

- Hile risklerinin **tespitinde ve önlenmesinde** iç denetimin **güvence** rollerine yönelik olarak denetçiler arasında belirli bir oranda makul güvence kavramı kullanılıyorken denetlenen beklentileri arasında makul güvence tanımı yapılmamaktadır. Bu durum denetlenenlerin iç denetimden beklentilerinin hileye yönelik mutlak bir güvence verilmesi olduğu ve bu açıdan denetçi beklentilerinden farklılaştığı şeklinde yorumlanmıştır. Bu noktada gruplar arasında beklenti boşluğu olduğu değerlendirilmiştir.
- Hile risklerine ilişkin iç denetimin rolleri arasında güvence hizmetleri dışında **danışmanlık** hizmetleri de tanımlanmaktadır. Denetlenen grubunda hilenin **önlenmesine** ilişkin iç denetimin danışmanlık rolüne ilişkin beklenti iç denetçilerin beklentileri ile paraleldir. Ancak hilenin **tespiti** konusunda iç denetimin danışmanlık hizmetine ilişkin denetlenen gruptaki beklenti iç denetçilerden oluşan gruba ait mevcut beklentilerin üzerindedir. Bu açıdan bakıldığında denetlenenin hilenin tespitinde iç denetimden daha yoğun bir danışmanlık hizmeti beklediği

yorumlanmaktadır. Bu noktada gruplar arasında beklenti boşluğu olduğu değerlendirilmiştir.

İç denetimin hileye yönelik **raporlama** rol ve sorumlulukları açısından yapılan karşılaştırmada iç denetçilerden oluşan birinci grupta beklentilerin ağırlığının hileli işlemler neticesinde yürütülen çalışmaların sonuçlarının raporlanmasında olduğu denetlenenlerde ise beklentinin ağırlıklı olarak hile risklerine sebep olabilecek durumlar üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Bu noktada gruplar arasında beklenti boşluğu olduğu değerlendirilmiştir.

İç denetimin hileye yönelik **aksiyonlardaki** rol ve sorumlulukları açısından yapılan karşılaştırmada iç denetçilerden oluşan birinci grupta beklentilerin aksiyonların takibi ile sınırlı olduğu ve aksiyon sorumlusu olarak iç denetçilerin görülmediği, denetlenenlerden oluşan ikinci grupta iç denetçilerin bu konudaki beklentilerini karşılayacak beklentiler bulunmakla beraber bazı özel durumlarda (şirket seviyesi aksiyon gereklilikleri ve soruşturma çalışmaları nedeniyle ortaya çıkan aksiyon ihtiyaçları) iç denetçilerden rol ve sorumluluk beklenebildiği görülmüştür. Bu noktada gruplar arasında beklenti boşluğu olduğu değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında ulaşılan sonuçlar, hilenin tespitine yönelik iç denetçilerden beklentiler ve ortaya çıkan beklenti boşluğu açısından Dewi vd. (2021) ile benzerlik göstermektedir. Buna karşın, hile risklerine yönelik olarak herhangi bir beklenti boşluğu tespit etmeyen Adafula vd. (2019) ve Mohamed (2017) ile farklılık göstermektedir.

İç denetim beklenti farklılıkları ve neticesinde oluşan beklenti boşluğu durumunun, literatürde yer alan benzer çalışmalar incelendiğinde bu çalışma kapsamında araştırılan hile riski haricinde farklı alanlarda da ortaya çıkabileceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, iç denetçilerin tek paydaşı denetlenen birim çalışanları olmadığından yönetim kurulu, denetim komitesi, bağımsız denetçiler, yasal otoriteler vb. tarafların beklentileriyle iç denetçilerin gerçekleştirdiği çalışmaların çıktılarının tam olarak örtüşmediği durumlar da mevcut olabilecektir. Bu konu hile riski kapsamında değerlendirildiğinde, işletmeler özelinde iç denetim biriminin yasal mevzuat ve uluslararası standartlar kapsamındaki rol ve sorumluluklarının işletme üst yönetimi ve çalışanlar tarafından net olarak bilinmesinin sağlanması yönünde aksiyon alınmasının önem arz ettiği düşünülmektedir. Bununla birlikte, paydaşların iç denetim birimlerinden beklentilerinin net bir şekilde, yasal gereklilikler ve standartlarla çelişmeyecek şekilde tanımlanmasının ve iç denetim faaliyetlerine söz konusu beklentileri karşılayabilmelerine yönelik gerekli üst yönetim desteğinin sağlanmasının da son derece önemli olduğu düşünülmektedir.

İç denetim uygulamalarına ilişkin temel ilkeler, süreçler ve uyulması beklenen genel çerçeve IIA tarafından yayınlanan uluslararası iç denetim standartları kapsamında tanımlanmaktadır. Söz konusu standartların en güncel versiyonu 2017 yılından bu yana yürürlüktedir. Bununla birlikte, standartların güncellenmesine yönelik olarak IIA tarafından başlatılan bir çalışma ile 2023 yılında taslak standartlar oluşturularak kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Gerek mevcut gerekse taslak

hazırlanan standartlar farklı bölümlerde “beklenti” kavramına vurgu yapmaktadır. Mevcut standartlar beklenti kavramını ağırlıklı olarak iç denetim yöneticisinin paydaş beklentilerini öğrenmesi gerekliliği ve etik konulara yönelik beklentiler açısından ele almaktadır. Buna karşın, taslak standartlar incelendiğinde ise beklenti kavramının ayrı bir alt başlıkta değerlendirilmemesine karşın bir miktar daha fazla yer bulduğu ve ilgili hususun uygulama açıklamaları ve uygunluk kanıtları ile desteklendiği görülmektedir (IIA, 2023; IIA, 2017). Beklenti farklılıkları kavramı muhasebe bilim alanı literatüründe bağımsız denetim alanındaki çalışmalarla önem kazanan ve yeni yeni iç denetim alanına sirayet ederek akademik çalışmaların ortaya çıkmaya başladığı bir çalışma alanı olarak değerlendirilebilir. Konunun öneminin önümüzdeki dönemlerde artma potansiyeli ve uygulamada iç denetçiler ile paydaşlar arasında ortaya çıkabilecek çatışmalar dikkate alındığında iç denetim beklenti farklılıklarına yönelik sebeplerin, alınabilecek aksiyonların ve iyi uygulama örneklerinin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde daha kapsamlı bir şekilde sunulacak detaylandırılmasının iç denetim birimlerinin faaliyetlerinin etkinliğine katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Söz konusu çalışma, ulusal literatürde bu alanda yapılan az sayıda çalışmadan biri olup hile riskine değinen ilk çalışmadır. Ayrıca, uluslararası literatürde yer alan sınırlı sayıdaki çalışmadan birisidir. Konuyla ilgili olarak önümüzdeki dönemlerde gerçekleştirilecek akademik çalışmalarda hile riski haricinde farklı konulardaki (iç denetimin performansı, yetkinlikleri vb) beklenti farklılıklarına yönelik araştırmalarda bulunulabilir. Ayrıca, denetlenenler haricinde kalan diğer paydaşların iç denetimden beklentilerine ilişkin çalışmalar da yapılabilir. Gerçekleştirilecek çalışmalarda nitel araştırma yöntemi haricinde nicel araştırma yöntemine de başvurulabilir.

### **Katkı Oranı ve Çıkar Çatışması Beyanı**

Çalışmanın tüm aşamaları yazar(lar) tarafından tasarlanmış ve eşit oranda katkı sunulmuştur. Makalede, herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

### **Etik Beyanı ve Finansal Destek**

Makalede, akademik ve bilimsel etik kurallarına uyulmuştur. Çalışmada İstanbul Ticaret Üniversitesi, 30.05.2023 tarihli toplantısında alınmış 06-3 karar sayılı Etik Kurul Raporu bulunmaktadır. Makalede herhangi bir finansal kaynaktan yararlanılmamıştır.

### **Kaynaklar**

- Adafula, B., Asare, N., Atuilik, W. A. ve Adafula, C. J. (2019). Expectation – Performance of Internal Auditors: Examining Views from Ghana. *Journal of Accounting and Taxation*, 11(5), 79-88.
- Agarwal, G. K. ve Medury, Y. (2014). Internal Auditor as Accounting Fraud Buster. *The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices*, 13(1), 7-29.
- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 231-274.
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 146-156.

- Dewi, N. H. U., Wulanditya, P., Oktarina, D. ve Ardianto, H. (2021). Banking Sector Lack Detection: Expectation Gap Between Auditors and Bankers. *Accounting*, 7(6), 1353–1362.
- Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim ile Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 34-67.
- Ernst & Young (EY). (2010). Unlocking the Strategic Value of Internal Audit: Three Steps to Transformation. [https://i.forbesimg.com/forbesinsights/StudyPDFs/Unlocking\\_Strategic\\_ValueofInternal\\_Audit.pdf](https://i.forbesimg.com/forbesinsights/StudyPDFs/Unlocking_Strategic_ValueofInternal_Audit.pdf) (Erişim Tarihi: 20.05.2023).
- Godsell, D. (1992). Legal Liability and The Audit Expectation Gap. *Singap Account*, 8, 25-28.
- Grzesiak, L. (2021). An Internal Audit Expectation Gap in Poland. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, 55(3), 37-50.
- Güner, M. F. (2008). Stakeholders' Perceptions and Expectations and the Evolving Role of Internal Audit. *Internal Auditing*, 23(5), 21-33.
- Institute of Internal Auditors (2017). Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları. <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf> (Erişim Tarihi: 11.05.2023).
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2019). *Mesleki Uygulama Çerçevesi*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği Yayınları.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2023). Global Internal Audit Standards - Draft for Public Comment. <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/ippf/public-comment-draft/iia-global-internal-audit-standards-public-comment-draft-english-v2.pdf> (Erişim Tarihi: 17.08.2023).
- Jedidi, I. ve Richard, C. (2009). The Social Construction of Audit Expectation Gap: The Market of Excuses. La Place de la Dimension Europeenne dans la Comptabilite Controle Audit, Strasbourg. <https://shs.hal.science/halshs-00460146/document> (Erişim Tarihi: 22.05.2023).
- Joe, U. U. ve Emmanuel, U. I. (2016). Effective Communication in Internal Auditing: A Factor in Internal Audit Functions Effectiveness in Nigeria Universities. *International Journal for Innovative Research in Multidisciplinary Field*, 2(12), 111-121.
- Kupec, V., Písar, P., Lukac, M. & Pajtinkova Bartakova, G. (2021). Conceptual Comparison of Internal Audit and Internal Control in the Marketing Environment. *Sustainability*, 13(2), 1-18.
- Lee, T., Azham, A. ve Kandasamy, S. (2008). Towards Reducing the Audit Expectation Gap: Possible Mission? *Account Today*, 3, 18-22.
- Liggio, C. D. (1974). The Expectation Gap: The Accountants' Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(3), 27-44.
- Lim, H. S. (1993). Address by the ICPAS President, Mr. Lim Hock San at the ICPAS' 30th Anniversary Dinner Held at the Neptune Theatre Restaurant on 6 March 1993. *Singapore Accountant*, 9, 6-9.
- Lin, J. Z. ve Chen, F. (2004). An Empirical Study of Audit 'Expectations Gap' in the People's Republic of China. *International Journal of Auditing*, 8(2), 93-116.
- Miles, M. & Huberman, M. (1994). *An Expanded Sourcebook Qualitative Data Analysis*. Beverly Hills: Sage.
- Mohamed, N. (2017). Financial Statement Fraud Control: Audit Testing and Internal Auditing Expectation Gap. *Scientific Research on World, Life and Values*, 2(9), 14-19.
- Obert, S. ve Munyunguma, I. N. (2014). Internal Audit Perceptions and Their Impact on Performance of the Internal Audit Function. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(5), 81-85.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3.
- Patton, M. (1990). *Qualitative Evaluation and Research Methods*. Beverly Hills: Sage.
- Patton, M. Q. (2005). *Qualitative Research*. New York: John Wiley & Sons.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68.
- Razae, Z. (2004). Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-fraud Education, Programmes and Auditing. *Managerial auditing journal*, 19(1), 134-148.

- Saladrigues, R. ve Grano, M. (2014). Audit Expectation Gap: Fraud Detection and Other Factors. *European Accounting and Management Review*, 1(1), 120-142.
- Salleh, S., Hanefah, M. M. ve Shafii, Z. (2020). Closing the Expectation Gap in Shariah Audit. 9th Islamic Banking, Accounting and Finance International Conference, Malaysia, 200-209.
- Samra, Y. S. (2011). A Proposed Framework to Raise the Efficiency of the Performance of the Internal Audit of the Audit of Business Risk Management in Egyptian Companies. *Egyptian Journal of Business Studies*, 3, 329-406.
- Sarens G. ve De Beelde, I. (2006). The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: An Analysis of Perceptions and Expectations. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- Sarısoy, Ö. ve Acar Uğurlu, Y. (2021). İç Denetim Beklenti Farkları: Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. G. Kurt & A. F. Durmuş (Ed.), *Denetimde Seçme Konular 8 İç Kontrol İç Denetim içinde* (1-56). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Serag, A. A. E. ve Daoud, M. M. (2021). A Proposed Framework for Value-based Internal Audit and Its Impact on the Added Value and the Expectation Gap of Internal Audit: A Field Study in Egypt. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 5(1), 1-71.
- Shehata, A. S. (2013). The Mechanisms for Narrowing the Expectation Gap in the Field of Internal Audit in Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange: A Critical and field study. *Scientific Journal: Trade and Finance*, 3(1), 630-687.
- Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit*. İstanbul:Beta Basım.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2004). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Seçkin Yayınevi.