

İŞLETMELERDE HİLELERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK İÇ KONTROLLER VE BİST İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA*

A RESEARCH IN INTERIOR CONTROLS AND BIST MANUFACTURING SECTOR TOWARDS PREVENTING POTENTIAL FRAUDS IN BUSINESSES

Gürbüz GÖKÇEN**

Onur TİPİ***

Özet

Her hile eyleminin temelinde üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı göstermedir. Bu üç unsurunda insan yaşamında yer alması hile olaylarının sıkça yaşanabileceğinin bir göstergesidir. Hileli eylemler sonucunda oluşturulan finansal tablolar ve bu finansal tablolara dayanarak karar veren bilgi kullanıcılarının verdikleri kararların yanlış olmasına neden olmaktadır. Hileler, işletmeye sadece maddi olarak zarar vermeyip işletmelere olan güveni sarsarak ve kurum imajını zedeleyerek işletmenin sürdürülebilirliğinin önüne geçmektedir. İşletmelerde hilenin olumsuz sonuçlarının yaşanmaması için iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin olarak çalıştırılması gerekmektedir. Çalışmamızda iç kontrol sisteminin meydana gelebilecek hilelerin önlemedeki etkisine yönelik anket çalışması yer almaktadır. Bu amaçla çalışmanın ana kütlelerini oluşturan BİST İmalat Sektöründe bulunan 179 işletmeye 30 soru yöneltilmiştir. Veriler tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerden frekans analizi kullanılarak değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda işletmede uygulanan etkin bir iç kontrol sisteminin meydana gelebilecek hilelerin önlenmesinde önemli bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

* Bu çalışma Prof. Dr. Gürbüz Gökçen'in danışmanlığında, Onur Tipi'nin "İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma" adlı Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

** Prof. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, ggokcen@marmara.edu.tr, Orcid Id: 0000-0001-9854-8522

*** Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı, tipionur@gmail.com, Orcid Id: 0000-0003-3401-2627

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Denetim, Hile, BİST İmalat Sektörü

Jel Sınıflandırması: M4

Abstract

In every fraud act, fundamentally, there are three main factors. These are pressure, opportunity, and rationalization. The fact that all these three factors are a part of human life show that fraud acts could frequently occur. Financial statements that are a product of frauds cause information users who make decisions based on these statements to go wrong. Frauds do not only cause financial loss, but also damages their reliability and image which consequently prevents sustainability. In order to avoid negative effects caused by results of frauds, an internal control system should be established and actively operated. In our study, a survey on how internal control systems affects preventing frauds has been conducted. In this survey, 179 organizations from BIST (Istanbul Stock Exchange) manufacturing sector, which forms the main mass of this study, were asked 30 questions. Data has been evaluated using, a descriptive statistical method, frequency analysis. The results of this study leads to the conclusion that actively applied internal control systems in organizations play a significant role in preventing potential frauds.

Keywords: Internal Control, Internal Audit, Fraud, BIST Manufacturing Sector

Jel Classification: M4

I. Giriş

İşletmeler çeşitli hilelere maruz kalmakta ve bu hilelerin işletmeye etkisi her geçen gün artmaktadır. 2016 yılında ACFE'nin yayınlamış olduğu hile raporunda, işletmelerin her yıl gelirlerinin %5'ini hile sonucunda kaybettiği, bildirilen vakalardan ortaya çıkan toplam kaybın 6.3 milyar doları aştığı ve vaka başına ortalama zararın ise 2.7 milyon dolar olduğu yer almaktadır.

Hile eyleminin temelinde üç unsur bulunmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı göstermedir. Hileyi yapan kişi baskı ve dürtülerin etkisiyle hile yapmaya karar vermektedir. Bu eylemi gerçekleştirmek için de işletmede bulunan iç kontrollerin zayıf noktasını bulduktan sonra en uygun zaman ve fırsatta hile eylemini gerçekleştirmektedir. Fırsat unsuru, diğer iki unsurdan daha önemlidir. Çünkü işletme yönetimi ve sahipleri diğer iki unsura direkt müdahale edemezken fırsat unsuruna direkt olarak müdahale edebilir. İşletme içinde oluşturulan iyi bir iç kontrol sisteminin çalışan tarafından bilinmesi hile yapma olasılığını azaltacaktır. Hile eyleminin, işletme içinde veya dışında herkes tarafından yapılabildiği unutulmamalıdır. İç kontrol sisteminden beklenen sonucun alınması için kontrollerin işletme içerisinde en üst kademededen en alt kademeye kadar herkese uygulanması ve uygulanan kontrollerin işletmenin bir parçası olduğu bilincinin aşılması gerekmektedir.

Çalışmanın ilk bölümü temel kavramlardır. Bu bölümde hile, iç kontrol ve iç denetimle alakalı genel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölüm, iç kontrol ve iç denetim bölümüdür. Bu bölümde öncelikli olarak iç kontrol sistemi üzerinde durulmuştur. Ayrıca iç denetim kavramı ele alınmış olup iç kontrol – iç denetim arasındaki ilişki açıklanmıştır. Üçüncü bölüm, işletmelerde hile türleri, hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi bölümüdür. Bu bölümde ise hile türlerinden,

hilenin nasıl ortaya çıkarıldığından ve önlenmesinden bahsedilmiş olup ACFE 2016 hile raporundan örnekler verilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde BİST İmalat Sektöründe bulunan 179 işletmeye yönelik bir araştırma yapılmış olup 30 anket sorusu yöneltilerek iç kontrol ile hileleri önleme arasında nasıl bir ilişki olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Beşinci bölüm sonuç bölümüdür. Bu bölümde, yapılan araştırma sonunda elde edilen veriler üzerinden incelemeler yapılmış olup ulaşılan sonuç ve yorumlara yer verilmiştir.

2. Hile

2.1. Hile Kavramının Tanımı

Herhangi bir şeyi sahibinden yasal olmayan şekilde almanın iki yolu bulunmaktadır. Birincisi fiziksel güç kullanmak ikincisi ise hile yapmaktır. Birinci yol olan fiziksel kuvvet, bir başkasına ait olan herhangi bir şeyi soygun yaparak almak şeklinde tanımlanmakta olup, soygunlar genellikle şiddet içermektedir¹. Hile ise; başkalarını aldatmak, rüşvet, hırsızlık, sahtecilik, varlıkları kötüye kullanma, gerçekleri gizleme gibi anlamları ifade etmektedir. İngilizce’de hile anlamına gelen “*Fraud*”, Latince’de hasar, yanlış yapma, aldatma terimleri için kullanılan “*Fraus*” kelimesinden türemiştir².

Hile; gerçekleri saptırarak diğerleri üzerinden avantaj sağlamak için, bir kişi tarafından başvurulmuş ve insanın yaratıcılığı ile tasarlayabileceği her türlü muhtelif araçları kapsayan genel bir terimdir. Diğerlerini aldatmaya yönelik şaşırtmaca, hilekârlık, kurnazlık ve adil olmayan yöntemler içermesi nedeniyle hileyi tanımlarken kesin ve değişmez bir kurala dayalı genel bir ifade belirlenemez. Dolayısıyla hileyi tanımlarken bahsedilecek tek sınır insanın hilekârlığının/üçkâğıtçılığının sınırlarıdır. Hile, yapılan hatalardan farklıdır. Örneğin; işletme çalışanı finansal tablolara yanlış rakam girerse bunu hata olarak adlandırabiliriz. Çünkü yapılan işlem kasıtlı veya avantaj elde etmek için yapılmamıştır. Ancak finansal tablolara girilen rakamların yatırımcıları kandırmak amacı gütmesi hile eylemini gösteren örneklerden biridir³. Hile eyleminin ortaya çıkarılması, yapılan bir hata işleminin ortaya çıkarılmasından daha güç ve çok zaman almaktadır. Çünkü hile eylemini yapan kişi yaptığı eylemi hem kasıtlı hem de gizli olarak yapmaktadır⁴.

2.2. Hile Kavramının Özellikleri

Hile kavramıyla ilgili ülkeden ülkeye veya kişiden kişiye farklı tanımlamalar yapılmış olsa da hile tanımlarının ortak özellikleri aşağıdaki gibidir:

- Hile eylemi, hileyi yapan tarafından gizlice yürütülen bir faaliyettir.

1 Özkul, F. U., Özdemir Z. E. (2010). İşletmelerde Hile Riski Yönetimi, İstanbul, Beta Yayınları, s.8

2 Batı M. (2015). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı, İstanbul, Leges Yayınları, s.3

3 Albrecht, W.S. (2016). Fraud Examination, USA Boston, Cengage Learning, s.7

4 Akdemir, Ç. (2010). İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 32-33

- Hile eyleminde, hileyi yapanın kendisine veya bir başkasına fayda sağlama amacı vardır.
- Hile eyleminde, mutlaka kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Hile eyleminde, mağdur aldatılır.
- Hile eyleminde, mağdur veya işletme her hâlükârda zarar görmektedir.

Günümüze kadar yapılmış olan hile eylemlerinin başrolünde “Güven” unsuru öne çıkmaktadır. Güven, hile eylemi için olmazsa olmaz unsur olup, hile eyleminin başarısını önemli bir şekilde etkilemektedir. “Güven unsurunun ön plana çıktığı süreçlerde, hile eyleminin gerçekleşme olasılığı artmaktadır.” ibaresini her aşamada ifade etmek mümkündür⁵.

2.3. Hile Yapanlar ve Yapanların Karakteristik Özellikleri

İşletmelerin karşılaşılabileceği hilekârları üç grupta ele alabiliriz⁶:

- 1. İlk Defa Hile Yapanlar:** Bu kişiler geçmişte herhangi bir suç işlememiştir. Bu türdeki hilekârlar en başta işe dürüst olarak başlayıp, içinde bulunmuş olduğu hayat şartları zorlaştığında (Örneğin; işletme yönetiminin çalışana emeğinin karşılığında bir ücret vermemesi, aile içindeki maddi sıkıntılar vs.) hileye başvuran hilekârlardır. Bu tür olaylarda hile üçgeni unsurlarından olan baskı ve haklı gösterme ön plana çıkmaktadır.
- 2. Sürekli Hile Yapanlar:** Yapılan araştırmalara göre; bir kere hile yapıldığında, çalışanın bunu sürekli hale getirme olasılığının çok yüksek olduğu görülmektedir. Çünkü; hilekâr bir kerelik yapmış olduğu hilenin hem yapılabilir olduğunu hem de ortaya çıkarılmadığını test etmiştir. Bu aşamadan sonra yapılan hileler, çalışanın işletmede hile için uygun ortamı bulduğu anlamına gelmektedir. Sürekli hile yapanlarda hile üçgeni unsurlarından fırsat unsuru ön plana çıkmaktadır.
- 3. Organize Suç Grupları:** Fırsat, hilelerin oluşmasını sağlayan en önemli unsurdur. Bu gruplar, iç kontrollerin ve denetimin zayıf olduğu ortamlarda ortaya çıkarlar ve çalışanlara rüşvet verme, zorla para alma, çalışan-satıcı veya çalışan-müşteri işbirliği yaparak hileli eylemlerde bulunurlar. Bu gruplar işletme dışından profesyonel kişilerden oluşmaktadır.

Hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde hileyi araştıran kişilerin dikkat etmesi gereken unsurlardan biri hile yapan kişilerin taşımış olduğu özelliklerdir. Buna hile yapanların karakteristik özellikleri de denilebilir. Olaylar üzerinde ve yakalanan hilekârlar üzerinde yapılan araştırmalar kesinlik ifade etmese de bir “Hilekâr Profili” ni ortaya çıkarmıştır. Hilekâr olma riski yüksek olan işletme çalışanlarının bazı özellikleri aşağıdaki gibidir⁷:

5 Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri, İstanbul, Alfa Yayınları, s.60-61

6 Akdemir, 2010, s. 39-40

7 Ertürk, A. (2010). İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 34-35

- Karşısındaki insana çok rahatlıkla yalan söyleyebilen,
- Utanma duygusu olmayan,
- Zengin görünmeyi seven ve zengin yaşamayı onurlu yaşamaktan üstün gören,
- Gerçeği söylediklerine dair sürekli yemin eden,
- Kendilerinde suç bulmak yerine karşı tarafı suçlayan,
- Sorulan sorulara konuyla alakasız cevaplar veren,
- Stresli ve şüpheli kişiliği olan,
- İşe çalışanlardan erken gelip geç çıkan,
- Yıllık izni olduğu halde kullanmayan,
- Doğruyu söylemek yerine karşı tarafın duymak istediğini söyleyen kişilerde, hile riskinin yüksek olduğu söylenebilir.

2.4. Hile Türlerinin Sınıflandırılması

- **Varlıkların Kötüye Kullanılması:** İşletme personelinin, işletme varlıklarını kendi çıkarları doğrultusunda kullanması veya varlıkları çalarak zimmetine geçirmesini ifade etmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması daha çok orta ve alt kademede görev alan personel tarafından yapılmakta olup, işletme yönetimi ve sahiplerinin güvendiği kişiler arasından çıkmaktadır⁸. Bu hile türüne, çalışan hileleri de denilmektedir.
- **Finansal Tablo Hileleri:** Hileli finansal raporlama, işletmenin finansal tablolarında yer alan herhangi bir tutar veya açıklamanın menfaat elde etmek amacıyla bilerek değiştirilerek tüm finansal tablo ilgililerinin yanıltılmasını ifade etmektedir. Finansal tablolar olduğundan iyi gösterileceği gibi olduğundan kötü de gösterilebilmektedir. Örneğin; finansal tabloların olduğundan iyi gösterilerek halka açık şirketlerin hisse senetlerinin fiyatlarının artmasına, olduğundan kötü gösterilerek devlete ödenen vergilerin azalmasına neden olarak işletmeye fayda sağlanmaktadır. Hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanılması gibi direkt olarak menfaat sağlamamaktadır. Hileli finansal raporlama yapan kişi, terfi, ödül, prim, artan hisse senedi fiyatı gibi endirekt fayda elde etmektedir. Hileli finansal raporlama, yönetim tarafından yapıldığı için yönetim hileleri de denilmektedir⁹.
- **Yolsuzluk:** İşletmede çalışanların bulunduğu konum ve sahip olduğu yetkileri işletme faaliyetlerinde işverenin veya bir başkasının hakkını yok sayarak kendisine ve/veya bir başkasına fayda sağlayacak şekilde kullanması şeklinde tanımlanmaktadır. Yolsuzluk

8 Ataman, B., Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Marmara Business Review, 2(1): 1-23.

9 Mengi, T.B. (2013). Hileli Finansal Raporlama, İstanbul, Beta Yayınları, s. 7-8

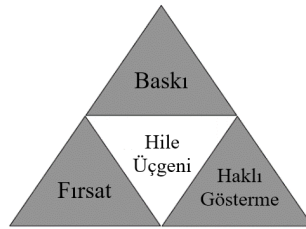
kapsamı içerisine; rüşvet, ekonomik zorbalıklar, dolandırıcılık, kara para olayları gibi birçok hileli eylem girmektedir¹⁰.

2.5. Hile Üçgeni

1940'larda kriminoloji üzerine doktora yapan Donald R. Cressey tez konusunu olarak zimmetine para geçirenleri seçmiştir. Araştırmaları sonucunda 1950'lerde hile ile ilgili şu hipotezi geliştirmiştir¹¹:

Güvenilir kişiler kendilerinin ortak olmayan bir finansal problemle karşı karşıya kaldıklarını düşündüklerinde, bu problemin finansal mevkilerinin verdiği güveni ihlal ederek gizlice çözülebileceğinin farkında olduklarında ve o durumda güvenilir kişiler olarak kullanıcı oldukları zimmetli fonlar ve mülk üzerindeki algılarını değiştirmeye/adapte etmeye fırsat veren söylemleri kendi tutumlarına uygulayabildiklerinde güveni ihlal eden haline/durumuna gelirler.

Cressey'in hipotezinde basitçe ifade ettiği gibi, her hile eyleminin temelinde üç önemli unsur bulunmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı göstermedir¹². Hipoteze göre, bu üç unsurun da insan yaşamında yer alması hile yapma olasılığının yüksek olduğunu göstermektedir¹³. Bu unsurları "Fraud Triangle" yani "Hile Üçgeni" terimi olarak kullanan ACFE' nin de kurucusu olan ve hile konusunda çalışmalar yapan Joseph T. Wells'dir¹⁴. Hile yapmaya iten unsurlar ile hile üçgenin şekli aşağıdadır:



Şekil 1: Hile Üçgeni

- **Baskı veya Motivasyon Unsuru:** Çalışanları hile eylemine yönlendiren motivasyon unsuru, çalışanların hissettiği baskı ya da ihtiyaçtan doğmaktadır. Bu ihtiyaçlar çalışanın evinin yanması gibi gerçek bir maddi ihtiyaç olabileceği gibi yüksek tutarlı sağlık harcamaları,

10 Bircan, G. (2017). Kar Amaçsız İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:127, 93-115.

11 Coenen, L. T. (2008). Essentials of Corporate Fraud, USA: John Wiley & Sons, Inc. , s. 9-10

12 Coenen, 2008, s. 10

13 Goldmann, P. D. (2010). Financial Services Anti – Fraud Risk and Control Workbook, New Jersey, USA: John Wiley & Sons Inc., s. 14

14 Mengi, T. B. (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi – Hile Karosu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 114, 113-128.

maddi sıkıntılar, nafaka, yatırım kayıpları ya da yüksek tutarlı borçlar sayabileceğimiz diğer gerçek ihtiyaçlardan oluşmaktadır¹⁵.

- **Fırsat Unsuru:** Hileyi yapan kişi baskı ve dürtülerin etkisiyle hile eylemini gerçekleştirmeye karar verir. Bu eylemi gerçekleştirmek için işletmede bulunan kontrollerin zayıf noktasını bularak en uygun zaman ve fırsatta hile eylemini gerçekleştirir. En uygun fırsat “*yakalanma tehdidi hissetmemesi*” algısının oluştuğu zaman olarak belirlenmiştir¹⁶.

Fırsat unsuru diğer unsurlara göre işletme yönetimi ve sahipleri için en önemli unsurdur. Çünkü işletme yönetimi ve sahipleri diğer unsurlara direkt olarak müdahale edemezken fırsat unsuruna direkt olarak müdahale edebilmektedir. Onun için etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulması hile yapma olasılığını en aza indirecek ve meydana gelebilecek zararları da o oranda azaltacaktır¹⁷.

- **Haklı Gösterme:** Hileyi yapan kişinin, hileyi yapmasına imkân sağlayan bir davranış, tutum, özellik veya etik değerler grubunun mevcut olması durumunda bu durumları akıllarında rasyonelleştirebilirler. Yani yaptığı hileyi çeşitli nedenler öne sürerek vicdanını rahatlatmaya çalışmaktadır.¹⁸

3. İç Kontrol ve İç Denetim

3.1. Kontrol Kavramı

Yönetimin fonksiyonlarından biri olan kontrol, kelime anlamı olarak, planlanan bir işin usulüne göre uygun olup olmadığını incelemektir. Henri Fayol’a göre ise kontrol; “*her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapıp yapılmadığının gözetimidir.*” Buradan yola çıkarak yönetimin ilk basamağı olan planlama ile istenilen hedefler belirlenerek yönetimin diğer fonksiyonlarıyla bu hedefler gerçekleştirilmek istenir. Bu hedeflere ne kadar yaklaşıldığı ise kontrol fonksiyonu ile ölçülür. Yönetimin ilk aşaması olan planlama fonksiyonunda oluşturulan hedeflerle, var olan sonuçlar karşılaştırılarak ikisi arasındaki farkın nedenlerinin araştırıldığı ve bu farkın düzeltilmesine yönelik önlemlerin alındığı bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun için kontrol, sürekli olarak yürütülen bir fonksiyondur¹⁹.

İç Denetçiler Enstitüsü’ne(The Institute of Internal Auditors-IIA) göre kontrol; “Kontrol, yönetim, denetim kurulu ve yönetim kurulunun ve diğer uygun birimlerin riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini artırmak amacıyla aldıkları tedbirlerdir. Yönetim, hedef

15 Coenen, 2008, s. 10

16 Uzel, N. M., Hasanefendioğlu, B. (2015). İş Suistimal Riskinin Proaktif Yönetimi ve İşletmelerde Rekabet Avantajına Katkısı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 132, 261-276

17 Bozkurt, 2011, s. 117

18 Emir, M. (2008). Hile Denetimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 86, 109-120.

19 Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 95-96

ve amaçların gerçekleştirilmesine yönelik makul bir güvence sağlamak için yeterli tedbirlerin alınmasını planlar, tertipler ve yönlendirir.”²⁰

3.2. Kontrol Türleri

İşletmelerde ölçülebilen, düzeltilebilen her faaliyet ve her üretim faktörü kontrolün konusuna girebilmektedir. Ancak bir denetçinin göz önünde bulunduracağı kontrol türleri; önleyici (preventive), tespit edici (detective), düzeltici (corrective) ve yönlendirici (directive) kontroller olarak sınıflandırılabilir. Önleyici kontrol, diğer kontrol türlerinden en güçlü olanıdır. Çünkü ortaya çıkabilecek problemlerin önceden önlenmesi, problemlerin oluşuktan sonra ortaya çıkarılmasından çok daha etkilidir.²¹

3.3. İç Kontrol

İşletmelerde iç kontrol sistemi, isim olarak belirtilsin veya belirtilmesin organizasyon yönetiminin her kademesinde vardır²². Ancak her işletmede çalışan kişilerin farklı olmasından dolayı amaçlar değişkenlik gösterir ve amaçlardaki bu değişkenlik işletmelerin iç kontrole bakış açısını değiştirmektedir. Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol sistemini organizasyon planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlamaktadır. Söz konusu ölçülerden olan; varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe verisinin sağlanması muhasebeciler için çok önemlidir ve bunlar muhasebe kontrolleri olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu ölçülerden olan; faaliyet verimliliğinin yükseltilmesi ve çalışanların yönetimin uygulamış olduğu politikalara uymaya teşvik edilmesi ise yönetim için önemli olup bunlar yönetsel kontroller olarak adlandırılır²³.

3.4. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulacak Faktörler

İç kontrolün asıl amacı yapılan hata ve hileleri önlemek veya bunları ortaya çıkararak işletmeyi oluşabilecek zarardan korumaktır. Ancak iç kontrol sisteminin mükemmel olmasını sağlamak hem maliyetleri artıracaktır hem de pratik olarak imkânsızdır²⁴. Bu yüzden işletmelerde iç kontrol sistemi kurulurken bazı faktörlerin göz önünde bulundurulması ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sistemini kurmada veya kurulacak sistemlerin organlarını belirlemede görev alacak personeli belirlemek gerekmektedir²⁵. İç kontrol

20 Özbek, Ç. (2012). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol, İstanbul, TİDE Yayınları, s. 386

21 Ertürk, 2010, s. 48

22 Dicle, B. (1997). Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol, İstanbul, Vergi Dünyası, Sayı: 187, 40-44.

23 Uzay, Ş., Selimoğlu, K. S. (2007). Türkiye’de Muhasebe Denetimi Alanında Yayımlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar, İstanbul, İSMMO Yayın No:82, s. 302

24 Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız ve Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:132, s. 5

25 Türedi, S. (2012). İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi

sistemi kurulurken dikkat edilmesi gereken unsurlar risk ve maliyet faktörü olmak üzere iki ana başlıkta incelenecektir.

- **Risk Faktörü:** Günümüzde hızlı gelişen teknoloji ve iş yaşamı, işletmeleri ve örgütleri çeşitli risklerle karşı karşıya bırakmaktadır²⁶. Kar, bu risklere katlanmanın bir sonucudur. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı şekilde gerçekleşmeme olasılığıdır. İşletme yönetimi mevcut olan risklerin türlerini ve önemlilik derecesini belirledikten sonra bu riskleri en aza indirmek için gerekli iç kontrolleri kurmalıdır. İşletme yönetiminin karşılaştığı riskler iki türdür. Finansal riskler, finansal yönetim politikalarının yanlış uygulanması ve yolsuzluk işlemleri sonucunda aktiflerin kaybı veya zarar görme olasılığıdır. Muhasebe riskleri, mevcut varlıklarla muhasebe kayıtlarındaki karşılaştırma sonucu hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır. Faaliyetlerin verimli yapılamaması sonucu varlıkların yönetilememesi veya korunamaması ortaklar ve alacaklılar açısından “zarar riskini” oluşturur. Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında hata veya hile yapılarak işletme ilgililerinin alacakları kararlarda kullanılması ise “yanılma riskini” ortaya çıkarır. Finansal riski ve muhasebe riskini; işletmenin büyüklüğü, faaliyet gösterdiği alan, kullanımı gerçekleştirilen varlıkların türü ve sahibinin ilgi derecesi gibi faktörler etkilemektedir²⁷.
- **Maliyet Faktörü:** İç kontrol sisteminin kurmanın ve yönetmenin işletmelere maliyetleri vardır. Bu maliyetler iç kontrol sisteminde yer alacak personel sayısı ve kullanılacak teknik malzemelerle doğru orantılıdır. Uygulanan iç kontrol sisteminin maliyeti amaçlanan faydadan büyük ise işletmeler bu iç kontrol sisteminden zarar görürler²⁸. Onun için iç kontrol sistemi kurmanın maliyeti, iç kontrol sisteminin sağladığı faydanın altında olmalıdır. Maliyet faktörü, risk faktörünü azaltmak ya da en aza indirmek için kurulacak iç kontrol sisteminin yürütülmesi maliyetinden kaynaklanır. Bir iç kontrol sisteminin kurulmasında öngörülen personel sayıları ve teknik ekipmanların maliyetinin planlaması yine işletme amaçları, faaliyetleri ve büyüklüğüne göre yapılmalıdır²⁹.

3.5. COSO Kontrol Modeli ve İç Kontrol Sisteminin Unsurları

COSO komitesi 1992 yılında “İç Kontrol Bütünlük Çerçeve Raporu (Internal Control Intergated Framework)” adlı raporunu yayımlamıştır. COSO’nun iç kontrole ilişkin önerilerde bulunduğu bu raporda, iç kontrolün tanımı ve kontrol sistemlerinin nasıl iyileştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. COSO, etkili iç kontrollerin gerçekleşmesini ve kurumsal yönetim yoluyla finansal raporlama

Dergisi, 4(1): 27-37.

26 Roth, J., Espersen, D. (2002). Riskin Sınıflandırılması, İç Denetim Dergisi, s. 18, Çeviren: Tunca Özyayral

27 Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, s. 66-67

28 Sarı, A. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE, s. 111

29 Taş, O., Durmuş, N. C. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, İstanbul: Alfa Yayınları, s. 61

kalitesini artırmayı amaçlayan ve çalışan gönüllü bir organizasyondur³⁰. COSO raporunda iç kontrolün tanımı şu şekildedir³¹;

“Yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve diğer çalışanlarınca etkilenen; aşağıdaki hedeflerin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir.

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği,
- Raporlamaların güvenilirliği,
- Yasa ve düzenlemelere uyum”

İç kontrol sistemlerinin unsurları Uluslararası Denetim Standartları 400 No’lu Risk Değerlendirme ve İç Kontrol Standardın’ da “muhasabe sistemi”, “kontrol ortamı” ve “kontrol prosedürleri” olarak üç bileşenden oluşan bir sistem olarak incelemiştir. Ancak daha sonra COSO tarafından iç kontrol bileşenleri daha geniş kapsamlı ele alınarak incelenmiş ve açıklanmıştır³². Buna göre “COSO(The Committee of Sponsoring Organizations)” modeli, etkin bir iç kontrol sistemini birbiriyle ilgili 5 bileşene dağıtır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

Yenilenmiş iç kontrol sistemi aşağıda görüleceği gibi üç boyutlu olarak tasarlanmıştır. Küpün birinci boyutunda iç kontrolün amaçları olan “Operasyonlar”, “Finansal Raporlama” ve “Mevzuata Uyum” yer almaktadır. İkinci boyutunda iç kontrol sisteminin 5 bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bulunmaktadır. Küpün üçüncü boyutunda ise kurum geneli, bölüm, iş birimi, fonksiyon yer alır. Yani işletmenin organizasyon yapısı, alt bölümleri, varsa iştirakleri ve ayrıntılı faaliyetleri yer alır³³. Burada dikkat etmemiz gereken eğer COSO modeli uygulanarak bir iç kontrol sistemi oluşturuluyorsa küpün birinci ve ikinci boyutu her işletmede aynı olmak zorundadır. Ancak küpün üçüncü boyutu işletmenin bölümüne, birimine, ana faaliyetine göre farklılık gösterebilir³⁴.

30 İbiş, C., Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi, Sayı: 85, 95-121.

31 Bulut, E.: COSO 2013 Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri Öldürmek mi? <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>, Erişim Tarihi:(02.04.2018)

32 Kızılböğe, R., Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6(2): 220-236.

33 Türedi, H., Koban, O. A. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri, Öneri Dergisi, 12(46): 155-177.

34 Özbek, 2012, s. 410

Şekil 2: Kontrol Bileşenleri



- **Kontrol Ortamı:** Kontrol ortamı bir işlem grubuna özgü politika ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, azaltmada ve artırmada etkili olan faktörlerin tümünü kapsamaktadır. Kontrol ortamı, işletme personelinin kontrollere bağlılığını etkileyen yaklaşım şeklidir. Bu yaklaşım işletme örgütünün tarzını, belirlenen standartlara ve yöntemlere uyum sağlaması konusunda çabayı sağlayacak iletişimin olmasını gerektirir. Kontrol ortamı diğer bileşenler için gerekli disiplini ve yapıyı sağlayarak iç kontrol sisteminin başarılı olmasında büyük bir öneme sahiptir³⁵.

Kontrol ortamının unsurları aşağıda belirtilmiştir³⁶:

- Dürüstlük ve etik değerler
- Yeteneğe bağlılık
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin işlerliği
- Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- Örgütsel yapı
- Yetki ve sorumluluk dağılımı
- İnsan kaynakları politika ve prosedürleri
- **Risk Değerlendirme:** İşletmelerin karşı karşıya kalabileceği hem iç hem de dış risklerin operasyonel faaliyetler esnasında dinamik ve tekrarlanan bir süreçte belirlenmesi, analiz edilmesi, tanımlanması, minimizasyonu ve izlenmesini içermektedir³⁷. İşletmeler iki türlü

35 Azaltun, M. (1999). Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, s. 20

36 Türedi, Çatak S., İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin İncelenmesi, <https://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/06.htm>, (Erişim Tarihi: 02.04.2018)

37 Hasanefendioğlu, B., Uzel, M. (2017). COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi), Mali Çözüm Dergisi, Sayı:141, 209-226.

riskle karşı karşıya kalabilir. Birincisi, iş veya işletme riskleri olup işletmenin karlılığını, büyümesini, gelişmesini ve ömrünü etkilemektedir. Bu riskler işletmenin dış çevresinden kaynaklandığı için ekonominin gelişimi ve yasal düzenlemelerden etkilenmektedir. İkincisi ise işletme içi risklerdir. İç kontrol sisteminin etkin olmayışından oluşan hata, hile, kaçak, kayıp gibi sayılabileceğimiz durumların önlenememesinden kaynaklanan riskler ile değişen teknoloji ve çevre koşullarına ayak uyduramamasından kaynaklanan risklerdir. Bu gibi durumlar finansal tablolarda rakamların yanlış gösterimi, yanlış raporlanması ve denetçi tarafından uygun olmayan görüş verme riskini de beraberinde getirmiş olur. Bu nedenle işletmenin karşılaşacağı tüm risklerin değerlendirilmesi yapılmalı ve kontrol edilip edilmediği tanımlanmalıdır³⁸.

- **Kontrol Faaliyetleri:** Bir işletmede risk yönetimi faaliyetleri ile beraber yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin unsurlarından olan politikayı, ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedürü ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlayabiliriz. Politikalar işletmenin büyüklüğüne ve iletişim şekline göre sözlü veya yazılı olabilir. Politika ve prosedürler işletme organizasyonunun her düzeyinde ve her seviyesinde görülen ve aşağıda belirtilen unsurları kapsar³⁹:
 - Performansın gözden geçirilmesi
 - Bilginin ortaya çıkış sürecinin kontrol edilmesi
 - Fiziksel kontroller
 - Görevlerin ayrılığı
- **Bilgi ve İletişim:** İşletmelerde işlemlerin ve faaliyetlerin kontrol edilmesinde etkin bilgi sistemlerinin olması gereklidir. İşletme yönetimi kurum içi ve dışı iletişimlerini etkili, güvenilir, doğru ve zamanında kurmak ister⁴⁰. Onun için elde edilen bilgilerin ilgili kişilere ulaşmasını sağlayacak yatay, dikey ve çapraz iletişim kanallarının işlerliği büyük bir öneme sahiptir. Bilgi ve iletişim unsuru elde edilen bu bilgileri diğer dört unsura dağıtarak ve koordine ederek iç kontrol sisteminin etkili olmasını sağlar. Etkin bir bilgi sistemi her türlü bilginin kaydedilmesini, sınıflandırılmasını ve raporlanmasını kapsayan yöntemleri içermelidir⁴¹. Etkin bir bilgi sistemi şu yöntemleri kapsamalıdır⁴²:

38 Toroslu, V. M. (2016). Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, s. 125

39 Doyrangöl, C. N. (2001). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası, s. 53

40 Çalışkan, Y., Çiftçi, Y. (2017). 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi, İşletme Bilimi Dergisi, 5(3): 105-125.

41 Bozkurt, M., İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi, <http://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/2408,iyi-mali-yonetimin-gerceklestirilmesinde-ic-kontrol-ve-denetim.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 03.04.2018)

42 Cömert,N., Uzay Ş., Uyar S., Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol, http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/710d891f-027b-4c7a-ad20-88cfe3df8644/B%C3%B6l%C3%BCm%203_1%20ekitap%20-%201.5%20-%20Risk%20De%C4%9F.%20C4%B0%C3%A7%20Kont.pdf, (Erişim Tarihi: 03.04.2018)

- **İzleme (Gözetim):** Çeşitli nedenlerden dolayı işletmelerde uygulanan iç kontrollerin etkinliği azalabilir veya kaybedebilir. Onun için uygulanan kontrol prosedürünün zamanla geliştirilmesi veya yerine başka bir kontrol prosedürünün uygulanması gerekebilir. Bu noktada izleme bileşeni devreye girmektedir. İzleme bileşeni, uygulanan iç kontrol sisteminin kalitesini, başarısını, işleyişini değerlendirerek uygun kontrol prosedürlerinin belirlenmesini sağlayan bir süreçtir. İzleme süreci sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler şeklinde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması şeklinde de yapılabilir⁴³. Her iki yöntemde de yönetimin dikkat etmesi gereken iki unsur vardır. Birincisi oluşan değişikliklerin yapısı ikincisi ise riskleri ve kontrolleri yürüten çalışanların beceri ve tecrübesidir⁴⁴.

3.6. İç Denetim Tanımı

İç denetim faaliyetinin amaçlarından bir tanesi, iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle üst yönetime yardımcı olmaktır. İç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliğinin ölçülebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlere gerek vardır. Bu kriterler GKGMI veya işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kural, plan, genelgelerdir⁴⁵. İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağlamış olduğu güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olduğu halde fonksiyonel anlamda tüm faaliyetlerinde bağımsız olarak hareket etmektedir. Bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük derecede fayda sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sistem odaklı bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerine odaklanmaktadır⁴⁶.

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA) tarafından yapılan tanıma göre İç Denetim; “Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirecek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”⁴⁷

3.7. İç Denetimin Unsurları

- **Güvence ve Danışmanlık Sağlanması:** Güvence hizmetleri, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak için bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Güvence hizmetlerinin şekline ve kapsamına iç denetçi karar

43 Alpaslan, İ. H. (2015). Bankalarda İç Kontrol Sistemi, İstanbul, Yalın Yayıncılık, s. 31-32

44 Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 7, 167-188.

45 Kepekçi, C. (1990). Muhasebe Denetimi ve Analiz, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, s. 18

46 Tek, Z. ve Çetinkaya Mert E., İç Denetim, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 23.03.2018)

47 Uzun, Kamil A., İç Denetim Nedir, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Alı%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.03.2018)

vermektedir. Güvence hizmetleri tarafları; denetimi yaptıran kişi veya kurumlar, denetimi gerçekleştiren iç denetçiler ve denetimin sonuçlarını değerlendiren işletme ilgilileridir. İç denetim, kurumun faaliyetlerine %100 kesinlik içeren bir güvence değil makul seviyede güvence hizmeti vermektedir. Danışmanlık hizmetleri, işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla herhangi bir idari sorumluluk almadan yapılan öneri ve yol gösterme işlemleridir. Danışma hizmetlerinin tarafları; denetimi yaptıran kişi veya kurum ve denetimi gerçekleştiren iç denetçilerdir⁴⁸.

- **Faaliyetlerin Geliştirilmesi ve Değer Katılması:** Güvence ve danışmanlık hizmetleriyle, işletmelerin faaliyetlerini geliştirerek karşı karşıya geleceği riskleri bertaraf ederek hedeflerine ulaşmasını sağlayacaktır. İç denetim yapılan işlemlerin yasalara uygun olup olmadığının yanında faaliyetlerin geliştirilmesi ve değer katılması amacıyla yönetimle beraber sorumluluk üstlenmektedir. Bu sorumluluğu iç denetçi ve yönetim birlikte yürütmesi denetim felsefesini yapıcı yaparak kuruma değer katar⁴⁹.
- **Bağımsızlık ve Tarafsızlık:** Bağımsızlık, objektifliği ve objektiflik görüntüsünü bozabilecek şartlardan uzak durmak olarak tanımlanmaktadır. Yani iç denetçinin yaptığı işlemleri, herhangi bir sınırlama getirmeden bağımsız ve özgürce yapabilesidir. İç denetçi bağımsızlığı engelleyebilecek durumlarla görev, işlev ve kurum seviyesinde mücadele etmelidir. Tarafsızlık, iç denetçilerin yaptığı işlemleri kendisine veya başkasına yarar sağlamadan doğru, dürüst, objektif bir şekilde yapmasıdır⁵⁰. Bağımsızlık ile tarafsızlık doğru orantılı olup, işletme içinde işlemlerin bağımsız yapılması iç denetçinin tarafsızlığını artırmaktadır.
- **Sistemli ve Disiplinli Olması:** İç denetimin tanımında bulunan unsurlar standartlar ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi(UMUÇ)'nde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Standartlar ve UMUÇ yoluyla iç denetimin hem kavramsal yönlerini hem de uygulama aşamalarını detaylı bir şekilde ele alması sistematik olduğunun bir göstergesidir. Bunun yanında iç denetçinin denetim kapsamında uyması gereken etik kurallar ve niteliklerine yönelik düzenlemeler disiplinli bir meslek olmasını sağlamaktadır. İç denetim faaliyetlerinin standartlara ve UMUÇ' a göre sistematik ve disiplinli bir şekilde yürütülmesi iç denetçinin sorumluluğundadır⁵¹.

3.8. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri

İç denetim faaliyeti; işlemlerin yoğunluğu ve karmaşıklığı, işletme taraflarının isteği, yasalar ve düzenlemelerde belirtilen gereklilik, üst yönetimin ve denetim komitesinin ihtiyacı gibi

48 Yurtsever, G. (2015). İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 52(602): 89-101.

49 Uludağ Üniversitesi İç Denetim Birimi, İç Denetim, http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Denetim_Bilgilendirme_Brosuru.pdf, (Erişim Tarihi: 15.04.2018)

50 İstanbul İSMMMO, İç Denetime Genel Bakış, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (Erişim Tarihi: 15.04.2018)

51 Özbek, 2012, s. 106

sayabileceğimiz durumlardan dolayı ortaya çıkmıştır. İç denetim faaliyetine duyulan ihtiyacın nedenleri ana başlıklar halinde aşağıdaki gibidir⁵²:

- Sorumluluk ve Hesap Verebilme
- Vekâlet Teorisi
- Yönetime Danışmanlık ve Yardım
- Tasarruf İhtiyacı
- Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

3.9. İç Kontrol-İç Denetim İlişkisi

İç kontrol, iş akış süreçlerine yerleştiren, yönetimin sorumluluğu altında işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmak için alınan her türlü tedbirlerdir. İşletmede olabilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi anlamında iç kontrol makul bir güvence vermektedir. Bundan dolayı uygulanan kontrollerin yeterliliğinin ve etkinliğinin ölçülmesi ve izlenmesi gereklidir⁵³. İç kontrol sisteminin var olmasının yanında etkin bir şekilde yürütülmesi gereklidir. Bunun için uygun bir iç denetim ortamı ve etkin bir iç denetim faaliyetinin var olması gereklidir. İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirerek ve sistemi geliştirmeyi amaçlayarak yönetime önerilerde bulunmaktadır.

İç denetim, işletmelerde kurulan kontroller üzerinde kontrol kurmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi ile sağlanan doğru ve güvenilir bilgileri test ederek üst yönetime bilgi vermektedir. İç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri açısından birbirinden farklılaşsa da birbirini tamamlayan kavramlardır. Sistem yönünden bakıldığında, iç kontrol sistemi içerisinde iç denetim faaliyetleri de bulunmaktadır. Süreç yönünden bakıldığında ise iç denetim, iç kontrol sistemi süreçlerini değerlendirme işlevi görmektedir⁵⁴.

4. Hilelerin Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi

4.1. Hilenin Ortaya Çıkartılması

Hilelerin önlenmesine yönelik uygulanan önleyici kontrollerin atlatılması ihtimaline karşılık, oluşabilecek her türlü suistimalin tespit edilmesi oldukça önemlidir. Suistimalerin en kısa sürede ortaya çıkartılması hileye maruz kalan kurum veya işletmenin uğrayacağı zararı da minimum seviyeye indirecektir⁵⁵.

52 Adiloğlu, 2011, s. 23

53 Akpınar, M. (2011). Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14): 286-305.

54 Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 228

55 KPMG Türkiye, Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü, https://tide.org.tr/uploads/turkiyede_suistimal.pdf, (Erişim Tarihi: 04.05.2018)

Hile ile ilgili somut bilgilere ve belirleyici kanıtlara ilk aşamada ulaşmak oldukça zordur. Hile sürecinde yer alan aşamalardan bir tanesi olan hilelerin ortaya çıkartılması aşamasında yapılan hilelerin belirtileri, kırmızı bayraklar veya göstergeler adını verebileceğimiz ipuçları bulunmaktadır. Bu aşamada hilenin araştırılmasına değer bir olay olup olmadığını belirledikten sonra araştırılmasına sıra gelmektedir.

“Kırmızı bayrak, gerekli kanıt olmadan bazı şeylerin yanlış olabileceğini ortaya koyan göstergelerdir.” Bu göstergeler denetçiler ve diğer ilgililer tarafından, hile riskini değerlendirmede erken uyarı sistemi olarak kullanılmaktadır. Bu göstergeler kesinlikle hilenin var olduğu anlamına da gelmemektedir. Örneğin; işletme çalışanının maaşının karşılayamayacağı lüks araba alması bir göstergedir. Ancak çalışana aile bireylerinden miras kalması bu durumu gösterge olmaktan çıkarmaktadır⁵⁶.

4.2. Hilenin Önlenmesi

Hile ile mücadelede hileyi önlemenin önemli olduğu kadar hileyi ortaya çıkarmanın da bir o kadar önemli olduğunu ve biri olmadan diğerinin tam anlamıyla başarıya ulaşmasının zor olduğunu söylemek mümkündür. Bu nedenle işletmelerin hileyle mücadelede oluşturdukları stratejilerin başarılı olması için bu iki konuyu birlikte göz önünde bulundurması gerekmektedir⁵⁷.

Hilelerin önlenmesi, hilenin ortaya çıkarılması aşamasından çok daha önemlidir. Çünkü hilelerin önlenmesi, işletmelerde meydana gelebilecek maddi ve manevi zararı yok etmeyi sağlayan en etkili yoldur. Hileyi ortaya çıkartma ve araştırma gibi süreçler hile yapıldıktan sonraki aşamayı kapsamaktadır. Bu süreçlerin yaşanmaması, hileyi önlemekten geçmektedir. Onun için hileyi önlemek, işletmeye maddi ve manevi tasarruf sağlayacaktır⁵⁸. İşletmelerde hilelerin önlenmesi için alınacak tedbirler başlıklar halinde aşağıdaki gibidir. Bu tedbirler işletmelerdeki hile riskini azaltacaktır.

- İşe Uygun Çalışanların Seçimi ve Kariyer Politikası Belirlemek
- Dürüstlük ve Yüksek Etik Kültür Yaratmak
- Hile Riski Değerlendirmesi Yapmak
- Çalışanların Gözlenmesi
- İhbar Hattı Oluşturulması
- Cezalandırma Korkusunun Yaratılması
- Olumlu Çalışma Ortamının Yaratılması
- Çalışanlara Destek Programlarının Oluşturulması
- Hile Bilincinin Oluşturulması
- İç Kontrolün Etkin Şekilde İşletilebilmesi

56 Bozkurt, 2011, s. 130

57 CIMA, Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise, 2008, s.41

58 Bozkurt, 2011, s. 401

5. BİST-İmalat Sektöründe Hilenin Önlenmesine İlişkin Bir Araştırma

5.1. İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler Hakkında Genel Bilgiler

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan GSYH, sanayi ve imalat sanayi verilerine göre Türkiye’de imalat sanayinin GSYH⁵⁹ içindeki payı, sanayi sektörünün GSYH payındaki değişimlere paralel gelişmeler göstermektedir. Çünkü sanayi sektörünün en önemli bileşenini imalat sanayi oluşturmaktadır. Dolayısıyla sanayi sektörünün GSYH içindeki değişimlerin temel kaynağı imalat sektöründeki değişimlerdir.

Tablo 1’ de görüldüğü üzere yıllara göre sanayi, imalat sanayi ve GSYH ’ya ait tutarlar yer almaktadır. Bu veriler ile imalat sanayinin sanayi içindeki oranı, imalat sanayinde yıllara göre artış oranı, sanayi ve imalat sanayinin GSYH ’ya oranları hesaplanmıştır. Sanayi sektörünün ortalama %85’ ini imalat sanayinin oluşturduğu hesaplanmıştır. Ek olarak sanayi ve imalat sanayinin GSYH oranına bakıldığı zaman, sanayinin GSYH içindeki payı ortalama %20 olduğu ve imalat sanayinin GSYH içindeki payının ise ortalama %17 olduğu hesaplanmıştır.

Tablo 1: İmalat Sektörünün GSYH İçindeki Payı

Yıllar	BCDE – Sanayi (Bin TL)	İmalat Sanayi (Bin TL)	Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla (alıcı fiyatlarıyla) (Bin TL)	İmalat Sanayi/ Sanayi	İmalat Sanayi Bir Önceki Yıla Göre Artış	Sanayi /GSYH	İmalat /GSYH
1998	18.017	16.042	71.893	89%	-	25%	22%
1999	24.492	21.511	107.164	88%	34%	23%	20%
2000	36.843	32.008	170.667	87%	49%	22%	19%
2001	51.418	43.575	245.429	85%	36%	21%	18%
2002	72.156	60.769	359.359	84%	39%	20%	17%
2003	94.568	80.126	468.015	85%	32%	20%	17%
2004	114.186	97.767	577.023	86%	22%	20%	17%
2005	132.877	113.915	673.703	86%	17%	20%	17%
2006	156.241	134.752	789.228	86%	18%	20%	17%
2007	173.145	148.131	880.461	86%	10%	20%	17%
2008	193.016	162.032	994.783	84%	9%	19%	16%
2009	184.208	151.436	999.192	82%	-7%	18%	15%
2010	214.683	175.177	1.160.014	82%	16%	19%	15%
2011	275.597	229.818	1.394.477	83%	31%	20%	16%
2012	302.833	249.251	1.569.672	82%	8%	19%	16%
2013	355.312	293.884	1.809.713	83%	18%	20%	16%
2014	410.786	343.305	2.044.466	84%	17%	20%	17%
2015	461.964	390.796	2.338.647	85%	14%	20%	17%
2016	511.806	432.980	2.608.526	85%	11%	20%	17%
2017	640.580	543.706	3.104.907	85%	26%	21%	18%

59 Bir ülke sınırları içerisinde belli bir zaman içinde üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin para birimi cinsinden değerini ifade eder.

5.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırma, işletmelerde meydana gelebilecek hileleri önlemede iç kontrol sisteminin etkisini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Bu bağlamda, iç kontrol ile hileleri önleme arasında nasıl bir ilişki olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır.

5.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın evrenini imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler oluşturmaktadır. Araştırma evrenimizin imalat sektöründe bulunan işletmelerin seçilmesinde, ACFE 2016 raporuna göre hileden etkilenen sektörler bakımından ilk üç sırada yer alması etkili olmuştur. Araştırmanın ana kütleliğini ise Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'nun web sitesinde 2018 yılı itibariyle “ BİST İmalat Sektöründe ” yer alan 179 işletmeyi kapsamaktadır.

5.4. Araştırma Yöntemi ve Anket Formunun Hazırlanması

Yapılan araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu, BİST İmalat Sektöründe yer alan firmaların KAP web sitesinde bağlantı kurulacak yetkililer kısmında bulunan ilgili kişilere elektronik posta aracılığı ile gönderilmiştir. Belirli bir süre geçtikten sonra anket formunu doldurmayan ilgili kişilere tekrar hatırlatma maili gönderilmiştir. Ayrıca katılımcı işletme sayısını artırmak için anket formunu doldurmayan işletmelerin bir kısmı ile telefonla görüşülmüştür. Bunun sonucunda toplam 35 tane işletme anketi cevaplamıştır. 5 tane işletme mail üzerinden, 15 tane işletmede telefon görüşmesi sonucu işlerin yoğunluğundan, şirket prosedürü gereği, dışarıya bilgi verilmemesi, şirket adı olması gibi nedenlerden dolayı anketi cevaplayamayacaklarını belirtmiştir. Ayrıca telefon görüşmesi sonucu 4 işletmenin de anketi dolduracağını söylediğini ancak daha sonra anketi doldurmadığı görülmüştür.

İşletmelerde meydana gelebilecek hileleri önlemede iç kontrol sisteminin önemi tartışılmaz bir gerçektir. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulurken dikkat edilmesi gereken 5 temel ilke vardır. Bunlar; görevlerin ayrılığı, yetkilendirme, belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni, fiziki kontroller ve bağımsız mutabakattır. Anket soruları hazırlanırken bu 5 temel ilke dikkate alınmıştır.

Araştırmada uygulanan anket formu 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, araştırma hakkında genel bilgilerin verildiği bölümdür. İkinci bölüm, anketi cevaplayan kişiler ile ilgili sorular ve şirket hakkındaki sorular olmak üzere, toplam 8 sorudan oluşan “Katılımcı ve Şirket Hakkında Bilgiler” bölümüdür. Üçüncü bölüm, işletmelerin iç kontrol sistemini uygulayıp uygulamadığının tespitine yönelik 20 soruluk “İç Kontrol Sistemi İle İlgili Önermeler” bölümüdür. Dördüncü bölüm ise; işletmelerin hileli eylemler ile karşılaşılıp karşılaşılmadığını anlamaya yönelik 10 soruluk “İşletmede Meydana Gelebilecek Hileler İle İlgili Önermeler” bölümüdür. Üçüncü ve dördüncü bölümlerde yer alan soruların hepsinin cevabı Evet/Hayır/Kısmen seçeneklerinden biri tercih edilecek şekilde oluşturulmuştur.

5.5. Verilerin ve Bulguların Değerlendirilmesi

Anket sorularına verilen cevaplar, SPSS 15.0 For Windows programında tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerden frekans analizi kullanılarak değerlendirilmiştir. Ayrıca her bir soruya ait frekans dağılım tablolarından ve pasta grafiklerden yararlanılmıştır.

5.6. İç Kontrol Sistemi İle İlgili Önermeler

Bu bölümde işletmenin iç kontrol sistemini uygulayıp uygulamadığının tespitine yönelik 20 soru sorulmuştur. Anketi cevaplayan işletmeler Tablo 2'deki ortalamalarda görüldüğü gibi %86,14 oranında 'evet' cevabını, %6,87 oranında 'hayır' cevabını, %7,02 oranında 'kısmen' cevabını vermiştir. Anketi cevaplayan işletmeler etkin bir iç kontrol sisteminin kurulurken dikkat edilmesi gereken 5 temel ilkeyi dikkate aldıklarını göstermektedir.

Tablo 2: İç Kontrol Sistemi ile İlgili Önermelere

Önermeler	Evete (%)	Hayır (%)	Kısmen (%)	N
1. İşletmemizde hile riskine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.	80	8,6	11,4	35
2. İşletmemizde hile yapanlara karşı bir cezalandırma politikası vardır.	57,1	14,3	28,6	35
3. İşletmemizde yazılı iç kontrol politika ve prosedürleri vardır.	88,6	5,7	5,7	35
4. İşletmemizde ani denetimler yapılmaktadır.	51,4	22,9	25,7	35
5. İşletmemizde ihbar hattı mekanizması vardır.	45,7	51,4	2,9	35
6. İşletmemizde mal ve hizmetler ile ilgili olarak talepte bulunma, onay verme, kayıt altına alma ve muhafaza etme işlevleri birbirinden bağımsızdır.	94,3	5,7	0	35
7. Dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır.	94,3	2,9	2,9	35
8. Satın alma istek fişi, satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır.	100	0	0	35
9. İşletmemizde, müşterilerden gelen siparişlerin kabul veya reddedilmesi işlevini yerine getiren bir birim bulunmaktadır.	97,1	0	2,9	35
10. Kayıt işlemi yapan kişinin dışındaki bir yetkili, kayıtlar ile kayıtların dayandığı belgeleri karşılaştırmaktadır.	88,6	2,9	8,6	35
11. İşletmemizde sipariş alma ve gönderme birimleri ayrılmıştır.	100	0	0	35
12. Ödemelerimizde banka hesabı kullanılmaktadır.	97,1	0	2,9	35
13. Banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır.	100	0	0	35
14. Alınan mal ve hizmetin ödeme onay alınmadan işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır.	48,6	22,9	28,6	35
15. Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır.	100	0	0	35
16. Satın alma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını, teslim alma raporu ve satın alma emri ile karşılaştırarak onaylanmaktadır.	97,1	0	2,9	35
17. Stok giriş ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir.	97,1	0	2,9	35
18. Depodan çıkışlar sadece yazılı talepler üzerine yapılmaktadır.	94,3	0	5,7	35
19. Stokların dönem sonu sayımı yapılmakta ve kontrol edilmektedir.	97,1	0	2,9	35
20. Ham madde ve malzeme alımı için işletmemizin ilgili üretim birimi tarafından istek fişi düzenlenmektedir.	94,3	0	5,7	35
Ortalama	86,14	6,87	7,02	

5.7. İşletmede Meydana Gelebilecek Hileler İle İlgili Önermeler

Bu bölümde işletmelerin hileli eylemler ile karşılaşılıp karşılaşılmadığını anlamaya yönelik 10 soru sorulmuştur. Anketi cevaplayan işletmeler Tablo 3' deki ortalamalarda görüldüğü gibi %76,01 oranında 'hayır karşılaşmıyoruz' cevabını, %14,86 oranında 'evet karşılaşmıyoruz' cevabını, %9,15 oranında 'kısmen karşılaşmıyoruz' cevabını vermiştir.

Tablo 3: İşletmede Meydana Gelebilecek Hileler İle İlgili Önermeler

Önermeler	Evet (%)	Hayır (%)	Kısmen (%)	N
21. İşletmemizde defter kayıt ve belgeleri üzerinde hile yaptığını tespit ettiğimiz personelimiz olmuştur.	14,3	85,7	0	35
22. Sahte belgeye dayalı kayıtlarla dönem dönem karşılaşılmaktadır.	14,3	82,9	2,9	35
23. Belgelerdeki rakamlar ile oynanarak yapılan kayıtlarla dönem dönem karşılaşılmaktadır.	14,3	82,9	2,9	35
24. Düzenlendiği dönemlerde kaydı yapılmayan belgeler ile dönem dönem karşılaşılmaktadır.	25,7	62,9	11,4	35
25. Gider kalemlerinde ve alımlarda anormal bir artış ile dönem dönem karşılaşılmaktadır.	31,4	31,4	37,1	35
26. Uygun olmayan ve gerçek olmayan kişilere ödeme yapılması durumuyla dönem dönem karşılaşılmaktadır.	8,6	85,7	5,7	35
27. Mükerrer kayıtlarla dönem dönem karşılaşılmaktadır.	14,3	60	25,7	35
28. Hileli düzenlenmiş belgelerle dönem dönem karşılaşılmaktadır.	8,6	88,6	2,9	35
29. Konusu olmayan bir ödeme ile dönem dönem karşılaşılmaktadır.	11,4	85,7	2,9	35
30. Ortaklara veya personele hayali avans kaydı yapılması durumuyla dönem dönem karşılaşılmaktadır.	5,7	94,3	0	35
Ortalama	14,86	76,01	9,15	

6. SONUÇ

İşletmelerde hilenin oluşmasına zemin hazırlayan ve meydana gelmesini sağlayan farklı unsurlar vardır. Bu unsurlar işletmenin yapısı, faaliyette bulunduğu sektör, organizasyonun türü, çalışanların eğitim düzeyi gibi faktörlerden etkilenmekte ve bu faktörlere göre değişkenlik göstermektedir. İşletmelerde meydana gelebilecek hilelerin önlenmesine yönelik iç kontroller,

işletmelerin tümünün uygulayabileceği genel kontrollerdir. Hilelerin meydana gelme olasılığını en aza indirmek için genel kontrollerin yanında her işletmenin kendi yapısına göre özel kontroller belirlenmesi ve uygulaması gereklidir.

Günümüzde sürekli olarak büyüyen ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu işlemlerin karmaşık hale gelmesi ve oluşan rekabet ortamı, işletmelerde iç kontrol sisteminin önemini gün geçtikçe artırmaktadır. İşletmede etkin iç kontrol sisteminin varlığı, işletmelerin varlıklarını korumasına, operasyonların etkinliğini ve güvenilirliğini sağlamasına, raporların güvenilirliğine, yasa ve düzenlemelere uyumuna makul güvence sağlamaktadır. O nedenle etkin bir iç kontrol sistemi belirlenen hedeflere ulaşmada ve hileleri önlemede önemli fayda sağlasa da %100 kesin sonuç alacağımız anlamına gelmemektedir.

Bu anket çalışması ile işletmelerde mevcut iç kontrol sistemlerinin etkin çalışıp çalışmadığı ve işletmelerde meydana gelebilecek hileleri önlemede başarılı olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Anketi cevaplayan işletmelerden elde edilen cevaplar ve yorumlar aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- Anketi cevaplayan işletmelerde %88,6'sı yazılı iç kontrol politika ve prosedürleri olduğunu, %51,4'ü ani denetimler yaptıklarını, %80'nı hile riskine yönelik çalışmalar yaptığını, %57,1'i hile yapanlara karşı bir cezalandırma politikası olduğunu belirtmiştir.
- Anketi cevaplayan işletmelerin %45,7'si ihbar hattı mekanizması olduğunu belirtmiştir. Önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere ACFE 2016 hile raporunda yapılan hilelerin ortaya çıkarılmasındaki en büyük oran %39,1 ile ihbardır. İşletmelerde iç kontrol sistemi içerisine ihbar hattı mekanizması kurulmasının yapılan hilenin kısa sürede ortaya çıkarılmasında faydalı olacağı düşünülmektedir.
- Anketi cevaplayan işletmelerde görevlerin ayrılığı ilkesine büyük oranda uyulduğu tespit edilmiştir. Anketi cevaplayan işletmelerin %94,3'ünde “mal ve hizmetler ile ilgili talepte bulunma, onay verme, kayıt altına alma ve muhafaza etme işlevleri birbirinden bağımsızdır.”, %94,3'ünde “dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır.”, %88,6'sında “kayıt işlemini yapan kişinin dışındaki bir yetkili, kayıtlar ile kayıtların dayandığı belgeleri karşılaştırmaktadır.”, %100'ünde “sipariş alma ve gönderme birimleri ayrılmıştır.”
- Anketi cevaplayan işletmelerin %97,1 'inde ödemelerde banka hesabı kullanılmaktadır, %100'ünde banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır, %48,6'sında alınan mal ve hizmetin ödeme onayı alınmadan ve ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır. Veriler değerlendirildiğinde nakit kontrolünün genel olarak yapıldığı söylenebilir.
- Anketi cevaplayan işletmelerin %97,1'i stok giriş çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirdiğini ve ödemenin, alış faturalarının bir yetkili tarafından incelenmesinden sonra yapıldığını belirtmişlerdir.

- Anketi cevaplayan işletmelerin %94,3'ü ham madde ve malzeme alımı için ilgili üretim birimi tarafından istek fişi düzenlenmektedir, %100'ü satın alma istek fişi, satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır, %97,1'i satın alma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını, teslim alma raporu ve satın alma emri ile karşılaştırarak onayladığını belirtmiştir.
- Anketi cevaplayan işletmelerin %94,3'ünde depodan çıkışlar sadece yazılı talepler üzerine yapılmakta, %97,1'inde ise stokların dönem sonu sayımı yapılmakta ve kontrol edilmektedir.
- Anketi cevaplayan işletmelerin %97,1'i müşterilerden gelen siparişlerin kabul veya reddedilmesi işlevini yerine getiren bir birim bulunduğunu belirtmiştir.
- Anketi cevaplayan işletmelerde karşılaşılan ve hileli işlem olarak nitelendirilebilecek olan, “defter kayıt ve belgeleri üzerinde hile yaptığını tespit ettiğimiz personelin olması”, “sahte belgelere dayalı kayıtlar”, “uygun olmayan ve gerçek olmayan kişilere ödeme yapılması”, “hileli düzenlenmiş belgeler”, “konusu olmayan bir ödeme ve ortaklara veya personele hayali avans kaydı yapılması durumuyla karşılaşılmaması” önermelerine verilen evet cevabı ortalama %10,48'dir.
- Anketi cevaplayan işletmelerde karşılaşılan ve hatalı işlem veya hileli işlem olma ihtimali yüksek olan, “belgelerdeki rakamlar ile oynanarak yapılan kayıtlar”, “düzenlendiği dönemlerde kaydı yapılmayan belgelere”, “gider kalemlerinde ve alımlarda anormal bir artışla”, “mükerrer kayıtlar” karşılaşıldığı önermelerine verilen evet cevabı ortalama %21,42'dir. Burada dikkatimizi çeken husus %31,4'ü gider kalemlerinde ve alımlarda anormal bir artışla karşılaşıldığını ve %25,7'si düzenlendiği dönemlerde kaydı yapılmayan belgeler ile karşılaşıldığını belirtmiştir.

Genel olarak anketi cevaplayan işletmelerin iç kontrol sistemi ile ilgili önermelere ortalama %86,14'ü evet cevabını, meydana gelebilecek hileler ile ilgili önermelere ortalama %76,01'i hayır cevabını vermişlerdir. Bu durumda etkin bir iç kontrol sistemi olan işletmelerin meydana gelebilecek hileleri önlemede başarılı olduklarını söyleyebiliriz.

Sonuç olarak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmelerde meydana gelebilecek hileleri önlemede etkili olacağı ve meydana gelen olası hilelerin ise en kısa sürede ortaya çıkartarak işletmeye vereceği zararı minimum seviyeye indirilmesinde yarar sağlayacağını söyleyebiliriz. Ayrıca etkin iç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını koruyup konulan hedeflere daha hızlı ulaşmasını sağlayacaktır.

Kaynakça

- ADİLOĞLU, B.(2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- AKDEMİR, Ç.(2010). İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- AKPINAR, M.(2011). “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14): 286-305.
- ALBRECHT, W.Steve(2016). Fraud Examination, USA Boston, Cengage Learning.

- ALPASLAN, İbrahim H.(2015). Bankalarda İç Kontrol Sistemi, İstanbul, Yalın Yayıncılık.
- ATAMAN B. ve Aydın R.(2017). “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Marmara Business Review, 2(1): 1-23.
- AZALTUN, M.(1999). Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- BATI, M.(2015). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınmanın Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı, İstanbul, Leges Yayınları.
- BİRCAN, G.(2017). “Kar Amaçsız İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 127. 93-115.
- BOZKURT, M.: İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi, <http://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/2408,iyi-mali-yonetimin-gerceklestirilmesinde-ic-kontrol-ve-denetimipdf.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 03.04.2018)
- BOZKURT, N.(2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri, İstanbul, Alfa Yayınları.
- BULUT, E.: COSO 2013 Bataklığı Kurutmak mı? Sinekleri Öldürmek mi? <http://www.tide.org.tr/uploads/T1%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>, (Erişim Tarihi:02.04.2018)
- CIMA(2008)., Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise
- COENEN, Tracy L.(2008). Essentials of Corporate Fraud, .USA: John Wiley & Sons, Inc
- CÖMERT,N., Uzun Ş., Uyar S., Risk Değerlendirmesi ve İç Kontrol, <http://www.kgk.sakarya.edu.tr/>, (Erişim Tarihi: 03.04.2018)
- ÇALIŞKAN, Y. ve Çiftçi Y.(2017). “5018 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi”, İşletme Bilimi Dergisi, 5(3): 105-125
- DEMİRBAŞ, M.(2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 7, 167-188.
- DİCLE, B.(1997). “Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, İstanbul, Vergi Dünyası, Sayı: 187, 40-44.
- DOYRANGÖL, Cömert N.(2001). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası.
- EMİR, M.(2008). “Hile Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 86, 109-120.
- ERTÜRK, A.(2010). İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- GOLDMANN, Peter D.(2010). Financial Services Anti – Fraud Risk and Control Workbook, New Jersey, USA: John Wiley & Sons Inc.
- HASANEFENDİOĞLU, B., Uzel, M. (2017). COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi), Mali Çözüm Dergisi, Sayı:141, 209-226.
- İBİŞ, C. ve Çatıkkaş Ö.(2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 85, 95-121.
- İstanbul İSMMO, İç Denetime Genel Bakış, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (Erişim Tarihi: 15.04.2018)
- KEPEKÇİ, C.(1990). Muhasebe Denetimi ve Analiz, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KEPEKÇİ, C.(2004). Bağımsız Denetim, İstanbul, Avcıol Basım Yayın.
- KIZILBOĞA, R. ve Özşahin F.(2013). “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6(2): 220-236.
- KPMG Türkiye, Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü, https://tide.org.tr/uploads/turkiyede_suistimal.pdf, (Erişim Tarihi: 04.05.2018)
- MENGİ TARHAN, Banu.(2013). Hileli Finansal Raporlama, İstanbul, Beta Yayınları.

- Mengi, Tarhan B.(2012). “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi – Hile Karosu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 114, 113-128.
- ÖZBEK, Ç.(2012). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol, İstanbul, TİDE Yayınları.
- ÖZKUL ULUCAN, F.ve Özdemir, Z.(2010). İşletmelerde Hile Riski Yönetimi, İstanbul, Beta Yayınları.
- ROTH, J. ve Espersen D.(2002). “Riskin Sınıflandırılması”, İç Denetim Dergisi, Çeviren: Tunca Özayral
- SARI, A.(2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi, İstanbul Ticaret Üniversitesi SBE.
- TAŞ, O. ve Durmuş Niyazi C.(2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, İstanbul, Alfa Yayınları.
- TEK, Z. ve Çetinkaya Mert E., İç Denetim, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>, (Erişim Tarihi: 23.03.2018)
- TOROSLU, Vefa M.(2016). Finansal Tablolar Denetimi, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.
- TÜREDİ, Çatak S., İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin İncelenmesi, <https://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/06.htm>, (Erişim Tarihi: 02.04.2018)
- TÜREDİ, H. ve Koban Oğuz A.(2016). “COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri”, Öneri Dergisi, 12(46): 155-177.
- TÜREDİ, S.(2012). “İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 4(1): 27-37.
- Uludağ Üniversitesi İç Denetim Birimi, İç Denetim, http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Denetim_Bilgilendirme_Brosuru.pdf, (Erişim Tarihi: 15.04.2018)
- UZAY, Ş.(1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız ve Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.
- UZAY,Ş. ve Selimoğlu Kardeş S.(2007). Türkiye'de Muhasebe Denetimi Alanında Yayımlanan Araştırmalar(1995-2005) ve Seçme Yazılar, İstanbul, İSMMO.
- UZEL, Nail M. ve Hasanefendioğlu B.(2015). “İş Suistimal Riskinin Proaktif Yönetimi ve İşletmelerde Rekabet Avantajına Katkısı”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 132, 261-276.
- UZUN, Kamil A., İç Denetim Nedir, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Alı%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.03.2018)
- YURTSEVER, G.(2015). “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 52(602): 89-101.

Extended Abstract

Businesses are exposed to various fraud and the impact of these fraud on the enterprise is increasing day by day. In 2016, ACFE reported the fraud report that the enterprises lost %5 of their revenue as a result of the fraud, the total loss resulting from the reported cases exceeded \$ 6.3 billion and the average loss per case was \$ 2.7 million.

In every fraud act, fundamentally, there are three main factors. These are pressure, opportunity, and rationalization. The fact that all these three factors are a part of human life show that fraud acts could frequently occur. Financial statements that are a product of frauds cause information users who make decisions based on these statements to go wrong. Frauds do not only cause financial loss, but also damages their reliability and image which consequently prevents sustainability. In order to avoid negative effects caused by results of frauds, an internal control system should be established and actively operated. In our study, a survey on how internal control systems affects preventing frauds has been conducted. In this survey, 179 organizations from BIST (Istanbul Stock Exchange) manufacturing sector, which forms the main mass of this study, were asked 30 questions. Data has been evaluated using, a descriptive statistical method, frequency analysis. The results of this study leads to the conclusion that actively applied internal control systems in organizations play a significant role in preventing potential frauds.