

# BAĞIMSIZ DENETİMDE HİLE MÜZAKERESİ VE İÇ KONTROLE İLİŞKİN TESPİTLER

Salih KAYIKÇIOĞLU<sup>1</sup>

Received: 22 February 2019

1. Revised: 20 March 2019

2. Revised: 16 April 2019

Accepted: 10 May 2019

## Öz

Günümüz piyasa koşullarında, şirketlerin sürdürülebilirliklerini koruyabilmesi, kâr paylarını arttırması ve belirlemiş oldukları şirket amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi zorlaşmıştır. Mevcut piyasa şartlarında başarıya ulaşmak noktasında, şirketler için şirket içi ve şirket içerisinde yer alan insana dayalı süreçlerin etkinliği ve verimliliği önem kazanmıştır. Bu nedenle, özellikle şirketlerin finansal sonuçlarını etkileme özelliğine sahip süreçlerinin etkin, verimli ve insan kaynağından kaynaklı olarak oluşabilecek risklerden arındırılmış şekilde sürdürülmesi önem teşkil etmektedir. Finansal sonuca direkt olarak etkisi olan muhasebe işlemleri ve finansal işlemlere ilişkin süreçlerde, insandan kaynaklı hilelerin oluşması her zaman muhtemeldir. Dolayısıyla bu süreçlerde hile riskinin her zaman var olan bir risk olduğunu kabul etmek ve bu kapsamda süreçlere ilişkin gerekli önlemleri almak gerekmektedir. Hile riskine ilişkin olarak özellikle günümüzde, uluslararası ve ulusal pek çok platformda önlem alınmasına yönelik standartlar geliştirilmektedir. Bu standartların temelinde, şirketin finansal süreçlerinde var olan hilelerin ortaya çıkartılması yatmaktadır. BDS 240 standardı da şirketlerin iç kontrol sistemleri kapsamında hile risklerinin ortaya çıkartılmasına yönelik olarak geliştirilen bir standarttır. Standart kapsamında şirketin finansal sonuçlarına ilişkin denetim süreçlerini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin hile ve hile riskine ilişkin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu standart ayrıca bağımsız denetim süreçlerin hile ve hile riskinden kaynaklı olarak ortaya çıkan önemli yanlışlıklara ilişkin müzakere süreçlerini kapsamaktadır. Çalışmanın temel konusu denetim ekibi tarafından yürütülecek olan hile ve hile riskinden kaynaklı olarak ortaya çıkan önemli yanlışlıklara ilişkin yürütülen müzakerelerin incelenmesidir. Bu kapsamda yürütülen çalışmada, hile, hile riski ve iç kontrol sistemleri, BDS 240 standardı kapsamında yürütülen müzakerelere bir alt yapı oluşturması açısından irdelenmiştir.

**Ahantar Kelimeler:** Hile Riski, İç Kontrol Sistemi, BDS 240, Müzakere

1. Öğretim Görevlisi, Işık Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim, salih.kayikcioglu@isikun.edu.tr, 0000-0003-3187-5785

## FRAUD NEGOTIATION AND INTERNAL CONTROL DETERMINATIONS IN THE AUDIT

### Abstract

In today's market conditions, it has become difficult for companies to maintain their sustainability, increase their profit margins and achieve the company goals and targets they have set. In order to achieve success in the current market conditions, the effectiveness and efficiency of human-based processes within the company and within the company have gained importance for the companies. Therefore, it is especially important that the processes of companies that have the ability to influence financial results are carried out effectively, efficiently and free from the risks that may arise from human resources. In the process of accounting and financial transactions that have a direct impact on the financial result, it is always possible to create human-induced fraud. Therefore, it is necessary to accept that there is always a risk of fraud in these processes and to take the necessary precautions regarding the processes within this scope. In particular today, standards are being developed for the prevention of fraud risk in many international and national platforms. The basis of these standards lies in the discovery of fraud that exists in the company's financial processes. The BDS 240 standard is a standard developed for the detection of fraud risks within the scope of internal control systems of companies. Within the scope of the standard, the responsibilities of the independent auditors for fraud and fraud risk have been set up for audit processes regarding the financial results of the company. This standard also covers negotiation processes for material misstatement arising from the risk of fraud and fraud of independent audit processes. The main issue of the study is to examine the negotiations conducted on material misstatement arising from the risk of fraud and fraud that will be carried out by the audit team. In this context, fraud, fraud risk and internal control systems have been examined in order to create a infrastructure for negotiations conducted within the scope of the BDS 240 standard.

**Keywords:** Fraud Risk, Internal Control System, BDS 240, Negotiation

## Giriş

Küreselleşme ile birlikte, piyasaların rekabet koşulları sertleşmiştir. Sert rekabet koşullarına sahip piyasalarda sürdürülebilirliklerini, kâr paylarını ve müşteri paylarını ellerinde tutmak isteyen şirketler için mevcut süreçlerinin etkinliği ve verimliliği üzerinde negatif etkiye sahip olabilecek her tip eylem ortadan kaldırılmaya ya da minimize edilmeye çalışılmaktadır. Hile ve hile riski kavramları da şirketlerin süreçlerinin etkinliği ve verimliliği üzerinde negatif etkiye sahip olacak ve ayrıca şirketlerin kurumsal imajları üzerinde de olumsuz etkiye sahip olabilecek kavramlardır. Dolayısıyla, günümüz şirketleri, hile riskini minimize edebilmek için artık, iç denetim, denetim, iç kontrol sistemi, bağımsız denetim gibi riskleri minimize etmeye yönelik olumlu katkılar sağlayan alanlara önemle eğilmektedir. Gerek şirket yönetimlerinin bu süreçlere ilişkin ilgisi, gerekse şirket paydaşlarının denetim ve süreçlerine dair olan talepleri nedeni ile günümüzde bağımsız denetim sistemleri ve iç kontrol sistemleri önem arz eden sistemler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmada hile riski kavramı kapsamında bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin, iç kontrol sistemine yönelik olan tespitleri ve hile riskine ilişkin müzakereleri ele alınmıştır.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi ve hile kavramları kavramsal olarak detaylandırılmıştır. Birinci bölümde, öncelikle iç kontrol sistemi nedir, iç kontrol sisteminin amaçları ve unsurları nelerdir soruları yanıtlanmıştır. Daha sonra hile kavramı, hile riski kavramı ve hile riski yönetimine ilişkin detaylı bilgi verilmiştir. Bu bölümde son olarak hile riski ve etkili iç kontrol sistemi arasındaki ilişki detaylandırılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde BDS-240 kapsamında bağımsız denetim, bağımsız denetçi ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları incelenmiştir. Bağımsız denetçilerin hile ve hile riski taşıyan alanların ortaya çıkartılmasındaki önemi irdelendikten sonra, bağımsız denetçilerin hileleri ortaya çıkartma sürecinde kullandığı, analitik inceleme prosedürleri, Benford Kanunu kapsamında dijital analizler, ihbar hattı yöntemi, veri analizi yöntemi ve uzman sistemler yöntemleri incelenmiştir.

## I. Kavramsal Olarak İç Kontrol Sistemi ve Hile

### 1.1. İç Kontrol Sistemi ve Amacı

Uluslararası alanda yaşanan muhasebe, finans ve denetim skandalları sebebiyle, günümüzde yönetim anlayışı değişmiş, buna bağlı olarak da reform çabaları gündeme gelmiştir. Artan bütçe açıkları, ekonominin küreselleşmesi ve bunun sonucu olarak uluslararası rekabetin artması ve özellikle uluslararası ilişkilerden kaynaklanan değişim baskıları nedeniyle meydana gelen yeni ekonomik koşullar bazı kavramların literatüre girmesine sebep olmuştur. Bu doğrultuda, yönetim sürecinin ilk aşaması olan planlama ile ulaşılmak istenen hedefler ortaya koyularak, yönetimin diğer bütün fonksiyonları ile bu amaç gerçekleştirilmeye çalışılır. Kontrol fonksiyonu ile de hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı saptanır (Uğurlu, 2018: 1))

İç kontrol sistemi,

*“güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru bir şekilde yapılması ve hata ile yolsuzlukların ortaya çıkartılması, önlenmesi, varlıkların korunması, yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması da dâhil olmak üzere işletme faaliyetlerinin düzgün ve verimli olarak yürütülmesine, işletme yönetimi tarafından saptanmış amaçlara ulaşılmasına yardımcı olmak için yönetim tarafından kabul edilen tüm politika ve prosedürlerdir”*(Alagöz, 2015).

şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir tanımlamaya göre iç kontrol sistemi; finansal yönetim, kontrol, iç denetim ve uyumlaştırma unsurlarını içerisinde barındıran, şirket tarafından önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere uygun olarak sürdürülen faaliyetlerin etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde yürütülmesini sağlayan, şirket kaynaklarını korumayı hedefleyen ve şirket muhasebe kayıtlarının tam, doğru tutulmasını ve güvenilir olmasını sağlamaya yönelik yürütülen tüm kontrollerdir (Gök ve Akar, 2014).

İç kontrol kavramı aslında işletmede yapılan ve tanımlanan işlerin düzeltme ve değerlendirme faaliyeti olarak ifade edilen kontrol kavramıyla örtüşmekte olup, işletme içinde bir fonksiyon olarak yapılması gerekli kontrollerin sistematik yapısını ifade eder (Yurtsever, 2010: 16).

İç kontrol sistemi; kurum misyonunu gerçekleştirmeye yardımcı olacak kurumun tüm bi-

rimleri ve faaliyetlerinde yaygın kontrollerin belirlenmesi, uygulanması, izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasını kapsayan yapıdır (Derici, 2013: 85-87)

İç kontrol sistemine yönelik tanımlamalar kapsamında iç kontrol sisteminin temel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kızılboğa, Özşahin, 2013); Şirketin varlıklarını korumak

- Şirketin varlıklarını korumak
- Şirket muhasebe sistemindeki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
- Şirket faaliyetlerinin daha etkin ve daha verimli olmasını sağlamak
- Şirketin faaliyetlerinin var olan şirket politikaları ile uyumlu olmasını sağlamak
- Şirketin faaliyetlerinin yasal mevzuata uygunluğunu sağlamak
- Şirketin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamak

İç kontrol sistemini kurmayı dileyen üst yönetimin, ilk yapacağı iş işletmenin finansal ve muhasebe risklerini tespit etmesidir. Daha sonra ise bu riskleri bertaraf etmek veya riskin derecesini azaltmak için politikalar ve prosedürler benimsenmeli ve ilgili çalışanlara aktarılarak, personelin fikir sahibi olmasına çalışılmalıdır (Ömürbek ve Altay: 2011, 381).

Şirketlerde hissedarlar haklarının korunması, kurumsal risk yönetimi, iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile kurumsal yönetim sürecinde ilerleme sağlanması iç kontrol sistemleri ile gerçekleşir (Öğüş vd. 2016: 102).

### *1.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları*

İç kontrol sisteminin unsurları COSO (Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu Sponsor Komitesi –The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından aşağıdaki gibi belirlenmiştir ([www.coso.org](http://www.coso.org));

- Kontrol çevresi
- Risk değerlendirme

- Kontrol eylemleri
- Bilgi ve iletişim
- Sistemin gözlemlenmesi

İç kontrol sisteminin birinci unsuru olarak belirlenen kontrol çevresi ya da diğer bir ifade ile kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin başarılı olması ya da başarısız olması üzerinde direkt olarak etkili olan bir unsurdur (Doyrangöl, 2001). İç kontrol sisteminin eksiksiz olmasının temeli kontrol ortamına dayanır (Akyel, 2010: 86). Kontrol ortamı, şirket yönetiminin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ortaya koydukları tavır ve davranışları, politikaları, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve çalışanlara yönelik oluşturulan prosedürlerden oluşmaktadır. Şirketin faaliyetlerini yapma biçimini ifade eder (Türedi vd., 2015:70).

İç kontrol sisteminin ikinci unsuru olan risk değerlendirme unsuru; şirket içerisinde var olan ve var olma potansiyeli olan risklerin ve riskli alanların belirlenmesine yönelik olarak yönetim tarafından yürütülen çabaların tamamına verilen isimdir (Uzunay, 2007). İç kontrol sisteminin temel bileşenlerinden ve ikinci sırada yer alan risk değerlendirme, şirketin amaç ve hedeflerini başarılmasında ortaya çıkan iç ve dış risklerin belirlenmesini ve analizini ifade eder (Atmaca, 2012:197). Risk değerlendirme süreci; şirketin amaç ve hedeflerinin belirlenmesi, amaç ve hedeflerin gerçekleşmesinde ortaya çıkması muhtemel risklerin tespiti ve tespit edilen risklerin şirketin risk iştahı çerçevesinde optimum düzeye indirilmesi süreçlerinden oluşur. (Polat, 2018: 91)

İç kontrol sisteminin üçüncü unsuru olan kontrol eylemleri ya da başka bir ismi ile kontrol faaliyetleri, iç kontrol sürecinin risk değerlendirme aşamasında belirlenen risklerin ve risk alanlarına yönelik kontrol faaliyetlerini geliştiren, arttıran ve prosedürel hale getiren faaliyetler bütünüdür (Kesik, 2005).

İç kontrol sisteminin dördüncü unsuru olarak kabul edilen bilgi ve iletişim unsuru; şirketlerin bilginin değerlendirilmesi, işletme içerisinde bilginin etkin ve yeterli seviyelerde iletilmesi ve şirket dışsal süreçlerinde iletişimin etkinliği konularını kapsamaktadır (Türedi vd., 2015): Diğer bir ifade ile iç kontrol sisteminin etkin ve verimli sonuçlar ortaya çıkart-

ması ve hile riskini minimize edebilmesi noktasında, şirket iç ve dış süreçleri arasındaki iletişim ağlarının ve bilgi aktarımlarının etkin olması gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin son unsuru olarak kabul edilen sistemin gözlemlenmesi unsuru temel olarak tüm sistemsel süreçlerde olması gereken bir unsurdur. Bir sistem kurulduktan ve faaliyete alındıktan sonra, sistemin gözlemlenmesi ve var ise aksaklıkların belirlenmesi ve belirlenen aksaklıklara göre sistemin iyileştirilmesi sistemin sürekliliği açısından önemlidir. İç kontrol sisteminin gözlemlenmesi unsuru, hangi bilgilerin, kime, kimlere, hangi departmanlara, ne şekilde ve ne zaman raporlanacağını belirlemesini de kapsayan bir unsurdur (Güner, 2009). Ancak etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması kurumlar için gerek şart olsa da yeter şart değildir. İç kontrol istemi ile birlikte kurumların dürüstlük ve etik değerler, yönetimin felsefesi ve işletim tarzı, örgütsel yapı, yönetim kurulu, yönetim ve çalışanlar için iyi tanımlanmış görevler ve sorumluluklar, mükemmeliyetçi bir yaklaşım, etkin ve faal bir yönetim kurulu ve komitesi, kurumsal risk yönetimi ve aile şirketlerinde aile ilişkilerini düzenleyen kurumsal süreçler gibi birçok farklı unsur ile desteklenmesi önem arz etmektedir. (Alpman, 2018:9)

Kontrol ortamı, şirket yönetiminin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ortaya koydukları tavır ve davranışları, politikaları, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve çalışanlara yönelik oluşturulan prosedürlerden oluşmaktadır. Şirketin faaliyetlerini yapma biçimini ifade eder (Türedi vd., 2015:70).

### *1.3. Hile Kavramı ve Hile Riski*

Haksız menfaat sağlama amacı ile yapılan aldatıcı davranış ya da fiillerin tamamına hile denir (Graycar ve Smith, 2002). Diğer bir ifade ile temelinde aldatma, gizleme, güveni suiistimal etme gibi eylemleri barındıran, bireyler, kurumlar veya kuruluşlar tarafından yapılan eylemler hile olarak adlandırılmaktadır (Thorton, 2013). Hile kavramına ilişkin tanımlamalar incelendiğinde, kavramın temelinde kasıt yer aldığı görülmektedir. Yani, hile eylemi, kasıtlı bir eylemdir ve dolayısıyla kasıtsız olarak yapıldığı bilinen hata eylemi gibi ortaya çıkartılması kolay olan bir eylem değildir. Hile, kasıt içerdiği ve yapan tarafından asıl amacı olan eylem gizlendiği için tespit edilmesi zor bir eylem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hile bir kişi veya kurumun malını müsadere etmesi veya haksız kullanımı olarak tanım-

lanabilir. Başka bir hile tanımı; bir çalışanın kasıtlı olarak uygunsuz bir şekilde kullandığı ve bir işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kullanıp ele geçirerek haksız bir şekilde fayda sağlamasıdır. (Pehlivanlı, 2011: 3)

Hile eylemine ilişkin olarak altını çizmek gereken bir diğer önemli nokta, hilenin her durum ve her koşulda, tüm engellemeye yönelik süreçlere rağmen ortaya çıkabileceği noktasıdır. Şirket bazında ele alındığında, şirketin iç kontrol sistemi, iç denetim süreçleri denli etkin ve verimli olursa olsun, hile insana dair bir eylem olduğu için her zaman ortaya çıkabilmektedir (Fishman, 2001). Dolayısıyla hilenin özellikle şirketler için her zaman var olan bir risk olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bu riskin kabul edilmesi ve buna göre önlemler alınması ancak, hile riskinin minimize edilmesi yönünde sonuç vermektedir. Bu noktada önemli olan, hile eylemindeki tarafların ve oluşabilecek hile türlerinin bilinmesidir. Aşağıda yer alan tablo kapsamında, hile türleri ve hile eylemine ilişkin taraflar örneklendirilmiştir.

**Tablo 1: Hile Eyleminin Tarafları ve Türleri**

Hile Türü	Taraf (Kurban)	Taraf (Hileyi Gerçekleştiren)
Çalışan Hilesi	İşveren	İş görenler
Yönetim Hilesi	Tüm İşletme	Üst Yönetim
Yatırım Hilesi	Yatırımcılar	Şahıslar
Satıcı Hilesi	Mal ve/veya Hizmet Alıcısı Olan Şirketler	Mal Satanlar
Müşteri Hilesi	Mal ve/veya Hizmet Satıcısı Olan Şirketler	Mal Alanlar

**Kaynak:** (Bozkurt, 2009) ve (Hile Denetim Hizmetleri, “İşletme Odaklı Hile Türleri”  
<http://www.hiledenetimhizmetleri.com/hile-denetimi/isletme-odakli-hile-turleri.html>)

Yukarıda yer alan tabloda görüldüğü gibi, farklı hile türlerinin farklı tarafları mevcuttur. Her ne kadar eyleme ilişkin farklı taraflardan söz ediliyor olsa dahi, hile eyleminin sahip olduğu bir takım ortak özelliklerin var olduğunu söylemek mümkündür. Bozkurt (2009), hile eyleminin ortak özelliklerini aşağıdaki gibi ifade etmektedir;

- Hile eylemi, hileyi gerçekleştiren kişi ya da kurum tarafından gizlilikle yürütülmektedir



- Hile eylemi, hileyi gerçekleştiren kişi ya da kurumun direkt olarak fayda sağlaması için yapılmaktadır
- Hile eylemi kasıtlı bir eylemdir ve bu kasıtlı eylemin sonucunda hem hileyi gerçekleştiren taraf hem de hileye maruz kalan taraf zarar görmektedir

Hile vakasının gerçekleşmesi için bazı faktörlerin bir araya gelmesiyle oluşur. Hile riskinin belirlenmesi, hileyi oluşturan teşvik, fırsat ve baskıların değerlendirilmesini içerisinde bulundurur (Özkul ve Özdemir, 2013:62)

Hile riski ise, şirketlerin her zaman karşılaşabilecekleri bir risk türüdür. Operasyonel bir risk olarak kabul edilen hile riski diğer operasyonel riskler (personel riski, teknolojik risk, organizasyon riski gibi) (Akdemir, 2010) ile kıyaslandığında, görece daha geniş tabana yayılmış olan bir risk türüdür. Hile riskinin, şirket tarafından geliştirilecek süreçler sonucunda tamamen ortadan kaldırılması gibi bir durum söz konusu değildir ve fakat hile riski taşıyan alanların etkin ve doğru olarak belirlenmesi ve süreç takiplerinin düzenli bir şekilde yapılması ile karşılaşılacak hile riski minimize edilebilmektedir. Hile riskinin minimize edilmesi noktasında önemli olan bir diğer faktör ise hile riskinin sahip olduğu temel faktörlerin çok iyi bilinmesidir. Alan yazın incelendiğinde genel kabul görmüş üç temel hile riski faktörü olduğu görülmektedir. Bu faktörler (Karabınar ve Akyel, 2009);

- Baskı
- Fırsat
- Mantıklı Kılmak

Şeklinde sıralanmaktadır. Hile üçgeni olarak da adlandırılan bu üç faktörden; baskı faktörü; hile eyleminin gerçekleştirilmesi için motivasyon sağlayan bir anlamda hileyi gerçekleştiren tarafı teşvik eden faktörlerin tamamı için kullanılmaktadır (Hogan ve arkadaşları, 2008). Hile riskinin fırsat faktörü; hile yapma baskısına sahip olan, dürüst ve ahlaklı olmayan bireylerin hile yapabilmesine olanak sağlayan durumların ve mevcut zeminlerin tamamı olarak adlandırılmaktadır (Hogan ve arkadaşları, 2008). Hile üçgeninin son faktörü olan mantıklı kılmak faktörü en genel anlamda hile eylemini haklı göstermek demektir. Hileyi gerçekleştiren tarafın, yaptığı eylemi haklı kılması ya da diğer bir ifade ile mantık

zeminine oturtması için bir takım faktörlerin etkili olduğu bilinmektedir. Bu faktörleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karabınar ve Akyel, 2009);

- Şirketin operasyonel süreçlerinde mevcut olan risk faktörlerinin önemsenmemesi ve bu süreçlerde ortaya çıkartılan hilelere ilişkin yeterli önlem alınmaması
- Gereğesi ne olursa olsun, şirket politikalarındaki ve uygulamalarındaki aksaklıkların yönetim tarafından sürekli olarak haklı çıkartılmaya çalışılması
- Şirket etik kodlarının ve etik yönetim süreçlerinin eksik, yetersiz ya da etkin bir şekilde yönetilememesi

Sonuç olarak, hile ve hile riski, şirketlerin faaliyet hayatları süresince mutlaka karşılaştıkları ve karşılaştıkları iki kavramdır. Önemli olan nokta, hile riskinin yok edilemiyor olmasına rağmen minimize edilebilir kılınmasıdır. Diğer bir ifade ile şirketlerin operasyonel risklerinden biri olan hile riskini yönetmesi önemli bir şarttır. Çalışmanın takip eden başlığında, hile riskinin yönetimine ilişkin alan yazın kapsamında değerlendirmeler yapılmıştır.

#### *1.4. Hile Riski Yönetimi*

Hile riski yönetimi, kurumsal süreçte var olan diğer yönetsel süreçler gibi belirlenmiş bir amaca ve hedeflenen bir çıktıya sahip olan bir yönetsel süreçtir. Hile riski yönetiminin temel amacı hile riskini minimize etmek ve hile riski sonucunda ortaya çıkacak zararları ortadan kaldırmaktır. Bu kapsamda hile riski yönetim süreçlerinde; hilenin önlenmesi, hilenin ortaya çıkartılması ve hileye yönelik karşılık verilmesi şeklinde bazı adımlar uygulanmaktadır. Bu adımları kısaca özetlemek, hile riski yönetiminin anlaşılması noktasında yararlı olacaktır.

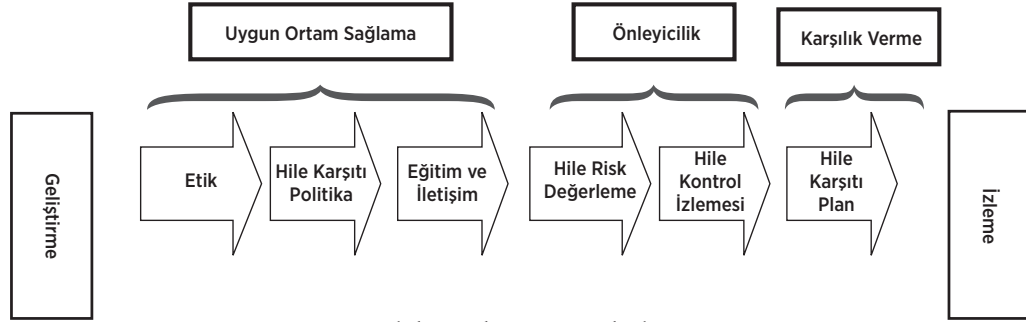
Hile riski yönetimi; işletmelerin hile risklerini belirlediği, bu risklere karşı önleyici ve açıklayıcı kontrolleri geliştirdiği ve uyguladığı bir süreçtir. Hile risk yönetimi oldukça geniş ve hile sürecinin kovuşturmadan mahkemelere kanıt sunulmasına kadarki soruşturma sürecini kapsar. Hile riski yönetimi, hile riskinin sıfır olduğu bir iş ortamı sağlayamaz. Hile

yapmayı engellemeyi amaçlayan risk yönetimi ile çeşitli kontroller sayesinde hile yapmanı mümkün olduğunca çabuk bulmak mümkündür. (Özdemir, 2013)

Daha önce de belirtilmiş olduğu gibi, insana dayalı bir eylem olan hile eyleminin insan unsurunun var olduğu süreçlerde tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmamaktadır ve fakat hilenin önlenmesine yönelik çalışmalar ile minimize edilmesi mümkün olmaktadır. Hilenin önlenmesine yönelik olarak; şirket süreçlerine uygun bireylerin işe alınması, dürüstlük ve etik değerlere ilişkin çalışmalar, iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması, destek programlarının yürütülmesi, hileye yönelik bilinç oluşturulması, çalışanların faaliyetlerine ilişkin süreçlerde gözlemlenmesi şirketler tarafından sıklıkla yürütülen prosedürler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hileyi önlemeye yönelik süreçler ne kadar etkin ve verimli çalışıyor olsa da insana dair olan bir eylem olduğu için hilenin ortaya çıkma ihtimali her daim var olmaktadır. Hilenin ortaya çıkartılması, özellikle taşıdığı kasıt unsuru nedeni ile oldukça zorlu bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Hile eylemini gerçekleştiren kişinin, bu eylemi planlaması, gerçek kastını gizlemesi ve saklaması nedeni ile hile ortaya çıkartılması zor olan bir eylem olarak kabul edilmektedir. Hile riskinin ortaya çıkartılmasına yönelik olarak uygulanan farklı yöntemlerin var olduğu bilinmektedir. Analitik inceleme süreçleri, Benford Kanunu uyarınca dijital analizler, yapay sinir ağları, uzman sistemler ve veri analizi gibi birçok farklı yöntem hile riskini ortaya çıkartma noktasında kullanılmaktadır.

İç kontrol sistemi süreçlerinde ve bağımsız denetime ilişkin süreçlerde çeşitli yöntemler ile ortaya çıkartılmaya çalışılan hile eylemlerinin yinelenmemesi noktasında hileye karşılık verme noktasında şirketlerin kararlı ve adil olmaları gerekmektedir. Şirketlerin ortaya çıkartılan hile vakalarına karşı anında ve etkin tepki verebilmeleri için de önceden hile karşıtı politikalarını strateji düzeyinde belirlemiş olmaları gerekmektedir.



Şekil 1: Hile Karşıtı Politika

**Kaynak:** Tanner, S. (2008). “Managing Risk How Organisations Respond to Fraud Risk” Accountancy Ireland, 40, 3

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi, hile karşıtı politikalar birbiri ile ilişkili birçok süreçten oluşan politikalardır. Bu süreçlerde var olan adımlardan her birinin etkinliği, hileye karşılık verme noktasında şirket adaleti ve tepki süresi noktasında olumlu etkiye sahiptir.

### 1.5. Etkili İç Kontrol Sistemi ve Hile Riski

İşletmelerde kurulan etkin iç kontrol sistemleri, hilelerin giderilmesinde ve önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Araştırmalar, iç kontrol sistemlerinin hilelerin tespitinde ve önlenmesinde % 60’lık bir paya sahip olduğunu göstermektedir. Hileleri önlemek için, önce şirkette oluşabilecek hile eylemlerinden haberdar olmak gerekir. Bu noktada etkili olmak için, yapılabilecek hile türleri hakkında bilgi sahibi olmak çok önemlidir. (Yıldırım, 2018)

Hile riskinin minimize edilmesi noktasında en etkili yöntemlerden bir tanesi etkin ve düzenli işleyen iç kontrol sisteminin varlığıdır. İç denetim süreçleri ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması ve bu sayede risk yönetim süreçlerinden elde edilecek verimin maksimize edilmesi sonucunda hile riskinin şirket süreçlerinde minimize edilmesi muhtemeldir. Etkin, verimli ve dolayısıyla hileyi ve hile riskini minimize etmeye katkı sağlayacak bir iç denetim fonksiyonunun ve iç kontrol sisteminin gereklilikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Öksüz, 2005);

- İç denetim ve iç kontrol sistemlerinin yönetsel düzeylerden destek görmesi

- İç denetim sisteminin ve iç kontrol sisteminin var olan süreçlerdeki rolünün çok iyi anlaşılması ve şirket tabanına bu rolün yeterli ve açık bir şekilde anlatılması
- İç kontrol sistemlerinin şirkete katma değer yaratacak şekilde planlanması ve örgütlenmesi

İç kontrol sistemi kurumun amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin; (i) etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, (ii) varlık ve kaynakların korunmasını, (iii) muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, (iv) mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere kurum tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçleri kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür (Resmi Gazete, 2003).

Sonuç olarak, bir kurum etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim sistemi oluşturduğu takdirde hile riskini önleme yolunda önemli bir adım atmış olacaktır.

#### *1.6. Hile Konusunda Yönetimin Sorumluluğu*

Yöneticiler, işletme paydaşlarından biri olarak, kendi rolleri ile tüm paydaşların çıkarları için yasal ve ahlaki sorumluluklar arasındaki potansiyel çatışmaları yönetebilmelidir. (Arı, 2008)

Yönetim, hile riski programını tasarlamada ve gerçekleştirmede tam sorumluluğa sahiptir. Bu sorumluluklar aşağıda sıralanmıştır:

- Periyodik hile riski değerlendirmesini gerçekleştirmek
- Anti-hile kontrollerini oluşturmak ve gerçekleştirmek
- Hile kontrollerinin etkinliğini değerlendirmek ve Yönetim Kurulu'na düzenli bir şekilde raporlamak
- Çalışanları hile ve kontroller konusunda eğitime tabi tutmak
- İşletme içinde doğru etik ortamı oluşturmak
- Davranış kodlarının uygulanmasını sağlamak

## II. Bağımsız Denetim Standardı 240 Kapsamında Denetçilerin Hile Müzakeresi ve İç Kontrol Sistemi Kapsamında Değerlendirilmesi

### 2.1. Bağımsız Denetim

Bilindiği gibi bağımsız denetim kavramı, özellikle son yıllarda halka açık olan ya da olmayan birçok büyük şirket için önemli bir kavram haline almıştır. Bağımsız denetim, şirketin iç ve dış paydaşlarına, şirket faaliyetlerine ilişkin bilgi veren ve şirketin finansal tablolarının belirlenmiş standartlara uygun ve uyumlu olduğuna yönelik yürütülen bir denetim türüdür. Diğer bir ifade ile şirket tarafından yürütülen faaliyetlerin, mevzuata, belirlenmiş yasalara uygun ve uyumlu olup olmadığını inceleyen ve şirketin faaliyetlerine ilişkin bu yönde bir çıkarım sunan bağımsız denetim (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012) özellikle finansal bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığının yansıtılması hususunda önem arz eden bir denetim türüdür (Kandemir, 2010).

#### 2.1.1. Bağımsız Denetçi Kavramı ve Sorumlulukları

Bağımsız denetçi, denetim işini kabul etmeden önce kendi müşteri kabul politikası doğrultusunda müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplar, yinelenen bir denetim mevcut ise denetlenecek olan işletmenin önceki bağımsız denetim firması ile görüşerek işletme hakkında bilgi edinir, denetim işini kabul etmesi durumunda müşteri işletmeyle denetim sözleşmesini imzalar (Haftacı, 2011: 33).

Bağımsız denetçi, en temel anlamda, bağımsız denetim standartları kapsamında faaliyet gösteren, denetim ilişkisi olduğu şirket ile herhangi bir ticari / finansal ilişkisi olmayan ve belirlenmiş standartta bir sözleşme ile denetim faaliyetlerini gerçekleştiren yetkili kişiler olarak tanımlanmaktadır (Bulca, Yeşil, 2014). Bağımsız denetçiler, yürüttükleri bağımsız denetim işlemleri sürecinde ve sonuçlarında bir takım sorumluluklar taşımaktadırlar. Bu sorumlulukların başında, bağımsız denetim süreçlerinde şirkete dair ortaya çıkartılan, her tür riskin, riskin türünün, riskin önemlilik derecesinin ve riskin kapsamının şirket üst yönetimine bildirilmesi gelmektedir. Diğer bir ifade ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim süreçlerinde finansal raporlara ilişkin olarak önemli hata ve yanlışlıkların bulunması ve tespit ettikleri hata ve yanlışlıkların, hilelerin üst yönetime raporlanması konusunda sorumludurlar (Kandemir, 2010). Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim şirketleri-

nin sorumlulukları pek tabii bu sayılanlar ile sınırlı değildir. Bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerinin bir takım hukuki sorumlulukları da bulunmaktadır. Bu hukuki sorumluluklar ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr));

- Var olan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak görev kabul etmek ve görev değişimi yapmak
- Bağımsız denetim sözleşmesi kapsamında yer alan denetçiler haricinde başka bağımsız denetçinin şirket denetim süreçlerinde görevlendirilmemesi
- Bağımsız denetim süreçlerine ilişkin planların ve planlamalara ilişkin destekleyici bilgi ve belgeleri kanıt olarak sunmak, saklamak
- Uygun bağımsız denetim yöntemini ve tekniğini kullanmak
- Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uymak
- Denetim ekibinde yer alan denetçilerin dürüst, tarafsız ve mesleki yeterliliğe haiz olması,
- Denetim ekibinde yer alan denetçilerin bağımsız ve güvenilir olması

Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin en önemli sorumluluğunun ve en temel fonksiyonunun şirketin finansal bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak olduğunu söylemek mümkündür (Bulca ve Yeşil, 2014).

BDS-240 standardı kapsamında bağımsız denetçinin hileli işlemlere yönelik sorumlulukları ele alındığında aşağıdaki maddeler dikkate çarpmaktadır. Konu maddeler BDS-240 standardının giriş bölümünde yer alan hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin sorumlulukları kapsayan kısımda “denetçinin sorumlulukları” kapsamında yer almaktadır (BDS-240 / 5);

- Bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına

ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır,

- Denetçinin bir hileyi tespit edebilmesi; suç işleyenin becerisi, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı, içerdiği muvazaalı işlemin niteliği, manipüle edilen her bir tutarın nispi büyüklüğü ve olaya karışan kişilerin kıdemleri gibi faktörlere bağlıdır. Hile yapılmasına fırsat oluşturan durumlar denetçi tarafından daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayalı alanlardaki yanlışlıkların hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığına karar verilmesi daha zordur
- Denetçinin, yönetim tarafından yapılan hile (yönetim hilesi) kaynaklı önemli yanlışlığı tespit edememe riski, çalışanların yaptığı hileyi tespit edememe riskinden daha yüksektir. Bunun sebebi, yönetimin genellikle doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını manipüle edebilecek, hileli finansal bilgi sunabilecek veya diğer çalışanların yapabileceği benzer hileleri önlemek üzere tasarlanmış kontrol prosedürlerini ihlal edebilecek bir pozisyonda olmasıdır

### *2.1.2. Bağımsız Denetçilerinin Hile Konusundaki Sorumluluğu*

Şirketlerin karşı karşıya kaldıkları en önemli operasyonel risklerden biri olan hile riskini ortaya çıkartılması noktasında bağımsız denetçilerin önemli bir rolü olduğunu söylemek mümkündür. Daha önce de belirtilmiş olduğu gibi, hile riski, insan unsurunun yer aldığı her süreçte ortaya çıkması muhtemel bir risk türüdür.

Şirketlerin bağımsız denetim süreçlerinde yer alan bağımsız denetçilerin şirket ve şirket paydaşları ile direkt olarak finansal ve mali bir ilişki içerisinde bulunmaması ve süreçler kapsamında mesleki ahlak kurallarından taviz vermeden faaliyette bulunması hile risklerinin ortaya çıkartılması noktasında önem arz etmektedir. Diğer bir ifade ile bağımsız denetçiler, kamu yararına çalıştıklarının farkındalığı ile, şirket denetim süreçlerinde etik ilkeler çerçevesinde çalışmalı ve hile riski oluşturabilecek alanları ve hile risklerinin tespit edilmesinde aktif rol oynamalıdır.

BDS 240'a uygun olarak bağımsız denetçi mali tablolar üzerinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşılık yapılması gereken işleri belirler ve yönetim beyanında düzenlenmiş ve değerlendirilmiş risklere karşı müteakip denetim prosedürlerini düzenler ve uygular.



Müteakip denetim prosedürlerine ilişkin, amacına göre maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testlerini uygular. Türüne göre ise; tetkik, gözlem, yeniden uygulama, yeniden hesaplama, teyit (dış teyit), sorgulama veya analitik prosedürler şeklinde yapabilir. (Ertop, 2016)

### *2.1.3. Bağımsız Denetçinin Hileleri Ortaya Çıkartmada Kullandığı Teknikler*

Kandemir ve Kandemir (2013:33) 1930'lu yıllardan itibaren yaşanan çeşitli gelişmelere paralel olarak 1960'lara kadar işletmelerde yapılan hile eylemlerini açığa çıkarmak denetimin bir amacı olarak önemini yitirmeye yüz tutarken, bağımsız denetçilerin hile eylemlerine ilişkin olaylarda yapacakları çalışmaların sınırlı olduğunu, bu nedenle de hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğunun bağımsız denetçilerden çok işletme yönetimleri üzerine devredilmeye başlandığını ifade etmiştir.

Bağımsız denetçiler, hileleri ortaya çıkartma sürecinde farklı teknikler kullanmaktadırlar. Bu teknikler içerisinde sıklıkla başvurulan tekniklerden bir tanesi “analitik inceleme prosedürleri” olarak adlandırılan tekniklerdir.

#### *2.1.3.1. Analitik İnceleme Prosedürleri*

Bu teknik hesaplar arasında bulunan anlamlı ilişkilerin incelenmesine dayalıdır. Denetçi bu analizleri gerçekleştirerek hesaplar hakkında beklentiler oluşturur. Beklenti oluşturmasını sağlayacak veriler işletmeden yansıyan bilgiler ile denetçinin mevcut bilgileridir. Bu tekniğin uygulanması işletmenin finansal tablolarında risk içeren noktaları işaret eder. Risk belirlenen her alanda hile bulunma olasılığı vardır (Mengi, 2013:120)

Analitik inceleme prosedürleri, hile riskinin ölçülebilmesi hususunda kullanılan tekniklerdir. Bu prosedürler, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri: X No. 22 tebliğinde analitik prosedürler; finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesi ve ilgili bilgilerle uyumsuz ilişkilerin veya belirlenen tutarlardan sapmaların ve dalgalanmaların oluşturulmasını içeren teknik” olarak tanımlanmaktadır (Sermaye Piyasası Kurulu, 2013).

Analitik inceleme prosedürleri adı altında uygulamada sıklıkla kullanılan teknikler, yüzde analizi, dikey analiz, karşılaştırmalı tablolar analizi, eğilim yüzdeleri analizi şeklinde sıra-

lanmaktadır. Bu prosedürlerin uygulanması noktasında en önemli nokta, prosedürlere ilişkin zamanlamadır. Denetim planlamasının yapıldığı aşamada, denetime ilişkin kanıtların toplanması sürecinde ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesi aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinden yararlanılmaktadır. Diğer bir ifade ile neredeyse bağımsız denetim sürecinin tamamında analitik inceleme prosedürlerinden faydalanılmaktadır. Aşağıda yer alan tablo kapsamında, hangi analitik inceleme prosedürünün ne zaman, hangi amaçla ve denetim sürecinin hangi aşamasında kullanılıyor olduğu gösterilmektedir.

**Tablo 2: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Amaç ve Zamanları**

Zamanlar / Amaçlar	Planlama	Kanıt Toplama	Sonuç
Maddi Hataların Tespit Edilmesi	X	X	X
İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi	X		X
Yönetim hilelerinin ölçümü	X	X	X
Detay testlerini azaltma	X	X	
İç kontrol riskini değerlendirme	X		
Denetim ücretinin tahmini	X		X

**Kaynak:** (Koskivaara, 2004)

### 2.1.3.2. Benford Kanunu

Bağımsız denetçilerin hile risklerini ortaya çıkartma sürecinde kullandıkları bir diğer yöntem Benford Kanunu baz alınarak yürütülen dijital analiz süreçleridir. Dijital analiz süreçleri, hile risklerinin tespit edilmesi noktasında önemlidir. Dijital analiz süreçlerinin temeli, şirketin muhasebe sisteminde yer alan muhasebe verilerinde ve bu veriler ışığında yaratılan finansal tablolardaki hileleri sayısal olarak tespit etmektir. Dijital analizler, istatistiksel analizler olarak sınıflandırılmaktadır. Logaritmik temele dayanan bu analizlerin uygulanması noktasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, analizlerin sonucunda ortaya çıkması olası “olağan üstü” hesaplamaların her durumda hile riskine işaret etmiyor olmasıdır. Diğer bir ifade ile mevcut doğası gereği bazı muhasebe hesapları Benford Ka-

nunu kapsamında yürütülen dijital analizlere uyum sağlamamaktadır. Dolayısıyla, dijital analizler sonucunda oluşan olağan üstü hesaplamaların her zaman hile riskine işaret etmeyeceği bilgisi göz önünde tutulmalıdır. Aşağıdaki tablo, dijital analizler kapsamında hangi durumlarda Benford Kanunu'nun kullanılıp hangi durumlarda kullanılmayacağına ilişkin bilgi vermektedir.

**Tablo 3: Benford Kanunu Kapsamında Dijital Analiz Tekniği**

<b>Benford Kanunu'nun Kullanılabileceği Durumlar</b>	<b>Örnekler</b>
Sayıların matematiksel kombinasyonlarından oluşmuş olan sayı grupları - iki dağılımdan gelen sonuçlar	Alicılar Hesabı (fiyat * satılan mal sayısı) Saticılar Hesabı (fiyat * alınan mal sayısı)
Tekil işlem düzeyindeki veriler – Örneklem ihtiyacı yok	İadeler, Satışlar, Gelirler
Büyük ver gruplarında – Gözlem sayısı çok olmalı	Tam yılın işlemleri
Sayıların ortalaması orta değerinden büyük olduğunda ve eğrilik değeri pozitif olduğunda	Muhasebe verilerinin çoğu grupları
<b>Benford Kanunu'nun Kullanılamayacağı Durumlar</b>	<b>Örnekler</b>
Atanmış numaralardan oluşan veri gruplarında	Çek Numaraları, Fatura Numaraları, Posta Kodları
İnsan düşüncesinden etkilenmiş sayı gruplarında	Psikolojik eşige göre belirlenen fiyatlar
Minimum veya Maksimum değeri belirli hesaplarda	Belli sınırı olan personel yemek gideri
Kaydedilmeyen işlemlerde	Hırsızlıklar, Rüşvetler

**Kaynak:** (Türkyener, 2013)

#### **2.1.3.4. İhbar Hattı**

Hile riskinin ortaya çıkartılması noktasında ihbar hatlarının kullanımı da günümüze bağımsız denetçiler tarafından sıklıkla uygulanan bir prosedürdür. İhbar hatları, şirketlerin iç süreçlerinde ortaya çıkan hileli işlemlerin bildirilebileceği bir ihbar hattının kurulması

temeline dayanmaktadır. Şirketin her düzeydeki çalışanın erişebileceği ve bildirimde bulunabileceği bu sistemde gizlilik esastır.

İhbar hattı sisteminin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, bu ihbar hatlarına gelen bilgilerin ve ihbarların doğruluğunun ve güvenilirliğinin test edilmesidir. Diğer bir ifade ile bağımsız denetçiler, bu hatlara gelen tüm hile riski ihbarlarının doğru olduğuna inanmadan önce, gerekli testleri ve araştırmaları yapmak durumundadır. Çünkü, yapılacak ihbarlar, şirkete zarar verme amacı ile yapılmış olabilmektedir (Mengi, 2013).

#### *2.1.3.5. Veri Analizi*

Veri analizi tekniğinin temelinde, şirketin finansal verilerinde standart haricinde kalan verilerin ortaya çıkartılması yatmaktadır. Diğer bir ifade ile grafik analizleri, olay akış şemaları, nümerik analizler ve ilişki analizleri (Kiracı, 2005) kapsamında yürütülen veri analiz tekniklerinin en önemli getirisi bu veri analizlerini bilgisayar programları ile minimum hataya olanak verecek şekilde yapıyor olmasıdır.

Veri analizleri, belirlenmiş bir evrenden örneklem seçmek yöntemi ile yapılabileceği gibi, bilgisayar programları vasıtası ile yapılan veri analizlerinde şirketin muhasebe kayıtlarında yer alan verilerin tamamının analiz edilmesi de mümkün olmaktadır (Bozkurt, 1998). Örnekleme yönteminden hariç olarak yapılan tüm finansal verilerin analiz edilmesine dayanan veri analizlerinin güvenilirlik ve geçerlilik katsayıları oldukça yüksek olduğu için, tüm verilerin analizi sonucunda hileli alanların ve hileli verilerin analiz edilmesi ve tespit edilmesi daha olanaklı olmaktadır.

#### *2.1.3.6. Uzman Sistemler*

Uzman sistemler; mevcut bilgileri kullanarak belirli bir disiplin içinde sorunlara çözüm önermek için sezgisel ve mantıksal çıkarım yapmaya yönelik bir tekniktir şeklinde tanımlanabilir (Rada, 2008). Bu sistemlerin uygulanması sürecinde hilenin varlığına ilişkin bir veri elde edilebilir. Bu noktada konu veriler analiz edilir ve çıkan sonuçlara göre, sistemin temelini oluşturan kurallar revize edilir ve hileye karşı önlem alınmasına olanak sağlanır. Hileye karşı önleyici prosedürler geliştirildikten sonra, hile riskinin daha etkin algılanması ve önlenmesi için merkezi hile yönetimi sistemi kurulmalıdır (Hillas, 2009).

## 2.2. BDS-240 Kapsamında Hile ve İç Kontrol Sistemine İlişkin Müzakereler

Denetim faaliyeti için görevlendirilen denetçiler, hazırladıkları rapor, defter, belge ve çalışma notları ile elektronik manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dâhil tüm kayıt ve bilgilerin ve ayrıca ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkilidirler. Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler denetçilerin bu sorumluluğunu yerine getirmeleri için bilgi vermekle sorumludurlar (Bulca ve Yeşil, 2014: 53).

BDS-240 standardı, bağımsız denetçilerin, hile ve hile riskine ilişkin sorumluluklarını düzenleyen standarttır. Bu standart özellikle hileli işlemlerden kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak uygulama çerçevesi sunmaktadır. Bu standart kapsamında bağımsız denetim sürecinde bazı müzakerelerin yapılmasına ilişkin belirlemeler yer almaktadır.

BDS-240 standardı kapsamında denetçilerden kurulu olan denetim ekibinin, hileye ilişkin olarak kendi içerisinde müzakere yapmasına ilişkin olarak çerçeve çizilmektedir. Bu kapsamda, denetim ekibi içerisinde yapılacak olan müzakerede hilenin ne şekilde ortaya çıkabileceği dâhil olmak üzere, şirketin finansal tablolarının nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği hususları incelenmektedir. Bu husular kapsamında BDS-240 standardı kapsamında, denetim ekibi içerisinde yapılacak müzakerelerin çerçevesi aşağıdaki gibi çizilmiştir (BDS-240 / A11);

- İşletmenin finansal tablolarının, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine açıklığının denetim ekibi içinde müzakere edilmesi:
- Daha deneyimli denetim ekibi üyelerine, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa açık olabileceği hakkındaki görüşlerini paylaşma fırsatı verir.
- Denetçinin, hileye açık olma durumuna karşı yapılacak uygun işleri belirlemesine ve belirli denetim prosedürlerinin hangi denetim ekibi üyesi tarafından uygulanacağına karar vermesine imkân sağlar.
- Denetçinin, denetim prosedürleri sonuçlarının denetim ekibi arasında nasıl paylaşılacağını ve dikkatini çeken her türlü hile iddiasını nasıl ele alacağını belirlemesine imkân sağlar

Bu müzakereler bir anlamda, denetim ekibinde yer alan deneyimli denetçilerin sahip oldukları tecrübeler doğrultusunda denetime tabi şirketin finansal tablolarında hileye açık olarak tespit edilmesi muhtemel alanları diğer denetçiler ile paylaşmasına olanak sağlamaktadır. Bu müzakereler kapsamında, şirketin hileye açık alanlarının tespit edilmesi sürecinde hangi denetim tekniklerinden yararlanılabileceğinin tartışılması konusunun yanı sıra aşağıdaki konular da denetim ekibi içerisinde yapılan müzakerelerin konusunu oluşturabilmektedir (BDS-240 / A12);

- İşletmenin finansal tablolarının nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlığa açık olabileceği, yönetimin nasıl hileli finansal raporlama yapabileceği ve bunu nasıl gizleyebileceği ile işletme varlıklarının nasıl kötüye kullanılabileceği hakkında denetim ekibi üyeleri arasında görüş alışverişinin yapılması
- Kazanç yönetiminin göstergesi olabilecek durumlar ile yönetim tarafından kazançların hileli finansal raporlamaya yol açabilecek şekilde yönetilmesi amacıyla uygulanabilecek yöntemlerin değerlendirilmesi
- İşletmeyi etkileyen ve yönetim veya diğer taraflar üzerinde hile yapmaları konusunda teşvik veya baskı oluşturabilen, yapılacak hile için fırsat yaratabilen ve yönetimin veya diğer tarafların yapılan hileyi rasyonelleştirmesini sağlayıcı bir kültür veya ortama işaret edebilen bilinen iç ve dış faktörlerin değerlendirilmesi.
- Nakit veya kötüye kullanıma açık diğer varlıklara erişimi olan çalışanların gözetimine yönetimin katılımının değerlendirilmesi.
- Yönetim veya çalışanların davranış ya da yaşam biçimlerindeki olağan dışı veya açıklanamayan ve denetim ekibinin dikkatini çeken değişikliklerin değerlendirilmesi.
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık ihtimalinin denetim süresince akılda tutulması gerektiğinin vurgulanması.
- Karşılaşılması hâlinde hile ihtimalinin göstergesi olabilecek durumların göz önünde bulundurulması.

- Uygulanacak denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamına ön görülemezlik unsurunun nasıl dâhil edilebileceğinin değerlendirilmesi.
- Belirli türdeki denetim prosedürlerinin diğerlerinden daha etkin olup olmadığının ve işletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı önemli yanlışlığa olan açıklığına karşılık vermek üzere seçilebilecek denetim prosedürlerinin değerlendirilmesi
- Denetçinin haberdar olduğu her türlü hile iddiasının dikkate alınması.
- Kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskinin dikkate alınması.

BDS-240 standardı kapsamında, denetçilerin, şirketlerin iç kontrol sistemleri de dâhil olmak üzere, şirketin mevcut çevresini doğru tanımlayabilmek adına zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürlerini uygulamaları sürecinde hile kaynaklı önemli yanlışlıklara dair risklerin belirlenmesinde hangi prosedürlerin uygulanacağı da belirtilmiştir.

Denetçiler, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken,

- BDS-315’e uygun olarak, finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim kademesi beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlıkları” belirler ve değerlendirir.
- Denetçi, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken ve hasılatla ilişkin muhasebeleştirme işlemi yaparken, hile riskinin bulunduğu varsayımı ile hangi tür hasılatın, hangi tür hasılat işleminin ya da yönetim beyanının hile riskine neden olabileceğini değerlendirir.
- Denetçi, değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin ciddi riskler olarak dikkate almak ve kontrol faaliyetleri dâhil olmak üzere şirketin bu tür risklere yönelik kontrollerini anlamak zorundadır.

Denetçilerin, hile kaynaklı “önemli yanlışlıklara” ilişkin olarak sorumluluğu riskleri belirlemek ve değerlendirmek ile sınırlı değildir. Denetçiler, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılması gereken işler ile sorumludur. Değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işler BDS-240 kapsamında aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır;

• *Yapılacak Genel İşler*

- Denetçi, finansal tablolar düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak genel işleri belirlerken:
  - Yapılacak denetimle ilgili hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi ve önemli denetim sorumluluklarının ve-rileceği kişilerin bilgi, beceri ve kabiliyetlerini dikkate alarak personeli görevlendirir, yönlendirir ve gözetir,
  - Başta subjektif ölçümler ve karmaşık işlemlerle ilgili olanlar gelmek üzere, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasının, yön-etimin kazanç yönetimi yapma çabasından kaynaklanan hileli finansal raporlamanın bir göstergesi olup olmadığını değerlendirir,
  - Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının seçimi-ne, ön görülmedik unsurunu dâhil eder.
- *Yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı uygulanacak denetim prosedürleri;*
  - BDS 330’a uygun olarak denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlen-dirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine; niteliği, zamanlama-sı ve kapsamıyla karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerini) tasarlar ve uygular,
- *Kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine karşı uygulanacak dene-tim prosedürleri;*
  - Yönetim, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarını manipüle etme ve hileli finansal tablolar hazırlama imkânına sahip olduğu için hile yapmaya elverişli, özel bir konumdadır. Yönetimin kontrolleri ihlal etme riskinin seviyesi işletme-



den işletmeye farklılık göstermekle birlikte, bu risk tüm işletmelerde mevcuttur. Bu tür ihlallerin nasıl ortaya çıkabileceği öngörülebilir olmadığından, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskidir ve bu sebeple ciddi bir risktir.

- Denetçi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskine ilişkin yaptığı değerlendirmeden bağımsız olarak, aşağıdaki amaçlara yönelik denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular

Denetim sürecinde, denetçilerin hile ve hileye açık alanlara yönelik olarak yapması gereken bir diğer sorumluluk alanı olarak üst yönetim ile müzakere süreçleri belirlenmiştir. Standart kapsamında, hileye ilişkin olarak denetçilerin üst yönetim ile müzakereler yürütmesine ilişkin gerekliliklerin altı çizilmiştir. Denetçilerin hileye ilişkin olarak üst yönetim ile yürüteceği müzakerelerde ele alınması muhtemel hususlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (BDS-240 / A64);

- Yönetimin, hileyi önlemeye ve tespit etmeye yönelik uygulanan kontrollerle ve finansal tablolarda yanlışlık olabileceği riskiyle ilgili değerlendirmelerini niteliği, kapsamı ve sıklığı hakkındaki endişeler.
- Yönetimin, tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini uygun biçimde el alamaması veya tespit edilen bir hileye uygun karşılığı verememesi.
- Yönetimin yeterlik ve dürüstlüğü hakkındaki soru işaretleri de dâhil, denetçinin işletmenin kontrol çevresine ilişkin değerlendirmesi.
- Yönetimin, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili algılarını etkileyerek bu kişileri aldatmak amacıyla kazanç yönetimi yaptığına işaret eden muhasebe politikalarının yönetim tarafından seçimi ve uygulanması gibi, yönetimin hileli finansal raporlama yaptığına işaret edebilecek eylemleri.
- Olağan iş akışı dışında görünen işlemlerle ilgili yetkilendirmelerin yeterlilik ve tamlığına ilişkin endişeler.

Bu noktaya kadar BDS-240 standardı kapsamında ele alınan konular ışığında, BDS-240 standardının, finansal tabloların denetiminde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine yönelik olarak müzakere yöntemine önem verdiğini söylemek mümkündür. Standart kapsamında ele alınan müzakere yöntemleri, sadece denetim ekibi (denetçi) ve üst yönetim arasında planlanmamıştır. Aksine, denetim ekibinin de kendi içerisinde, denetimini yürüttükleri şirkette hile riski ortaya çıkması muhtemel alanlara yönelik olarak müzakere yapması beklenmektedir. Bu müzakerelerin temel amacı, şirketlerin hileli işlemlerinin ve hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak üst yönetimin de denetim ekibinin farkındalığının artırılmasıdır. Yapılan müzakereler hem üst yönetiminin denetim süreçlerine olumlu katkı sağlaması hususunda önem arz etmektedir hem de denetim ekibinin müzakereler sonucunda elde edeceği ortak akıl sonucunda, şirketin hileli alanlarının ve hile riskinden kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin daha etkin ve doğru belirlenmesi olacaktır.

## Sonuç

Yönetim, hilelerin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasından sorumludur ve olumlu bir kontrol ortamı ile birlikte uygun kontrol faaliyetleri kurarak hilelerin önlenmesinde önemli bir rol oynar. Şirket yönetimi, küçük ve orta ölçekli şirketler için gerçek ve şeffaf raporlama ve ticari varlıkların etkin kullanımından sorumludur. İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde işletilmesi, şirket yönetiminin bu sorumluluğu başarıyla yerine getirmesine yardımcı olacaktır. Günümüzde küresel bir sorun haline gelen ve özellikle hileleri kullanarak gerçekleştirilen yolsuzluk olayları ile mücadele edilmesi büyük önem kazanmıştır. Söz konusu mücadelede bağımsız denetimin özel bir konumu bulunmaktadır.

Operasyonel risklerin içerisinde en kapsamlı risk olarak kabul edilen hile riski, günümüzde şirketlerin sıklıkla karşılaştığı risklerin başında gelmektedir. Hileli işlemler ve hile riski şirketler tarafından ciddiye alınmadıkları noktada, şirketler için istenmeyen sonuçlar doğurabilmekte ve sonu yolsuzluğa kadar giden yıkıcı sonuçlar ile sonlanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, hileli işlemlerin hile riskinin önlenmesi önemli bir konudur.

İnsana dair her süreçte ortaya çıkması muhtemel olan hile ve hile riski konularının minimize edilmesi ve şirketlerin bu risklerden dolayı yara almaması için öncelikle şirketlerin politika bazında etik prosedürlerini, kurumsal yönetim ilke ve prosedürlerini, risk yönetim sistemlerini ve iç kontrol sistemlerini ele almaları gerekmektedir. Bu sistemlerin etkin bir şekilde kurulması, kullanılması, kontrollerinin yapılması ve yapılan kontrollerin sonucunda ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesine yönelik planlamaların ve uygulamaların yapılması hileli işlemlerin ve hile riskinin minimize edilmesi noktasında önem arz etmektedir.

Hile riskinin minimize edilmesi noktasında bir diğer önemli görev, bağımsız denetçilere düşmektedir. Bağımsız denetim süreçlerinde farklı analiz teknikleri vasıtası ile hile riskini tespit etmek ve hileli alanları belirlemeye yönelik olarak çalışan denetçilerin, bu süreçlerde etik ve ahlaki kurallara bağlı kalmaları ve süreçler sonucunda belirledikleri hileleri üst yönetime değiştirmeden ivedi şekilde raporlaması önem arz etmektedir.

Bağımsız denetçilerin şirkete ilişkin prosedürler kapsamında hile riski taşıyan alanları ya da hileli işlemleri belirlemesi noktasında, şirketin var olduğu sektörün özelliklerini, mevcut sektörde hile riski oluşturma olasılığı diğer alanlara göre yüksek olan hile riski alanlarını belirlemesi önemlidir. Diğer bir ifade ile sektörel bazda önemlilik derecesi farklılaşan hileli alanların denetçiler tarafından önceden biliniyor olması, şirketin denetim süreçlerinde uygulanan analizlerin bu alanlara yönelik yoğunlaştırılmasına olanak sağlayacaktır. Hile riski taşıyan alanlarda yoğun olarak yürütülecek hileyi ortaya çıkartmaya yönelik analiz tekniklerinin daha başarılı ve verimli sonuçlar vereceği aşikardır.

Bağımsız denetim ekipleri tarafından makul güvence sağlayabilmek ve denetim riskini istenilen düzeye indirebilmek amacıyla yapılan müzakereler de hile riski taşıyan alanların ortaya çıkartılması ve bu alanlarda yoğun bir şekilde doğru analiz tekniklerinin uygulanması sureti ile oluşturulacak süreçler sayesinde, şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği artacaktır. Bağımsız denetim süreçleri kapsamında hile ve hile riski sonucu oluşacak “önemli yanlışlık” konularına yönelik yürütülen müzakereler kapsamında ele alınan konular, şirketlerin finansal tablolarında hileden kaynaklı hangi önemli yanlışlıkların olabileceği yönünde fikir ortaya koyması ve bu noktaların ortaya çıkartılması noktasında, şirketlerin

gelecekteki süreçlerde aynı önemli yanlışlıkla karşılaşmaması için önlem almasına olanak sağlayacaktır. Dolayısıyla, özellikle bağımsız denetçilerin kendi aralarında yürüttükleri hileye ilişkin müzakerelerin, şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması ve hileden kaynaklı önemli yanlışlıkların ortaya çıkartılması noktasında önemli olduğu düşünülmektedir.

## Kaynakça

Alagöz, A. “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü” Güncel İşletmecilik Konuları, [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf) Erişim Tarihi: 14.Ocak.2017.

Bozkurt, N. (2009) İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, İstanbul.

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

Gök, M. Ve Akar, S. (2014). “Türkiye’de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi” Business and Economic Research Journal, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.D. Yayını, 5, 4.

Graycar, A. ve Smith, R. (2002). “Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21th Century” Australian Institute of Criminology.

Grant Thornton, “Managing Fraud Risk: The Audit Committee Perspective” 2002, [http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Audit/Assurancepublications/Audit%20committee%20guides/ACH\\_Guides\\_Managing\\_Fraud\\_Risk\\_.pdf](http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Audit/Assurancepublications/Audit%20committee%20guides/ACH_Guides_Managing_Fraud_Risk_.pdf), Erişim Tarihi: 14.Ocak.2017.

Güner, F. (2009). “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü” Maliye Dergisi, 157, Temmuz-Aralık.

Hile Denetim Hizmetleri, “İşletme Odaklı Hile Türleri” <http://www.hiledenetimhizmetleri.com/hile-denetimi/isletme-odakli-hile-turleri.html> Erişim Tarihi: 14.Ocak. 2017.

Hogan,C, Zabihollah Rezaee, Richard Dick Riley Jr., ve Uma Velury (2008). “Financial Statement Fraud: Insights form the Academic Literature”, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2.

Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). “Hileler ve Denetimdeki Yeri” I.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs 2009, <http://www.sbekongre.sakarya.edu.tr/kongre1/Bildirir/691-704.pdf> Erişim Tarihi: 14.Ocak.2017.

Kesik, A. (2005). “5018 Sayılı Kamu mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi” Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9, 1.

Kızılböğa, R. ve Özşahin, F. (2013). “Etkin bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı” Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 6, 2.

Öksüz, F. (2005). “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim, Yaz. <http://www.tide.org.tr/uploads/tide12.pdf> Erişim Tarihi: 14.Ocak.2017.

Fuat Öksüz, “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, İç Denetim, Yaz 2005.

Resmi Gazete, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, 24.12.2003-25326.

Tanner, S. (2008). “Managing Risk How Organisations Respond to Fraud Risk” Accountancy Ireland, 40, 3.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) Resmi İnternet Sitesi <http://www.coso.org>, Erişim Tarihi: 14.Ocak.2017.

Uzunay, V. (2007). Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Araştırma Raporu, Ankara.

Arı, M. (2008). “Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenirliği” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Dergisi, Cilt 2 Sayı 3, Ekim.

Yurtsever, G., (2010). Bankacılığımızda İç Kontrol, ( 2. Baskı) Beta Yayınları İstanbul.

Öğüş, İ. C., Yılmaz, B. B., (2016). “Otel İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Kurulması: Marmara Bölgesi’ndeki Beş Yıldızlı Bir Otelin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, 2016/11, ss. 78-107

Türedi, H., Kaban, A. O., Karakaya, G., (2015). “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (Turnbull) ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması”, Sayıştay Dergisi, (99), ss.95-119.

Atmaca, M., (2012). “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(1), ss. 191-205.

Alpman, G., (2018). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, DEOLİTTE.

Pehlivanlı, D. (2011). Hile Denetimi, Metodoloji ve Raporlama. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Özkul, F. ve Z. Özdemir (2013). “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”, Öneri Dergisi. 75-89.

Ertop K. (2016), “Risk Bazlı Denetim Yaklaşımı Açısından Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları”, Muhasebe ve Denetim Dünyası, 23-49

Bulca, H. Yeşil, T. (2014) “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 1(2), ss.47-58

Mengi, T. B. (2013), Hileli finansal raporlama, Beta yayıncılık, İstanbul

Uğurlu, F. (2018), İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve

Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Malatya

Derici, O., (2013). İç kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi. Hilal Matbaacılık. Ankara

Ömürbek, V., Altay, Sevil Özge (2011). “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sistemin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, S.1 :379-402

Akyel, R., (2010) “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi, 1: s. 83-98.

Polat, E. (2018), Aile Şirketlerinde Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Kontrol Sistemi: TRC3 Bölgesi Uygulaması, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, Malatya

Kandemir, C. ve Kandemir, İ. (2013). “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, s. 29-54

Özdemir, Ümit F. (2013), Bankalarda Hile Riski Yönetimi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul

Yıldırım, N. (2018), Muhasebede Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Önemi ve Kocaeli’de Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, İstanbul Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Hatunoğlu, Z. Koca, N. Kılı, M. (2012) “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 20, s.169-189,

Kandemir, C. (2010). “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana

Haftacı, V. (2011), Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli

