

**MUHASEBE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İÇ
KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

**A RESEARCH on the IMPORTANCE of INTERNAL
CONTROL SYSYTEM on PREVENTING ACCOUNTING
FRAUD**

Kayahan TÜM¹

Özet

Bu çalışmanın amacı muhasebe hilelerinin önlenmesi ve/veya azaltılmasında önemli bir araç olarak kabul edilen iç kontrol sisteminin Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmeleri açısından durumunu tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda üretim işletmelerine anket çalışması yapılarak işletmelerin iç kontrol sistemlerinin muhasebe hilelerini önleme konusundaki mevcut durumları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda üretim işletmelerinin iç kontrol uygulamalarında önemli eksikleri olduğu ve şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilebilecek hilelere açık oldukları söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: *İç kontrol, Muhasebe hileleri, Üretim işletmeleri*

Abstract

The aim of this study is to determine the position of internal control system, which is accepted to be an important tool to prevent and / or decrease the accounting fraud, for the manufacturing enterprises in Antakya. In accordance with this purpose, a survey study is applied to analyse the current situation of manufacturing enterprises on preventing accounting fraud via internal control systems. As a result of the research, it is understood that manufacturing enterprises have serious deficiencies

¹Yrd. Doç. Dr., Mustafa Kemal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, kayahantum@mku.edu.tr

on internal control system and they are vulnerable to fraud by their employees.

Key Words: *Internal control, Accounting fraud, Manufacturing enterprises*

Giriş

Son yıllarda muhasebe yazınında sıklıkla ele alınan konulardan bir tanesi işletmelerde gerçekleşen hileli muhasebe işlemleridir. Şüphesiz konunun önem kazanmasında yaşanan büyük ölçekli şirket skandallarının (Enron, Worldcom, Xerox, gibi) etkisi oldukça büyüktür. Söz konusu skandalların ortaya çıkarmış olduğu finansal kayıpların ardından, işletmelerde muhasebe hilelerinin önlenmesi bağlamında nelerin yapılabileceği konusu ilgili tüm tarafların gündemine girmiş ve bu konudaki çalışmalar artmıştır (Küçük ve Uzay, 2009: 240).

Şirket skandallarının ardından yapılan birçok akademik araştırmada, skandalların temel nedenlerinden birinin şirketlerde risklerin kontrol edilmesini mümkün kılacak iç kontrol mekanizmalarının olmaması veya mevcut iç kontrol sistemlerinde büyük aksaklık ve eksikliklerin bulunması gösterilmiştir (Yurtsever 2008: 20). Nitekim skandalların ardından ABD’de yürürlüğe giren ve şirketlerin kurumsal yönetim uygulamalarına köklü değişiklik getiren Sarbanes Oxley Yasası (SOX), şirketlerde iç kontrol sisteminin etkin çalışmasına yönelik önemli kurallar getirmiş ve bu konuda şirket yönetim kurullarının, üst yönetimin ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarını önemli ölçüde arttırmıştır.

Bu çerçevede çalışmanın amacı literatürde muhasebe hilelerinin önlenmesi ve/veya azaltılmasında önemli bir araç olarak kabul edilen iç kontrol sisteminin Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmeleri açısından durumunu tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda üretim işletmelerine anket çalışması yapılarak işletmelerin iç kontrol sistemlerinin muhasebe hilelerini önleme konusundaki mevcut durumları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

1. Hile Kavramına Genel Bir Bakış

Genel olarak hile kavramı, kasıtlı bir biçimde aldatma şeklinde ifade edilebilir (Özkul ve Özdemir, 2013: 75). Bununla birlikte muhasebe yazını incelendiğinde hile kavramına yönelik olarak birçok araştırmacı ve kurum tarafından çeşitli tanımlamaların yapıldığı görülmektedir. Örneğin Pehlivanlı'ya (2011: 3) göre hile bir kişinin veya bir kurumun varlığına el koyma veya haksız bir biçimde kullanılmasıdır. Diğer bir tanımda hile; bir kişinin görevini, çalıştığı işletmenin kaynak ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanması veya suiistimal ederek kendine haksız fayda sağlaması şeklinde belirtilmiştir (Özeroğlu,2014: 182).Küçük ve Uzey (2009: 241) ise hileyi finansal tablolarda sunulan mali bilgilerde önemli tahrifata yol açan kasıtlı davranışlar olarak tanımlamıştır. Yazarlara göre önemli tahrifattan kastedilen finansal tablo kullanıcılarının aldatılması amacıyla finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından dürüst bir şekilde sunulmasını engelleyecek şekilde göz ardı edilmesidir.

Hile olgusunun önem kazanmasıyla birlikte ülkemizde düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar tarafından konu ele alınmıştır. Örneğin 2006'da yürürlüğe giren Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'de hile; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya işletme üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları olarak tanımlanmıştır (SPK,2006).

Tanımlardan görüldüğü üzere hile olgusu, çalışanın bağlı olduğu işletmenin kaynak ve varlıklarını kendi menfaati doğrultusunda, kasıtlı bir biçimde ve amacı dışında kullanmak suretiyle haksız bir kazanç elde etmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Buradan hareketle hile eyleminde ortaya çıkan temel unsurlar şu şekilde ifade edilebilir (Çıtak, 2009a: 16; Yıldız ve Baskan, 2014: 2):

- Hile, gizli yapılan bir faaliyettir,
- Hileyi gerçekleştiren haksız bir kazanç sağlar,

- Kasıt unsuru hile olgusunun temelidir. Hile yapan kişiler ya karşı tarafı bilinçli olarak aldatmaya gitmekte ya da gerçekleri yanlış açıklayarak karşı tarafı irade dışı yanlış açıklama yapmaya itmektedir ve
- Her durumda işletme zarar görmektedir.

Diğer taraftan literatürde işletmelerin muhasebe hilelerine başvurma nedenleri arasında çeşitli sebepler sayılmaktadır. Bununla birlikte işletmelerin bu tür işlemlere başvurma nedeninin temelinde gelir ve varlıklarını olduğundan daha yüksek bir değerle gösterme çabası yattığı söylenebilir. Bu anlamda muhasebe hilelerinin temel amacının işletmelerin mali/finansal gösterge ve tablolarının olduğundan farklı genellikle de olduğundan daha iyi gösterilmesi şeklinde belirtilebilir.

Ancak işletmelerin muhasebe hilelerine daha az vergi vermek amacıyla da başvurdukları gözlemlenmektedir. Özellikle sermaye piyasası mevzuatına tabi olmayan küçük ve orta boy işletmelerde vergi kaygısının ön plana çıkmasıyla birlikte finansal performansın olduğundan daha düşük göstermek suretiyle vergiye esas olan karın azaltılması yoluna gidilebilmektedir. Ülkemizde kayıt dışılığın yaşandığı bazı sektörlerde bu durumun oldukça yoğun bir şekilde yaşandığı söylenebilir (Küçük ve Uzay, 2009: 243).

1.1. Hile Türleri

Hile eylemini çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bununla birlikte hile konusunda önemli araştırmalar yapan Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE) işletmelerde karşılaşılan hile türlerini üç kategoride sınıflandırmıştır (Özkul ve Özdemir, 2011: 64). Bunlar;

- Varlıkların kötüye kullanılması,
- Yolsuzluk ve haksız kazanç
- Hileli finansal raporlamadır.

Varlıkların Kötüye Kullanılması: Varlıkların kötüye kullanılması varlıkların çalınması ya da amaç dışı usulsüz kullanımını ifade eder. Varlıkların, kötüye kullanımı genellikle varlıkların işletmedeki bir veya birkaç çalışana amaç dışı aktarılması neticesinde ortaya çıkar. (Güredin,

2010: 134-135). Bu tür hileler daha çok alt ve orta kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilir. İşletmenin aktifinde yer alan varlıkların birçoğu çalınmaya dolayısıyla da hileye müsaittir. Bazı hileler tutar olarak önemsiz olabilir ancak hırsızlık küçük bile olsa zamanla boyutu artabilir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 39). Varlıkların kötüye kullanılmasına yönelik hileler genellikle; nakit tahsilâtı ve ödemeleri ile ilgili varlıkların kötüye kullanılması ile stoklar ve diğer varlıkların kötüye kullanılması olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Nakit tahsilâtlarının çalışanlar tarafından zimmete geçirilmesi, satışların kayda alınmaması veya satışların olduğundan daha düşük bir değerle gösterilmesi bu tür hilelere örnek olarak verilebilir (Şengür, 2010: 14).

Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar: Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar; çalışanın, bir işletme faaliyetinde işverenin ya da bir başkasının haklarını göz ardı ederek, gücünü yanlış bir biçimde kendisine veya bir başkasına yarar sağlama amaçlı kullanmasıdır. Bu gruba giren eylemler, işletmenin zarar maliyetinin artmasına neden olmaktadır. Yatırımcının güveni zedelenmekte, büyüme durmaktadır (Özeroğlu, 2014: 185). Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlara örnek olarak rüşvet almak, karşı tarafı rüşvet vermeye zorlamak ve bağış ve yardım kabul etmek sayılabilir (Şengür, 2010: 37).

Hileli finansal raporlama: İşletmelerde gerçekleşen son hile türü ise hileli finansal raporlamadır. Hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla finansal bilgi ve açıklamaları kasıtlı olarak yanlış bildirme veya atlama yaparak, işletmenin finansal durumunu yanlış bildirme anlamına gelmektedir. Hileli finansal raporlama genellikle kendisi bir sonuç olmaktan ziyade arzu edilen bir sonuca gitme aracıdır (Çıtak, 2009b: 87). Hileli finansal raporlamada genellikle işletmenin iç kontrol sistemi ihmal edilmekte, çeşitli bilgiler gizlenmekte, kayıt ve belgeler tahrif edilmekte, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenebilmektedir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 39). Bu tür hileler önemli ölçüde üst yönetim tarafından gerçekleşmektedir.

Hileli finansal raporlama, işletmelerde ortaya çıkan en az hile türü olmasına rağmen en maliyetli hile türüdür. Nitekim ACFE'nin 2010'da işletmelerde hile türlerinin oransal durumlarını tespit etmek amacıyla yapmış olduğu çalışmada; araştırma kapsamında yer alan işletmelerin %86,3'ünde varlıkların kötüye kullanılması, %32,8'inde yolsuzluk ve haksız kazanç, %4,8'inde ise hileli finansal raporlamaya yönelik hilelerin gerçekleştiği ortaya koyulmuştur (Yıldız ve Başkan, 2014: 4-5, Kandemir, 2010: 24).

Diğer taraftan yukarıda belirtilen hile türlerinin işletmelerde potansiyel olarak ortaya çıkabilmesi baskı ve teşvikler, fırsat ve haklı gösterme gibi üç unsurun mevcudiyetine bağlıdır. Hile üçgeni olarak da adlandırılan bu yaklaşıma göre hilenin işlendiği ortamda mevcut olması gereken durumlar şu şekilde ifade edilebilir (Uçma, 2010: 28).

Baskı ve Teşvikler: Hilenin işlendiği ortamda var olması gereken durumlardan biri olan baskı ve teşvikler işletmenin çalışanları ve yöneticileri ile ilgilidir. Çalışanların hileye başvurma nedenleri arasında; çeşitli nedenlerle fazla paraya ihtiyaç duymaları, maaş sisteminin prime dayalı olması, kendisine ulaşılması güç hedeflerin verilmesi gibi faktörler sayılabilir. Yüksek rekabet, finansal başarıya odaklı terfiler, hisse bazlı ödemeler, kişisel itibarın artırılması, finansal beklentilerin karşılanması konusunda karşılaştıkları baskı gibi faktörlerde yöneticilerin hileye başvurma nedenleri arasında sayılabilir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 40).

Fırsatlar: İşletme içerisindeki kontrol yetersizliği, etkinsizliği veya yönetimin kontrolleri boşa çıkarmadaki yeteneği türünden bazı durumların varlığı hilenin oluşumuna bir tür fırsat sunmaktadır (Küçük ve Uzay, 2009: 244).

Haklı Gösterme: Hilenin üçüncü ayağı hileyi gerçekleştiren kişinin eylemini meşrulaştırmasıdır. Çalışanlar yapmış oldukları hile sonrası mutlaka bir bahane ile kendini savunacaklardır. Örneğin ilk akla gelen bahaneler arasında aşırı borcum vardı, yapmak zorundaydım, hakkım olanı aldım gibi durumlar sayılabilir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 40).

1.2. İşletmelerde Hile Belirtileri

Literatürde kırmızı bayrak olarak da ifade edilebilen hile belirtileri; işletmenin finansal tablolarında hileli işlemlerin gerçekleşmiş olabileceğini gösteren işaretlerdir (Pehlivanlı, 2011: 36).Uçma, (2010: 89-92) işletmelerin finansal tablolarında görülebilecek hile belirtilerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır:

Muhasebe uygulamalarıyla ilgili anormallikler:

- İşlemlerin zamanında kayıtlara alınmaması,
- Hareketsiz hesaplarda hareketlenmelerin görünmesi,
- Önemli varlık kayıpları,
- Vadesi geçen hesaplarda artış,
- Varlıklarla ilgili son dakika düzeltmeleri,
- Belge kayıplarının artması,
- Muhasebe dönemlerinde ve sınıflandırmalarda uygunsuz işlemler,
- Uzun süredir bekleyen büyük tutarlı şüpheli alacaklar.

İç Kontrol Zayıflıkları: İşletmelerde, gerçekleşen hileleri asgari düzeye indirilmesinde belki de en önemli faktör etkin bir iç kontrol sisteminin varlığıdır. Aşağıda belirtilen durumlar iç kontrol zayıfları olarak tanımlanmakta ve işletmede hile riskini arttırmaktadır. Bunlar;

- görevlerin ayrılığında eksiklikler,
- varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar,
- yetersiz yetkilendirme,
- yetersiz belgelendirme sistemi,
- yetersiz muhasebe sistemi,
- bağımsız mutabakatların olmayışı.

Analitik Anormallikler: Bu tür hilelere örnek olarak; stoklar azalırken borçların artması, satışlar azalırken, alacak hesaplarının artması veya borçların artması, satışlar normal giderken satışların maliyetinin daha fazla artması verilebilir.

Çalışanların Aşırı Harcamaları: Çalışanların yaşam biçimlerinde görülen değişiklikler ya da aşırı harcamalar bir başka hile belirtisidir.

Çalışanlara yönelik aşırı yaşam biçimlerine örnek olarak şunlar verilebilir. Çok pahalı eşya kullanımı, pahalı araba kullanımı, üst düzey sosyal kulüplere üyelik ve pahalı seyahatler.

Şikâyetler, Uyarılar ve İmalar: Hilenin ortaya çıkartılması açısından olaya bakıldığında, işletme çalışanlarının, yöneticilerinin ve işletme dışı üçüncü kişilerin önemli rolleri göz ardı edilemez. Bu kişilerden gelen şikâyetler, uyarılar ve imalar işletmede gerçekleşen hilelerin ortaya çıkartılması konusundaki rolleri göz ardı edilemez. Diğer taraftan yukarıda yer verilen hile belirtilerine ek olarak çalışanlara duyulan aşırı güven duygusu, işe alım süreçlerinin yetersizliği, yetersiz denetim uygulamaları çalışan hilelerine açık bir işletme ortamı yarattığı unutulmamalıdır (Özkul ve Özdemir, 2013: 76).

1.3. Muhasebe Hilelerinin Önlenmesine Yönelik Mekanizmalar: İç Kontrol Sistemi

Günümüzde kurumsal yönetim ilkelerini hayata geçiren gerek özel işletmeler gerekse de kamu işletmeleri muhasebe hilelerini önlemek ya da en azından asgari bir düzeye indirmek amacıyla birçok mekanizmadan birlikte yararlanmaktadır (Kandemir ve Kandemir, 2012: 39). Nitekim ilgili yazın incelendiğinde işletmelerde muhasebe hilelerinin önlenmesi ve/veya ortaya çıkarılmasında genellikle iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim mekanizmalarının ön plana çıktığı gözlemlenmektedir (Yıldız ve Başkan, 2014: 14).

Ancak hemen belirtmek gerekirse söz konusu mekanizmaların hiçbiri muhasebe hilelerinin mutlak bir biçimde önlenmesinde tek başına yeterli değildir. Bununla birlikte söz konusu uygulamalar muhasebe hileleri ile mücadelede tümünü olmasa da önemli bir kısmını önlemekte veya ortaya çıkarabilmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012: 39). Bu çalışmada işletmelerde muhasebe hilelerin önlenmesinde sadece iç kontrol sistemi üzerinde durulacaktır.

İç kontrol sistemi günümüz işletmeler açısından temel bir gereklilik olarak kabul edilmektedir. Bu gerekliliğin altında yeten nedenler arasında işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması

ve buna bağlı olarak hata ve hile kaynaklı işlemlerin çoğalması gibi faktörler sayılabilir. Söz konusu faktörlerden dolayı işletme yöneticilerinin etkin bir iç kontrol sistemi kurmaksızın işletme faaliyetlerini kontrol etmesi ve/veya yönetmesi mümkün görünmemektedir.

İç kontrol, genel olarak işletmenin finansal ve operasyonel amaçlarını gerçekleştirmek ve bu konularda makul bir güvence vermek amacıyla üst yönetim tarafından oluşturulan/geliştirilen her türlü politika, prosedür ve kurallar bütünü şeklinde tanımlanabilir. Günümüzde büyük ya da küçük hemen hemen her türlü işletmenin formal veya informal bir iç kontrol yapısı mevcuttur. Örneğin birçok işletmede yetkilendirme mekanizmaları, görevlerin ayrılığı, fiziki koruma, erişim prosedürleri vb. gibi kontrol faaliyetleri bulunmaktadır.

İç kontrol² kavramının küresel ölçekte önem kazanmasında ve gelişmesinde büyük payı olan COSO (Committee of Sponsoring Organization) komitesi iç kontrolü; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer çalışanları tarafından etkilenen ve aşığıda belirtilen amaçların yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreç olarak tanımlamıştır (Elmas ve Kurnaz,20013: 62). Bu amaçlar;

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Yasa ve mevzuata uyum.

COSO tarafından yapılan söz konusu tanımda üstünde durulması gereken birkaç önemli nokta bulunmaktadır. Öncelikle iç kontrol sistemi belirtilen hedefler konusunda makul bir güvence vermeyi hedefler. Makul güvence iç kontrollün üst yönetim dâhil kurumun her düzeyindeki çalışanından etkilenmesiyle yakından ilgilidir. Çünkü iç kontrol çalışanların hileli yollara başvurusu veya üst yönetimin hatalı ve hileli

²Coso'ya göre iç kontrolün; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme gibi beş temel unsuru bulunmaktadır.

kararlar alması suretiyle ihlal edilebilir. Bu anlamda iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerine yönelik mutlak bir garanti vermeye değil, makul bir güvence vermeye odaklanır (Alpman, 2009). Tanımda öne çıkan bir diğer unsur ise sadece finansal konuların değil finansal olmayan konularında iç kontrolün etki alanına girmiştir. Başka bir ifadeyle işletmelerin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetleri iç kontrolün kapsamında yer almaktadır.

İç kontrol faaliyetleri, işletmelerde gerçekleştirilen bir işlemin işletme amaçlarına, ilgili yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde icra edilip edilmediğini tespit etmek amacıyla örgüt içinde oluşturulan standartlaştırılmış süreçler olarak ifade edilebilir (Elmas ve Kurnaz,20013: 62). İç kontrol, standartlaşmış süreçler yardımıyla işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına katkıda bulunabilir. Bir organizasyonda; kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi işletme faaliyetleri üzerinde katma değer yaratabilir. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri işletme varlıklarının korunmasını önemli ölçüde temin edebilir (Uzun, 2009). Aksi durumda, yani kontrol eksikliklerinin bulunduğu durumlarda, onaysız yapılan ticari işlemlere, yükümlülüklerin yerine getirilmemesine, finansal işlemlerde hata ve hilelere, fiktif satışlara ve yolsuzluğa maruz kalınabilecek durumlar gibi eksikliklere ve bunun sonucunda da kurumun itibarının zedelenmesine yol açabilir (Uzay, t.y.).

Bu açıdan bakıldığında işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, gerek güçlü bir ekonomik yapının sürdürülebilmesi açısından gerekse de muhasebe hilelerinin asgari bir seviyeye indirilmesi açısından son derece önemlidir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi ise; iyi bir örgüt yapısı, etkin bir muhasebe sistemi, nitelikli personel ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirecek iç denetimin var olmasını gerektirir. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 85).

İyi bir örgüt yapısı; işletmede uzmanlaşma, faaliyetler arası koordinasyonun sağlanması, hata ve hileli işlemlerin önlenmesi ile işletmedeki zayıf noktaların tespit edilmesi açısından önem arz etmektedir (Atmaca,2012: 200).Etkin bir iç kontrol sistemi için diğer bir unsur işletme içerisinde sağlıklı işleyen muhasebe bilgi sisteminin var olmasıdır. Muhasebe bilgi sisteminin hileli işlemleri önleme olasılığının artması için istisnasız işletmede gerçekleşen tüm işlemleri doğru, zamanlı, gerçek değeriyle kayıtlara alması, işlemleri doğru hesaplarda sınıflandırması ve verileri denetime her an hazır tutacak şekilde depolaması gerekir. Ayrıca veri işleme hatalarının zamanında belirlenip düzeltilmesi, muhasebe bilgi sisteminde bulunması gereken diğer bir özelliktir (Kandemir ve Kandemir, 2012: 45).

Nitelikli çalışan, etkin bir iç kontrol sistemi açısından diğer önemli bir unsurdur. İşin gerektirdiği eğitime ve tecrübeye sahip, işletmenin kurallarını benimsemiş, görevini titizlikle yürüten çalışana sahip olan işletmelerde iç kontrol sistemi daha etkin çalışacağı kuvvetli bir olasılıktır. Aynı şekilde iç denetim faaliyetleri iç kontrolün etkinliğini artıran bir başka unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol faaliyetlerini belirli aralıklarla değerlendiren iç denetim faaliyeti kontrollerin mevcut durumunu ortaya koyması açısından son derece önemlidir (Özkul ve Özdemir, 2011: 36; Uzay, t.y. ; Atmaca,2012: 200).

Diğer taraftan işletmelerde iç kontrol faaliyetleri dizayn edilirken göz önünde bulundurulması gereken birkaç temel ilke söz konusudur. Kandemir ve Kandemir (2012: 43) bu ilkelere ilişkin çalışmasında şu açıklamaları yapmıştır:

- **Görevlerin ayrılığı ilkesi:** Görevlerin ayrılmasında en duyarlı nokta işletme bünyesinde varlıkların korunması, kayıt ve onay/yetkilendirme işlevlerinin birbirinden ayrı olması gerekir.
- **Doğru Yetkilendirme ve Onay İlkesi:** Her bir işlemin yetkili merciden onayı alınmak suretiyle işlemin gerçekleştirilmesi gerekir.
- **Yeterli belgeler ve Kayıtlar:** Faturalar, sipariş fişleri, ürün teslim tutanakları gibi belgeler ile muhasebe kayıtları, işlemlerin

gerçekleştığının kanıtları olup, bunların bilgisayar ortamında ve/veya dışarıda belli bir düzen içerisinde saklanması gerekir (Uzay, t.y.)

- **Bağımsız Kontroller:** Görevlerin ve işlemlerin işletme içinden ya da dışından üçüncü kişilerce bağımsız olarak kontrol edilmesini ifade eder.
- **Varlıklar ve kayıtlar üzerindeki fiziksel kontroller:** İşletme yönetimi bilgisayarlar, binalara, ambarlara ve muhasebe sistemlerine girişleri düzenli bir şekilde izlemesi gerekir.

Özetlemek gerekirse yukarıda belirtilen ilkeler çerçevesinde yapılandırılmış iç kontrol faaliyetlerinin, işletmelerin finansal ve finansal olmayan tüm iş süreçlerinde meydana gelebilecek hileli işlemleri önlemede katkıda bulunacağı söylenebilir. Çünkü iç kontrol sistemi, işletmelerde iş yapılış şekillerini belirli ilke ve kurallara bağlamak suretiyle bu süreçlerde karşılaşılabilecek olumsuzlukları ve belirsizlikleri minimize edecektir. Bu durum ise işletme faaliyetlerinin arzu edilen bir biçimde gerçekleşmesine, varlıkların korunmasına, suiistimal ve yolsuzluk vakalarının daha az yaşanması ile yasa ve yönetmeliklere uyumun artmasına yardımcı olacaktır. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin kendisinden beklenen yararı sağlayabilmesi için sistemin sık aralıklarla üst yönetim tarafında izlenmesi gerekir. Günümüzdeki işletmelerin sürekli bir dönüşüm ve gelişim eğilimi içerisinde olmalarından dolayı faaliyetleri sırasında çeşitli risklerle karşıya kalabilmektedirler. Bu nedenle işletmeler risk unsurlarını tespit etmek ve risklerin faaliyetler üzerindeki olumsuz etkilerini en az düzeye indirebilmek için mevcut kontrollerini sürekli gözden geçirmeleri gerektiği durumlarda ise revize etmeleri gerekir.

2.Muhasebe Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Araştırma

Bu bölümde çalışmanın amacını gerçekleştirmek üzerine yapılan anket çalışması hakkında bilgiler sunulmuştur. Bölümde öncelikle araştırmanın metodolojisine yönelik bilgiler verilmiş olup, daha sonra

araştırma neticesinde elde edilen bulgular çerçevesinde değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2.1.Araştırmanın Amacı

Bu araştırma, Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmelerinin iç kontrol sistem ve uygulamalarının muhasebe hilelerini nleme konusundaki mevcut durumlarını ortaya koymak amacıyla yapılmıştır.

2.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Bu araştırmada, iç kontrol sisteminin muhasebe hilelerini nleme konusundaki durumu anket çalışması ile işletme sahip ve yöneticilerinin görüşlerine dayandırılarak analiz edilmiştir. Anket formu, gerek konuyla ilgili daha önce yapılan çalışmalardan (Hatunoğlu, vd., 2012: 179-185; Keskin, 2014) gerekse de literatürdeki kuramsal tartışmalardan yararlanılmak suretiyle hazırlanılmıştır. Bu bağlamda anket formunda iç kontrol sisteminin muhasebe hilelerini önlemede etkisi olabileceği düşünülen 23 adet soru bulunmaktadır.

Çalışmanın ana kütlesini Antakya merkez ve organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır. Antakya Ticaret ve Sanayi Odası yetkililerinden alınan bilgilere göre Antakya’da 310 tane üretim işletmesi bulunmaktadır. Araştırmada öncelikle 310 üretim işletmesinin tamamı ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak çalışmadaki süre ve teknik sıkıntılar nedeniyle 85 üretim işletmesine ulaşılmış olup, bu işletmelerin ise 62’si anket formunu doldurmuştur. Bu nedenlerden dolayı çalışmanın ana kütlesi 85 üretim işletmesi olarak belirlenmiştir. Örnekleme büyüklüğü ana kütlenin yaklaşık %72’sine denk gelmektedir.

2.3.Verilerin Analizi

Katılımcıların anket formunda yer alan sorulara verdiği cevaplar SPSS 15.0 Windows programında frekans analizi kullanılmak suretiyle değerlendirmiştir. Anket formunu dolduran şirketlerin demografik bilgileri ile iç kontrol sistemine yönelik görüşleri aşağıda sunulmuştur.

2.3.1. Ankete Katılan Şirketlere Ait Tanımlayıcı Bilgiler

Anket formunu dolduran 62 üretim işletmesinin hukuki yapısı, faaliyet türü ve çalışan sayısına ait bilgiler aşağıda sunulmuştur. Tablo-1’den de gözlemleneceği gibi ankete katılan işletmelerin önemli bir kısmı (%66,6) limited şirket statüsünde olup, geriye kalan kısmı ise anonim şirkettir. Bununla birlikte ankete halka açık anonim şirketlerden katılım sağlanamamıştır. Diğer taraftan işletmelerin faaliyet alanları açısından değerlendirildiğinde daha çok gıda sektöründen ankete katılım olduğu görülmektedir. Bununla birlikte ankete mobilya, kimya, tekstil ve diğer (makine, demir, filtre vb.) sektörlerinden firmalar iştirak etmiştir. Çalışan sayıları açısından değerlendirildiğinde ankete katılan işletmelerin % 72’sinde 11-50 aralığında personel çalışmaktadır. 51 kişi ve üstü çalışan istihdam ettiren işletmenin yüzdesel oranı %9,7’dir. Demografik verilerden hareketle ankete katılan işletmelerin ağırlıklı olarak limited şirketi statüsünde olduğu, gıda ve mobilya alanında faaliyet gösterdikleri ve 11-50 aralığında çalışana sahip olduğu söylenebilir.

Tablo 1: Ankete Katılan Şirketlerin Demografik Bilgileri

		N=62	%
Şirketin Türü	Anonim Şirket	21	34,0
	Limited Şirketi	41	66,0
Faaliyet Alanı	Mobilya	12	19,5
	Tekstil	2	3
	Kimyevi	3	4
	Gıda	27	43,5
	Diğer	18	30
Çalışan Sayısı	1-10 kişi	11	17,8
	11-50 kişi	45	72,5
	51 kişi ve üstü	6	9,7

2.3.2. İç Kontrol Sistemine Yönelik Bulgular

Bu kısımda işletmelerin mevcut iç kontrol yapılarını tespit etmek amacıyla oluşturulmuş önermeler ile katılımcıların bu önermelere ilişkin cevaplarının yer verilmektedir. Ankette yer alan sorular; görevlerin ayrılığı, varlıkların fiziki kontrolü, uygun belgeleme, yetkilendirme prosedürleri ve bağımsız kontroller gibi etkin bir iç kontrol faaliyetleri için gerekli ilkeler göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır.

2.3.2.1. Varlıklarının Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular

Varlıkların fiziki olarak korunması iç kontrol sisteminin temel amaçlarından birisidir. Ticari mallar, nakit, bina vb. işletmenin varlıkları arasında yer alıp söz konusu varlıkların çalınma ve kötüye kullanma risklerine karşı fiziki kontrollerinin gerçekleştirilmesi gerekir. Bu amaçla hazırlanan önermelere ve katılımcıların bu önermelere vermiş oldukları cevaplar Tablo-2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Önermeler

		Evete	Hayır	Yeni Başlandı
İşletmede nakit tahsilatı ve ödemelere yönelik yazılı prosedürler mevcuttur.	<i>N</i>	24	34	4
	%	38,7	54,8	6,5
Kasa mevcudu, sorumlular dışındaki kişiler tarafından sayımı yapılmaktadır.	<i>N</i>	38	19	5
	%	61,2	30,6	8,2
Ödemelerde banka hesabı kullanılmaktadır	<i>N</i>	34	16	12
	%	54,8	25,8	19,4
Tahsilatlar günlük olarak bankaya yatırılmaktadır.	<i>N</i>	43	13	6
	%	69,4	20,9	9,7
Hammadde, yarı mamul ve mamullerin sayımı sadece dönem sonlarında yapılır	<i>N</i>	44	15	3
	%	70,9	24,1	5
Hammadde, yarı mamul ve mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	<i>N</i>	33	21	8
	%	53,2	33,8	13

Hammadde, yarı mamul ve mamullerin dönem içinde fiziki sayımı yapılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	N	27	29	6
	%	43,5	46,7	10
Stoklar depodan ancak yazılı talepler doğrultusunda çıkmaktadır.	N	34	23	5
	%	55	37	8
Bina ve depolar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	N	53	4	5
	%	85,6	6,4	8
İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	N	49	5	8
	%	79	8	13

Tablo-2’de sunulan önermelere verilen cevaplardan hareketle nakit varlıkların korunmasıyla ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Ankete katılan;

- İşletmelerin %54,8’inde nakit ödeme ve tahsilatlarına yönelik yazılı prosedürler bulunmamaktadır,
- İşletmelerin % 61,2’sinde kasa mevcudu, kasa sorumlusu dışındaki kişiler tarafından sayımı yapılmaktadır,
- İşletmelerin % 54,8’inde ödemeler banka aracılığıyla gerçekleşmektedir,
- İşletmelerin %69,4 ise tahsilâtlar günlük olarak banka hesabına yatırılmaktadır.

Diğer taraftan stokların fiziki olarak korunmasına yönelik olarak hazırlanan önermelere verilen cevaplardan şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Ankete katılan;

- İşletmelerin,%70,9’unda hammadde, yarı mamul ve mamullerin sayımı sadece dönem sonlarında yapılmaktadır.
- İşletmelerin %53,2’sinde hammadde, yarı mamul ve mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılmaktadır.

- İşletmelerin %43,5'inde hammadde, yarı mamul ve mamullerin dönem içinde fiziki sayımı yapılmakta, kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmakta ve tutarsızlıklar ayrıca incelenmektedir.
- İşletmelerin,%55'inde stoklar depodan ancak yazılı talepler doğrultusunda çıkmaktadır.

2.3.2.2.Görevlerin Ayrılığını İlkesine Yönelik Önermeler

İç kontrol sisteminin bir diğer önemli amacı görevlerin ayrılığı ilkesidir. Görevlerin ayrılığı ilkesine yönelik hazırlanan önermeler Tablo-3'de sunulmuştur.

Tablo 3: Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Önermeler

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Kaydetme, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	n	33	23	6
	%	%53,2	%37	8,8
İşletmede nakit tahsil birimi ile nakit ödeme birimi birbirinden ayrıdır.	n	30	25	7
	%	48,4	40,4	11.2
Ödemeler ile ilgili olarak ödemenin onaylanması ile kayıtlara geçirilmesi işlemleri birbirinden bağımsızdır.	n	36	22	4
	%	58	35	7
Stok kayıtları ambar personelinden bağımsız bir kişi tarafından tutulmaktadır.	n	38	24	0
	%	61,2	38,8	0
Siparişin alınması, gönderilmesi ve faturanın düzenlenme işlemini yapanlar farklı kişilerdir.	n	41	18	3
	%	66	29	5

Görevlerin ayrılığı ile ilgili olarak hazırlanan önermelere verilen cevaplar şu şekilde özetlenebilir:

- İşletmelerin % 37'sinde kaydetme, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından gerçekleşmemektedir.

- İşletmelerin % 40,4'ünde nakit ödeme ve tahsilat birimleri bağımsız değildir.
- İşletmelerin % 35'inde işlemlerin onaylanması ile kayıtlara geçirilmesi işlemleri birbirinden bağımsız değildir.
- İşletmelerin % 38,8'inde ise stok kayıtlarını ambar personeli tutmaktadır.

2.3.2.3. İşlemlerle İlgili Yetkilendirme Kontrolleri

Etkili bir iç kontrol sistemi için bir diğer önemli ilke işlemlerle ilgili uygun yetkilendirmenin olmasıdır. Yetkilendirme ilkesi işletmedeki her bir işlemin yetkili makamlardan onay almak suretiyle gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgular. Yetkilendirme kontrollerine yönelik olarak hazırlanan önermeler Tablo-4'de sunulmuştur.

Tablo 4: İşlemlerle İlgili Yetkilendirme Kontrolleri

		Evvet	Hayır	Yeni Başlandı
İşletmede dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır.	n	32	28	2
	%	51,6	45,4	4,1
İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir	n	43	12	7
	%	69	19	12
Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır.	n	37	17	8
	%	59	27	12
Hammadde ve malzeme alımları satın alma birimi tarafından onaylanmış sipariş pusulalarına dayanılarak yapılmaktadır.	n	41	15	6
	%	66	24	10

Tablo-4'de yetkilendirme kontrolleri ile ilgili olarak sunulan önermelere verilen cevaplardan hareketle şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- İşletmelerin, %45,4'ünde dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi yoktur.

- İşletmelerin yaklaşık %19'unda muhasebe kayıtlarının yapan kişilerin diğer varlıklarla faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahiptir.
- İşletmelerin %27'sinde ödemelerin gerçekleştirilmesi için herhangi yetkili makamdan onay almasına gerek yoktur.
- İşletmelerin %24'ünde hammadde ve malzeme alımları ile ilgili herhangi bir prosedür bulunmamaktadır.

2.3.2.4. Belgeleme ve Bağımsız Mutabakatlara Yönelik Kontroller

Belgeleme ve muhasebe düzeni işletme içerisinde kontrolün gerçekleşmesinde önemli bir işlev yüklenir. Belgeler, işletmelerin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin kanıtı olup, bunların uygun bir ortamda saklanması gerekir. Bağımsız mutabakatlar ise işletme içerisinde gerçekleştiren işlemlerin icradan sorumluluğu olmayan üçüncü kişilerce bağımsız olarak kontrol edilmesini ifade eder (Uzay, t.y.). Belgeleme ve bağımsız mutabakatlara yönelik olarak hazırlanan önermeler Tablo-5'de sunulmuştur.

Tablo 5: Belgeleme ve Bağımsız Mutabakatlara Yönelik Önermeler

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	N	44	13	5
	%	71	21	8
Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	N	47	9	6
	%	75	15	10
Sipariş fişi, Satış fişi, ve fatura karşılaştırması bunları düzenlemeyen bağımsız bir görevli tarafından yapılmaktadır.	N	29	27	6
	%	46	43	11
Satın alma ile ilgili yevmiye maddelerinin, alış faturaları ve diğer destekleyici belgelere uygunluğu, kayıt işlemi yapmayan bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmektedir.	N	28	25	9
	%	45	40	15

Belgeleme ve bağımsız mutabakat kontrolleri ile ilgili olarak hazırlanan önermelere verilen cevaplardan hareketle genel olarak anket kapsamındaki işletmelerin büyük bir kısmında fatura, fiş ürün teslim tutanakları gibi belgelerin korunmasına ve muhafaza edilmesine elverişli bir ortamın var olduğu söylenebilir. Buna karşın ankete katılan işletmelerin yaklaşık olarak yarısında işlem ve faaliyetlere yönelik bağımsız kontrollerin gerçekleşmediği söylenebilir.

3. Sonuç ve Genel Değerlendirme

Günümüzde iç kontrol sistemi, gerek kamu gerekse de özel işletmeler için iyi yönetişimin temel araçlarından birisi olarak kabul edilmektedir. Etkin yönetim bağlamındaki önemi nedeniyle iç kontrol kavramı bugün ulusal ve uluslararası ölçekte yapılan birçok düzenlemede önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı üst yönetime; yasal mevzuata uyum, faaliyetlerin verimliliği ve finansal raporlamanın güvenilirliği gibi konularda önemli katkılar sağlayabilir. Bununla birlikte işletmelerde etkin bir şekilde tesis edilmiş iç kontrol sistemi, özellikle işletmelerde en çok yaşanan varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili hilelerin önlenmesi konusunda üst yönetime makul bir güvence sağlayabilir. Gerçekten de varlıkların fiziksel olarak korunduğu, görev ve sorumlukların net bir şekilde ayrıldığı, bağımsız kontrollerin gerçekleştiği, yetkilendirme kontrollerinin yapıldığı ve uygun belge ve muhasebe düzeninin oluşturulduğu işletmelerde çalışan hilelerinin gerçekleşme olasılığı daha düşük olacaktır.

Bu çalışma üretim işletmelerinin iç kontrol yapı ve uygulamalarının muhasebe hilelerini önleme konusundaki mevcut durumunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Anket kapsamında yer alan işletmelerin iç kontrol yapı ve uygulamalarına ilişkin aşağıda belirtilen zayıflıklara ulaşılmıştır:

- Anket kapsamındaki işletmelerin önemli bir kısmında (% 54,8) nakit ödeme ve tahsilatlara yönelik yazılı bir prosedür bulunmamaktadır. Nakit

yönetimine yönelik standartlaşmış bir sürecin olmaması söz konusu işletmelerde hile riskinin artmasına yol açabilir.

- Anket kapsamında işletmelerin yaklaşık %70'i stoklarını dönem sonlarında saymaktadır. Bu durum stoklarla ilgili hile olasılığını artırmakta ve iç kontrol sistemin etkisini azaltmaktadır. Stok kalemlerinin daha sık aralıklarla envanterinin çıkartılması bu kalemde yaşanabilecek hata ve hileli işlemlerin azalmasına yol açabilir.
- Ankete katılan işletmelerin yaklaşık %34'ünde stok kalemlerinin sisteme giriş ve çıkışı barkod ile takip edilmemektedir. Stokların ağırlıklı olarak dönem sonunda envanterinin çıkarıldığı, barkod sisteminin yaygın olarak kullanmadığı bir ortamda hata ve hile riskinin artması muhtemeldir.
- Ankete katılan işletmelerin %37'sinde iç kontrolün temel ilkelerinden biri olarak kabul edilen görevlerin ayrılığı ilkesi uygulanmamaktadır. Söz konusu bu işletmelerde kaydetme, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından gerçekleştirilmemektedir. Özellikle kaydetme ve varlıkları koruma görevlerinin birbirinden ayrılmaması bu işletmelerde yolsuzluk riskini artıran bir durum olarak kabul edilebilir.
- Ankete kapsamında yer alan işletmelerin %45'ünde yetkilendirme prosedürlerine sahip değildir. Söz konusu işletmelerde dosya ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi bulunmamaktadır. Bu durum kayıt ve belgeler üzerinde hata ve hileli işlemlerin oluşmasına elverişli bir ortam yarattığı söylenebilir.
- Ankete katılan işletmelerin %27'sinde ödemelerin gerçekleştirilmesi için herhangi yetkili makamdan onay almasına gerek yoktur. Aynı şekilde anket kapsamındaki işletmelerin %24'ünde hammadde ve malzeme alımları ile ilgili herhangi bir prosedür bulunmamaktadır. Etkin bir iç kontrol için işletmedeki her işlem için yetkili merci tarafından onay ve yetkilendirilme alınması gerekir. Dolayısıyla bu tür eksiklikler hata ve hileli işlemlerin çoğalmasına, işlemlerin karmaşıklaşmasına ve kontrol ortamının bozulmasına neden olur.

- Son olarak ankete katılan işletmelerin (%43) önemli bir kısmında bağımsız mutabakatların yapılmadığı gözlemlenmektedir. Bağımsız mutabakatlar; görevleri ayrılığı, varlıkların fiziki korunması, yetkilendirme prosedürleri ve yeterli belgeleme gibi dört kontrol faaliyetinin belirli periyotlarla izlenmesi için önemli bir gerekliliktir. Dolayısıyla bu kontrol faaliyetinin gerçekleşmemesi diğer kontrolünün etkinliğini de azaltabilir.

Sonuç olarak, anket kapsamında yer alan işletmelerin önemli bir kısmında iç kontrol uygulamalarında eksikler olduğu ve şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilebilecek hilelere açık oldukları söylenebilir. Bu itibarla şirket sahip veya yöneticilerinin işletmelerde hata ve hileli işlemleri asgari seviyeye indirmek, varlıklarını korumak ve sürdürülebilirliklerini sağlamak amacıyla çalışmada belirtilen ilkeler çerçevesinde iç kontrol sistem ve uygulamalarını yapılandırılmaları önerilmektedir.

Kaynakça

Alpman, G. (2009), *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması*, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6822,alpman-gokhan-ic-kontrol-sisteminin-etkinliginin-saglan-.pdf?0> ET. 28.02.2015

Atmaca, M. (2012), “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XIV, Sayı: I.

Çıtak, N. (2009a), *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe*, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Çıtak, N. (2009b), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 91.

Elmas, B. & Kurnaz, E. (2013), “Türkiye’deki Faktoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerindeki Etkinlik Araştırması”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 26, 61-76.

Güner, F.(2009), “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol”, *Uygulamalarının Rolü*”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 157, Temmuz-Aralık, 183-195.

- Güredin, E. (2010), *Denetim*, 15.Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Hatinoğlu, Z., Koca, N. & Kılılı, 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, 169-189.
- İbiş, C. & Çatıkkaş, Ö. (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:85, Nisan-Haziran 2012
- Kandemir, C. & Kandemir, Ş. (2012), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim 2012.
- Kandemir, C. (2010), *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, SBE, İşletme ABD.
- Keskin, İ. (2014), *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi, S.B.E.
- Küçük, E. & Uzay, Ş. (2009), “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:32, Ocak-Haziran, 239-258.
- Okutmuş, E. & Uyar, S. (2014), “Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat.
- Özeroglu, İ.A. (2014), “Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Yıl:2 Sayı: 2/2, Haziran, 180-196.
- Özkul, U.F. & Özdemir, A.Z. (2011), *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları
- Özkul, U.F. & Özdemir, A.Z. (2013), “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Üzerine Nitel Bir Araştırma”, *Öneri Dergisi*, Cilt:10, Sayı 40.
- Pehlivanlı, D. (2011), *Hile Denetimi Metodolojisi ve Raporlama*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi

Şengür, D.E. (2010), *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı.

Sermaye Piyasası Kurulu (2006), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

Uçma, T.(2010), *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, İşletme ABD.

Uzay, Ş. (t.y), *İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur*, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> ET. 15.05.2015

Uzun, A.K. (2009), *Şirketlerin İç Kontrollerinin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx ET. 11.02.2015

Yıldız, E. & Başkan, D.T. (2014), “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan.

Yurtsever, G. (2008), *Bankacılığımızda İç Kontrol*, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:256, Nisan.