

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS PROJESİ



**İÇ KONTROLÜN MUHASEBE
SİSTEMLERİNDEKİ HATA VE HİLELERİ
ÖNLEMESİNDEKİ ROLÜ**



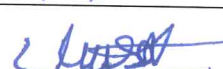
HAZIRLAYAN : 1148252126 / ÖZGÜN ÖNDER DOĞAN

PROJE DANIŞMANI : PROF. DR. KIYMET ÇALIYURT

EDİRNE , 2016

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
..... İşletme ANABİLİM DALI
UZAKTAN EĞİTİM
TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

..... Özgür Önder Adıgöz tarafından hazırlanan
..... İa Kontrolün Muhasebe Sistemlerindeki Hata ve
..... Hilelerin önlenmesindeki Rolü konulu **Uzaktan**
Eğitim Tezsiz Yüksek Lisans projesinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-
Öğretim Yönetmeliği'nin 17.-20. maddeleri uyarınca 23.5.2016 günü
saat 15:00 yapılmış olup, yüksek lisans projesinin
***OYBİRLİĞİ/ÖYÇOKLUĞU** ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Prof. Dr. Kymet Çoçuyurt	Başarılı	
Yrd. Doç. Dr. Volkan DAYAN	Başarılı	
Yrd. Doç. Dr. Murat OCAK	Başarılı	

* Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında "Başarılı/Başarısız" seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekir.

Projenin Adı: İç Kontrolün Muhasebe Sistemlerindeki Hata ve Hileleri

Önlemedeki Rolü

Hazırlayan: Özgün Önder DOĞAN

ÖZET

İşletmelerde gerçekleştirilen ticari işlemlerin artması ve yaşanan teknolojik gelişmeler muhasebe sistemlerinde karşılaşılan hata ve hileleri hem arttırmış hem de çeşitlendirmiştir. Bu işlemlerin artması ile beraber şirket bilgilerini kullanan kişiler karar verirken yanılabılır ve büyük zararlara uğrayabilir. Bu sebeple bir örgütte uygulanan iç kontrol sisteminin etkin olarak yaşanabilecek hata ve hileli işlemleri en aza indirmesi gerekmektedir. Çalışmada iç kontrol sistemin muhasebedeki hata ve hileleri engellenmesi ile ilgili literatür incelenmiş ve bir tablo oluşturulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol sistemi, muhasebe hatası, muhasebe hilesi

Name of Project: The role of internal controls that preventing errors and cheats in accounting systems

Prepared by: Özgün Önder DOĞAN

ABSTRACT

The rise in the number of transactions in the companies and developments in technology caused an increase in the number of fraud and errors in the accounting system. With this increase in this type transactions the shareholders may make wrong decision and come up with big losses. For this reason internal control system of an organization should minimize errors and fraud effectively. In this research literature regarding the effects of internal control system on preventing fraud and error is revived searched and as a consequence a tablo regarding this literature is presented.

Keywords: Internal control system, accounting error, accounting fraud

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
GİRİŞ	1
1. DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE DENETİMİ	2
1.1. Denetimi Gerekli Kılan Nedenler	3
1.2. Muhasebe Denetimi Ve Muhasebe Denetimi Türleri	4
1.3. Denetimde Güven Faktörü	5
2. İÇ KONTROL SİSTEMİ	6
2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı	6
2.2. İç Kontrol Sistemini Gerektiren Nedenler	8
2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları Ve Yararları	8
2.4. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler	10
2.4.1. Risk Faktörü	10
2.4.2. Maliyet Faktörü	10
2.5. İç Denetim.....	11
2.6. İç Kontrol Yanılgıları.....	13
2.7 İç Kontrol ne yapabilir, ne yapamaz ?	14
3.ETKİN VE ETKİN OLMAYAN İÇ KONTROL YAPISININ DENETİME ETKİLERİ.....	16
4.COSO MODELİ: İÇ KONTROL YAPISI	18
4.1.Genel Açıklamalar	18
4.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları	21
4.2.1. Kontrol Ortamı	22
4.2.2. Risk Değerlendirmesi.....	22
İşletmede riski etkileyen faktörler şunlardır;	23
4.2.3. Kontrol Faaliyetleri	25
4.2.4. Bilgi ve İletişim.....	26

4.2.5. İzleme.....	27
4.3. COSO Piramidi	28
4.4. COSO Küpü	29
4.5. COSO İç Kontrol Modeli'nin İşletmelere Faydası	30
4.6 Diğer İç Kontrol Modelleri	30
4.6.1. Turnbull Raporu	30
4.6.2. CoCo Modeli.....	31
5. HİLE KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ	32
5.1. Hile Türleri.....	33
5.2. İşletmelerde Hile Belirtileri	36
6. HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK İÇ KONTROL SİSTEMİ	38
6.1. İç Kontrol Unsurlarına Göre Hileler Konusunda Yapılacaklar.....	39
6.2. Muhasebe Sistemi İçerisinde Hile Üçgeni	41
7. DÜNYADAKİ MUHASEBE SKANDALLARI ÖRNEKLERİ	43
8. İÇ KONTROLÜN MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ HATA VE HİLELERİ ÖNLEMESİNDEKİ ROLÜ LİTERATÜR TARAMA RAPORU	45
SONUÇ	60
KAYNAKÇA	62

GİRİŞ

Son yıllarda muhasebe literatüründe çok fazla karşılaşılan sorunlardan biri de örgütlerde karşılaşılan hatalı ya da hileli işlemlerdir. Bu konunun gündeme gelmesinde muhakkak ki herkes tarafından tanınan şirketlerde yaşanan skandallar (Worldcom, Enron, Xerox..)dir. Bu skandallarla beraber ortaya çıkan finansal kayıpların ardından, işletmelerde muhasebe hilelerinin önlenmesi konusunda yapılabilecekler tüm tarafların gündemine girerek, bu konudaki çalışmalara verilen önem artmıştır.

Bu çalışmanın amacı, örgütlerin iç kontrol sistemlerini etkin bir şekilde kullanarak, yaşanabilecek hata ve hilelerin önlenmesi veya asgariye indirilmesindeki rolünü açıklamaktır.

Bu amaçla çalışma 8 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; denetim kavramı, denetimi gerekli kılan sebepler ve denetimin işletmelere olan etkisi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde; iç kontrol sistemi, iç kontrol sistemini gerekli kılan sebepler, iç kontrol sisteminin amaçları ile faydaları ve son olarak da etkin bir iç kontrol sistemi kurarken hangi faktörlere dikkat edilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde; işletmelerdeki iç kontrolün etkin bir şekilde kullanıldığında sağladığı yararlar ile etkin bir şekilde kullanılmadığında karşılaşılan zorluklar üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde; COSO modeli irdelenmiş, unsurlarına değinilerek COSO Küpü ve COSO Piramidi işlenmiştir. Son olarak diğer iç kontrol modelleri ele alınmıştır.

Beşinci bölümde; hile kavramı, hile türleri ve işletmelerde görülen hile belirtileri anlatılmıştır.

Altıncı bölümde; hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkileri üzerinde durularak bu konunun önemi belirtilmiştir.

Yedinci bölümde; dünyada yaşanan başlıca muhasebe skandalları irdelenmiştir.

Sekizinci bölümde; iç kontrol sisteminin muhasebe sistemindeki hata ve hileleri önlemesi konusundaki literatür taraması yapılarak son beş yılki tarihsel gelişim incelenmiştir.

1. DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE DENETİMİ

Yatırımcılar karar verirken, işletmenin oluşturduğu muhasebe bilgilerinin olduğu tabloların doğruluğu ve geçerliliği ile beraber daha akılcı davranarak amaçlarına uygun kararlar alabilmektedirler. Finansal tablolardaki eksik ve yanlış bilgiler, ekonomik gelişmelere engel olarak yatırımcıların piyasaya olan güvenini sarsıp, piyasadan çekilmelerine sebep olmaktadır (Alptürk, 2008: 4; Güredin, 2010: 4).

Son zamanlarda verilerin çokluğu ve karmaşıklığı, ekonomik faaliyetlerin eskiye göre artması ve bilgi sağlayan kişilerin eksik ve yanlış tutumları, işletmelerin insanlara sunduğu bilgilerin güvenilirliğinin işletmeler tarafından daha fazla sorgulanmasına ve güvenilir bilginin daha fazla aranan bir durum olmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple işletmelerin sunduğu finansal bilgilerin gerçekliği ve güvenilirliğini sağlamak amacı ile işletme dışı ve bu konuda bilgi sahibi, işletmeye yabancı kişilerin varlığına gereksinim duyulmaktadır (Selimoğlu vd.2011: 2-3). Bu ihtiyacı karşılayan kişiye de bağımsız denetçiler denmektedir.. Denetçinin görevi, işletmeyi araştırıp elde ettiği bilgiler sonucunda elindeki bilgi ve sonuçları rapor haline getirip işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kullanıcıların bilgisine sunmaktır (Durmuş ve Taş, 2008: 4).

Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse, denetim eylemlerini işletmeden bağımsız olarak yapan, elde ettiği bilgileri tarafsız olarak insanlara sunan kişidir denetçi. Denetimin tanımı ise, en genel ifadeyle, olması gereken ile gerçekte olan bilgiler arasındaki uygunluğun derecesinin belirlenerek rapor haline getirmek için araştırma yapılması, bu araştırmaların değerlendirilip bir sonuca ulaşılarak bu bilgilerle ilgilenen kişilere aktarmasıdır. Yine başka bir açıklamada ise denetim, örgütten bağımsız üçüncü kişi yani bağımsız denetçi tarafından örgütün istenilen dönemini gösteren açıklamaların elde edilip, ulaşılan bilgilerin değerlendirilerek rapor halinde getirilip anlatıldığı işletme düzeneğidir (Dalak, 2000: 66). Sonuç olarak baktığımızda, denetim, işlemlerin yasalara ve yürürlükte geçen her mevzuata uyup uymadığını araştırıp bunun sonucunu ortaya koyan bir süreçtir (Güçlü, 2008:1).

Denetim en çok, halka açık ve kalabalık şirketlerde muhasebe verilerinin kayıt altına alınırken yaşanan zorlukların artması ve gün geçtikçe karmaşıklaşan sistemler sebebi ile ihtiyaç duyulan bir sistem haline gelmiştir.

1.1. Denetimi Gerekli Kılan Nedenler

Günümüzde denetimi olmazsa olmaz hale getiren başlıca bazı faktör bulunmaktadır diyebiliriz. Bu faktörler şunlardır (Kepekçi,2004: 10-13, Durmuş ve Taş,2008: 6) ;

Çatışan çıkarlar: Finansal tabloları hazırlayan şirket yöneticileri ya da çalışanları ile mali tabloyu kullanan kişilerin çıkarları çatışabilir. Bunun yanında çatışan çıkarlar, muhasebe tablolarının hazırlanmasından sorumlu yöneticiler ve çalışanları ile işletmenin hisselerine sahip kişiler arasında da çıkar çatışması yaşanabilir. Son olarak da şirket hisselerine sahip kişiler, işletmelerinin kredi alırken ve satarken değerini olan durumdan daha fazla ve finansal yapıyı gerçekten daha iyi gösterme çabası içerisine girerek çıkarları için yanlış bilgilendirme yapabilirler.

Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı: İşletmelerin büyümesi ve teknolojinin hızla gelişerek kullanımının yaygınlaşması, muhasebe işlemleri ile mali tabloların hazırlanma sürecini daha karmaşık hale getirmektedir. Böylece hazırlanan finansal tabloların hatalı olma olasılığı artarak denetim uygulanması zorunlu bir hal almaktadır

Bilgilerin alınacak kararlar ile ilgili olması: Bir karar alınacakken bunun işletmeden alınan bilgiye dayandırılması, bilgilerin doğruluğunun önemini arttırmaktadır.

Diğer nedenler: Bilgiyi alacak kişi ile bilgi alacağı şirket farklı yerlerde olacağından denetimi kendi yapamayacaktır. Bu sebeple de bilgiyi alacak kişiler, güvenilir bir denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

1.2. Muhasebe Denetimi Ve Muhasebe Denetimi Türleri

Muhasebe denetimi kavramı, en bilinen açıklamasına göre, işletmelerin içinde bulunan iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili ulaşılan sonuçların genel kabul görmüş ya da şirketçe belirlenmiş politikalara uygunluğunun araştırılıp, tarafsız bir şekilde elde ettiği bilgileri değerlendiren ve bilgi almak isteyen kişilere ileten sistematik bir süreçtir (Güredin,2010: 5). Bunun yanında yine başka açıklamada, muhasebe denetimi, belirlenmiş bir finansal döneme ait elde edilmiş bulguların, önceden tespit edilmiş değerlerle benzerlik derecesini belirleyerek, bu veriler hakkında rapor hazırlanarak değerlendirme sürecine alınması şeklinde tanımlanabilir (Gürbüz, 1995:5). Sonuç olarak bu açıklamalardan da görüldüğü gibi, süreç şeklinde ilerleyen işlerin toplamına denetim denir ve bu işler yapılırken, örgütün belirlenmiş dönemine ait finansal verileri hakkında bulgular elde edilerek, toplanan bilgiler gözden geçirilerek örgütün finansal tablolarında gösterdiği raporun güvenilirliği ve gerçekliği açısından değerlendirilmektedir. Denetim çalışmaları işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir (Bozkurt, 2006:27). 5 farklı açıdan değerlendirebileceğimiz muhasebe denetimi türlerini açıklarsak;

- 1- Amaçlarına göre (Finansal tabloların denetimi, faaliyet ile uygunluklarının denetlenmesi ve özel amaçlı denetimler),
- 2- İçerdiklerine göre (genelliği, özelliği),
- 3- Uygulama nedenlerine göre (yasal olarak yapılması gereken ve isteğe bağlı olarak yapılan denetim)
- 4- Uygulamanın yapılma zamanlarına göre (sürekli, ara ara ve son olarak yapılan denetim)
- 5- Denetçinin statüsüne göre (işletmeye bağlı olmayan kişi tarafından yapılan denetim, işletme içi yapılan denetim ve kamu tarafından yapılan denetim) denetim türleridir (Dalak, 2000:68).

İç denetçiler, örgüt işleyişinin daha önceden belirlenmiş politika ile prosedürler içinde yapılıp yapılmadığını denetlerler (Bakır, 2003:24). İşletme içinde bulunan, denetim faaliyetlerini sürdüren örgüt çalışanına iç denetçi denilmektedir (Çalgan vd., 2008:60). İç denetçiler tamamen işletmeye bağlı olup, yönetim kurulu ya da genel

müdürlüğe bağlı olarak çalışmalarını sürdürürler (Selimoğlu vd., 2011:10). Bu kişiler, sorumluluklarını yerine getirirken tarafsız davranarak, ihtiyaçları olan bilgi ve diğer özelliklere sahip olarak, çalışırken muhakkak özenli ve dikkatli olmalıdırlar. Bunları gerçekleştirebilmeleri için de faaliyetleri bakımından bağımsız olmaları gerekmektedir (<http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>).

1.3. Denetimde Güven Faktörü

Muhasebe literatüründe son zamanlarda çeşitli standartlar ile prosedürler gündemdedir. Bu prosedürlerin uygulanması için çaba gösterilmelidir. Özellikle mesleğin etik kuralları ve disiplin düzenlemeleri dikkat edilerek hızlı bir şekilde yapılmalıdır. Denetim sektörünün gelişimi için bu ve buna benzer atılacak adımlar bağımsızlığın güçlendirilmesi açısından da oldukça önemlidir.

Denetimin güvenli bir biçimde yapılması ve muhasebe mesleğinin objektif bir şekilde uygulanması için etkili bir denetim kurulu şarttır. Bu çalışmaların tamamlanması sıkı bir şekilde takip edilerek güven faktörünün de yerleşmesi ile denetime verilen önem artırılmalıdır (The Financial s Spects Of Corporate Governance, s:46).

Denetim bilimiyle uğraşan bilim insanları, uygulanmakta olan geleneksel sistemin aşılması gereken pek çok kusurları ve de engelleri olduğunu kabul etmişlerdir. Muhasebe sistemi, tarihsel işlemlere dayanmaktadır. Bu tarihsel ve geleneksel denetim fonksiyonu, bir şirketin gerçek mali durumunu test edip, makul güvence elde edebilmek için rastgele testler yapmaktadır. Araştırmacılar sürekli denetim uygulamasının aşağıdaki sorunları ortadan kaldırmak ya da en azından azaltmakta faydalı olacağını inanmaktadır;

- ✓ Bekleme
- ✓ Zaman gecikmeleri
- ✓ Denetim süreci
- ✓ İş ilerlemesi
- ✓ İnceleme süreci
- ✓ Hatalar ve yanlışlar

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Muhasebe denetiminden farklı olan iç kontrol sistemi, yapılan faaliyetlere, gerçekleşen olaylara ve bunları gerçekleştiren kişilere etki edebilmektedir. İşletmede gerçekleşen kontroller muhasebe ile ilgili olmanın yanında muhasebe dışında herhangi bir bölümle de ilgili olabilmektedir. Bu sebeple, işletme içinde ki kontroller ile işletme dışındaki denetimi birbirinden ayırt edebilmek amacı ile iç kontrol adı verilen sistem kullanılmaktadır.

2.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (bu konu ile ilgili ayrıntılı araştırmayı gerçekleştiren ilk örgüt) 1949 yılında yayınladığı bir denetim raporunda, işletmenin politikaları doğrultusunda örgütün mevcudiyetini korumak, finansal verilerin gerçek, güvenilir ve doğru olup olmadığını araştırmak, uygulamaları verimli hale getirerek belirli olan yönetim politikalarına uyumluluğu özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulanan faaliyetler bütününe iç kontrol denmiştir (Alagöz, 2008: 98). İşletmenin hedeflerine kavuşmasında, yöneticilere geçerli bir güven sağlamak için hazırlanan prosedür ve politikaların bütününden oluşan sisteme de iç kontrol sistemi denilmektedir. Bahsi geçen prosedür ve politikalara “iç kontrol” ya da “kontroller” denilmektedir (Selimoğlu vd. ,2011; 92; Ömürbek ve Altay,2011: 380).

IFAC yani Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu'nun iç kontrol tanımı ;

- ✓ Örgütün sahip olduğu varlık ve kaynakların korunması,
- ✓ Örgütünde olabilecek yolsuzluk ve yanlışların önlenmesi için çalışmalar yapılması,
- ✓ Örgütün sahip olduğu muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi,
- ✓ Örgüt yapısının yöneticilerin oluşturduğu politikalara uygunluğunu ve hedeflerine varmak amacı ile örgüt çalışmalarının etkin ve düzgün bir hal ile gerçekleşmesini sağlayan prosedür - politikaların toplamıdır (Aktürk,2015).

İç kontrol faaliyetlerinin başlıca amacı, kurumun hedeflerine ulaşması yolunda katkı sağlamaktır. Bu süreç ;

- ✓ İşletme faaliyetlerinin etkinliği ile verimliliğini sağlamak,
- ✓ Mali raporlama sistemine olan güvenilirliği sağlamak,
- ✓ Yasalara ve düzenlemelere uyum sağlamak (Baskıcı, 2015:25).

30 Temmuz 2002 tarihinde yasalaşan Sarbanes-Oxley Kanunu, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için bazı düzenlemeler yapmıştır. O dönem meydana gelen muhasebe skandalları piyasa ki güveni sarsmıştı. Kanunkoyucuya göre etkin olmayan iç kontrol yapısı, işletmedeki skandallarının ardında yatan asil sebeptir. Bu yasayla, örgüt amaçlarına varılabilmesi, mali verilerin doğruluk ve gerçekliğinin tespiti için iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin artırılması maksadıyla bağımsız denetçilere direkt onay zorunluluğu getirilmiştir. Böylece Sarbanes-Oxley Kanunu, iç kontrol tarihinde COSO'dan sonra ikinci bir devrimi gerçekleştirmiştir (Gönen, 2009:193).

Sarbanes-Oxley Kanununun ana başlıkları şöyledir.

- ✓ Kamuya açık şirketler muhasebe gözetim kurulu,
- ✓ Denetçi bağımsızlığı,
- ✓ Kurumsal sorumluluk,
- ✓ Kapsamı genişletilen mali bildirimler,
- ✓ Analist çıkar çatışmaları,
- ✓ Komisyonun kaynakları ve otoritesi,
- ✓ Çalışmalar ve raporlar,
- ✓ Kurum ve suçlunun hilelerdeki sorumluluğu,
- ✓ Beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların arttırılması,
- ✓ Kurumsal vergi beyannameleri,
- ✓ Kurumsal istismar ve kurum içi sorumluluk (Pehlivanlı, 2010:22).

2.2. İç Kontrol Sistemini Gerektiren Nedenler

Teknolojinin gelişmesi ve ekonomik ilişkilerin artması ile, örgütler, kapasite olarak büyüdükçe, örgüt içi gerçekleşen tüm işler ve hareketler sayıca artmakta ve gitgide karmaşıklaşmaktadır. Bunun sonucunda örgüt yöneticilerinin gerçekleşen işleri direkt olarak kontrol etme imkanı zorlaşmakta hatta zamanla tamamen mümkün olmamaktadır (Aksoy, 2005: 138). İşletme karşılaştığı karışık yapı içerisinde, sahip olduklarının korunması, gerçekleşen işlerin kaydının gerçeği yansıtacak şekilde tutularak yürütülmesi için iç kontrol sistemine gün geçtikçe daha da ihtiyaç duymaya başlamıştır. İşletme yönetimi yetki paylaşımını ve üzerindeki sorumlulukların kontrolünü düzgün bir şekilde sağlayarak işletme varlıklarını ve kaynaklarını koruyarak en verimli şekilde kullanmayı başarmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008: 53). Bilgilere eksiksiz, yanlış olmayan bir şekilde, tam vaktinde ulaşılarak, finansal raporlarda hata yapılma olasılığını minimuma indirerek, yapılacak hareketin yeterli ve sağlam bir şekilde gerçekleştirilmesi, işlemlerin kesintiye uğramasının önünde durarak yöneticilerin yanında olması iç kontrol sistemi ile mümkündür (Tuan ve Memiş, 2007:3).

İç kontrol sistemi ne kadar sağlam ve güvenilir olursa, işletmeye olan güven de o kadar fazla olur. İşletmede etkili işleyen iç kontrolün olmasıyla; muhasebe işlemlerinden elde edilmiş raporlara olan güvenin sağlanması, işletme varlıklarının kötü niyetten uzak tutulması, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin ne kadar etkin, verimli olduğunu belirleyerek, yasa ve diğer düzenlemelere uyum sağlaması açısından oldukça önem taşımaktadır (Doyrangöl, 2002: 302).

2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları Ve Yararları

Düzgün işleyen iç kontrol sistemi, denetim çalışmalarının gerçekleşmesine olumlu katkı sağlar. İç kontrol, en çok işletme yöneticilerinin amaçlarına ulaşırken kullandıkları önemli bir bilgi sistemi şeklini almıştır (Yılancı, 2015: 64). İç kontrol sistemi kurulabilmesi için öncelikle örgütün sahipleri ya da üst düzey yöneticileri tarafından, örgütteki muhasebe ve finansman riskleri belirlenmelidir. İkinci olarak,

bu risklerden olabildiğince uzak olabilmek için gerekli politika ve prosedürler oluşturularak, ilgili personele gerekli eğitim ve bilgiler verilerek, personele yapmaları gereken işlemler açıklanmalıdır. Böylelikle iç kontrol sistemi, örgüt içinde oluşturulan prosedür ve politikalarla oluşacaktır (Kepekçi, 2004: 70).

İç kontrol, örgüt yöneticileri tarafından hazırlanıp gerekli ve yeterli güveni gerçekleştirmeyi hedefleyen bir süreçtir. İç kontrolün başlıca hedefleri (Alagöz, 2008:100-101);

- ✓ Örgütün sahip olduğu varlıkların korunması,
- ✓ Örgüte ait mali bilgilerin gerçek ve güvenilirliğinin ortaya çıkarılması,
- ✓ Örgüt eylemlerinin sahip olduğu verimliliğinin belirlenerek işletme içi politikalarla uyumluluğunun sağlanması,
- ✓ Sahip olunan kaynakların, verimli ve ekonomik olarak kullanımının gerçekleşmesi,
- ✓ Yöneticilerin belirlediği işletme içi hedeflere ve amaçlara ulaşılmasının gerçekleştirilmesi,
- ✓ Yönetimin tüm işlemleri kontrolü ve
- ✓ Muhasebe işlemlerinin kontrolünden oluşmaktadır.

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyişinin, işletmeye sağlamış olduğu faydalar ise (Öndeş,2000: 82; Akbulut,2012:176);

- ✓ Yönetim tarafından belirlenen, işletmenin başlıca amaçlarına ulaşabilmek için, çalışanların, uygulanması gereken politika ve prosedürleri uygulayıp uygulamadıklarını belirlemek,
- ✓ İşletme faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini saptarken, üst yönetimin öğrenmek istediği güvenilir bilgileri üretmek,
- ✓ Eksilen varlıkların minimum düzeyde gerçekleşmesini sağlayarak, gereksiz tüketim yapmadan, yapılması gereken faaliyetleri gerçekleştirmek,
- ✓ İşletmenin sahip olduğu tüm varlıkları yaşanabilecek olumsuzluklara karşı, üst yönetimin belirlediği doğrultuda koruyabilmek.

2.4. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler

Örgütün yöneticileri, etkin bir iç kontrol sistemi kurarak, işletmenin sahip olduğu varlıkları korumaya ve oluşabilecek kayıpları önlemek için uğraşır. Örgütte kullanılacak iç kontrolün etkin şekilde kullanılması için, sistem oluşturulurken göz önünde bulundurulması gereken etmenler vardır. Bu etmenler; *Risk* ve *Maliyet* olarak ikiye ayrılır.

2.4.1. Risk Faktörü

Risk, beklenenden sapma veya beklenenin gerçekleşmeme ihtimalidir. Örgüt içerisinde olması yapılması gereken faaliyetlerin beklenenden değişik olma ihtimali faaliyet riski, performans riski ve finansal risk şeklinde gerçekleşebilir. Faaliyet riski, faaliyet ve işlerin beklendiği, tasarlanıp yönetildiği, takip ve kontrol edildiği şekilden değişik gerçekleşmesidir. Örgütün iç kontroldeki zayıflığı, faaliyet ile ilgili hedef ve amaçlarına ulaşmada hatalı ve hileli sonuçlarla karşılaşmasına sebep olabilir. Finansal risk, ekonomik sonuçların yetersiz ya da yanlış olması, faaliyetlerin riski ve muhasebe uygulamalarının vaktinde kaydedilmemesi nedenlerinden ortaya çıkabilir. Performans riski ise, yalnızca belirlenmiş performans göstergelerinin incelenerek faaliyet ve finans bilgilerine bakılmadan incelenen risktir. Ancak bu risk, faaliyet ve finans kontrollerinin uygulanmaması ve planlanan eylem gerekliliklerinin yerine getirilmemesi sonucunda oluşur (Fındık, Hakkı, 2016:6).

2.4.2. Maliyet Faktörü

İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulurken katlanılması gereken bir maliyet vardır. İşletmede oluşturulan iç kontrol sisteminin gerçekleştirmesi istenen yarar, bu sistem için harcanan maliyetten tabiki fazla olmalıdır. Bu konuda fayda-maliyet analiz yapılarak karar verilerek riskin azaltılması düşünülmelidir (Güredin,2010:172). Fayda, başka bir tanımla yönetimin aldığı kararların yanlışlığı ile hırsızlık, yolsuzluk,

savurganlığın önlenmesiyle oluşmasına engel olunan zarar miktarı şeklinde de tanımlanabilir. İşletmelerde kurulan iç kontrol sistemlerinin gün geçtikçe daha da önemli hale gelerek ve doğru bir şekilde uygulanarak yaşanabilecek savurganlık ve yolsuzluklardan çıkabilecek zararlarda git gide azalır. Fakat ne olursa olsun, yaşanabilecek yolsuzluk ve zararlar hiçbir zaman tamamen bitmez, beklenmeyen ve engellenmesi güç kayıplar ile mutlaka karşılaşılacaktır (Kepekçi, 2004: 69). Bu kayıplar kaçınılması zor kayıplardır.

2.5. İç Denetim

İç denetimle beraber iç kontrol sisteminin en iyi şekilde olması ve kaliteyi yakalaması amaçlanarak yönetime kalitesini tavsiye ve öneriler getiren bir düzenlemedir (Özel, 2007:161). Bu şekilde, işletmenin idari kontrolü etkin ve yerinde gerçekleştirip gerçekleştirmediği, tutulan rapor ve kayıtların gerçekleşen işlemleri gösterip göstermediği, sonuçların hızlı bir şekilde gelip doğru olup olmadığı, tüm yöneticilerin üzerlerindeki sorumlulukları gerektiği gerçekleştirip gerçekleştirmediği üzerinde ilk elden gözlemlere dayanarak, yönetim adına gerçekleştirdiği yol-teknik ve araştırmadan meydana gelir (Holmes ve Göktürk, 1975:197).

Modern iç denetimin kuruluşu şu adımlardan oluşmuştur,

- ✓ 1941’de İç Denetçilerin Enstitüsünün kurulmasıyla ilk adım atıldı. Adı geçen enstitü daha sonraları uluslararası nitelik kazanmıştır.
- ✓ 1948’de Arthur H.Kents’in yazdığı “Audits of Operations” adlı makale iç denetim alanında bir ilk olmuştur (Singleton ve Cangemi, 2003: 72-76).
- ✓ 1982’de 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturmasıyla “Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu” kurulmuştur.
- ✓ Ülkemizde ise iç denetim kavramı 10 Aralık 2003’te 5018 sayılı kanun’ da yerini almıştır. Kanun tam anlamıyla yürürlüğe ise 1 Ocak 2006 tarihinde girmiştir (T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2012).

İç denetim unsuru, iç denetim sisteminin beklenenleri karşılayabilmesi için gerekli olan şartları gösterir. Örgüte katılan değer, ulaşılan güvence, verilen danışmalık hizmeti, global standartlara uyumluluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur (Gönülaçar, 2007:7).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1978 yılında yayınladığı “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” raporunda iç kontrolün ne olduğu irdelenmiş ve iç denetimin etkinliğinin içeriği, işletmenin sisteminin faaliyet ve yeterliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden meydana geldiği ortaya çıkmıştır (Kalkınoğlu, 2003: 72). İç kontrol sistemi, işletmenin belirlediği hedef ve amaçlara ulaşmasını, buna dair yeterli teminat verilmesini sağlayan özellikler göz önüne alınarak oluşturulan kurallar toplamıdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99-100). İç Denetim ise, işletmenin her türlü faaliyetini denetlemek, geliştirmek ve işletmeye kıymet katma maksadıyla , bağımsız ve tarafsız bir şekilde teminat hizmeti veren bir süreçtir (Korkmaz, 2007: 5).

İç denetim, günümüzde, muhasebe hesaplarının incelenmesinden işletme etkinliklerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş sürecinde olup, iç denetimin genel olarak gelişim sürecinin iki bölümden meydana geldiği söylenebilir. Birinci aşamada denetimin esas görevi, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetime kontrol sisteminin ve mali etkinliğin sağlanmasında dolaylı yoldan yardım etmektir. İkinci aşamadaysa iç denetimin sahasının, yönetsel etkinliklerle yoğunlaşması ile beraber faaliyetlerin verimliliği doğrudan değerlendirilmiş, etkin olmayan kısımlarda acil tedbirlerin alınması için öneriler meydana getirilmiştir (Acar ve Şahin: 2009:91).

İç Denetim ve İç Kontrol amaç,içerik,nitelik ve rolleri açısından birbirlerinden ayrılmaktadır. İç Denetim, iç kontrolün içinde ama aynı zamanda onu değerlendiren, bir nevi kontrol sürecinin aynası durumundadır. Örneğin, işletmenin amaca uygun davranmasını sağlayan iç kontrol, amaçlara gitmesine yardımcı olan ve ulaşma yüzdesini belirleyense iç denetimdir (Önder, 2008:28).

Yapılan çalışmalardan, iç kontrol sisteminin daha geniş bir anlam taşıdığı ve iç denetiminde bir ölçüde örgütteki iç kontrol sistemini değerlendiren bir kontrol ögesi

olduğu neticesi çıkarılabilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99-100; İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol Sistemi,agis 2012).

2.6. İç Kontrol Yanılgıları

İç kontrol sistemiminin tam olarak kavrayabilmek için, iç kontrol sistemi ile yanılgıların ne olduğuna yani iç kontrol sistemi ile anlatılmak istenen şeyin ne olmadığına bakılmalıdır. Bu yanılgıların başlıcaları aşağıdaki gibi derlenebilir.

- ✓ *İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti değildir:* İç Kontrol sistemi, denetim bölümü tarafından değil, işletme sahipleri ve üst yönetim önderliğinde kurulur ve gerçekleştirilir (Kepekçi 2004, 70, İbiş ve Çatıkkaş 2012,98).
- ✓ *İç kontrol, sadece mali bir konu değildir:* Aynı zamanda mali olmayan konularda kapsama alanına girer. İşletmelerin bütün faaliyetleri iç kontrol içine girmektedir (Korkmaz 2011, 12; İbiş ve Çatıkkaş 2012,98).
- ✓ *İç kontrol, yazılı prosedürlerden ibaret değildir:* Güçlü bir iç kontrol sistemi demek sadece yazılı prosedürler anlamına gelmemektedir. Yazılı prosedürler ve görev tanımlarıyla birlikte iç kontrolleri anlamış bir üst yönetim ve çalışan grubu gereklidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012, 98).
- ✓ *İç kontrol bürokrosiye neden olarak çalışanları oyalayan bir sistem değildir:* İç kontrol sistemi, yasal mevzuatları gerçekleştirme amacıyla değil, örgüt yönetimine hedeflerine ulaşmasını sağlamak maksadıyla kurulmalıdır (Akyel 2010,85; İbiş ve Çatıkkaş, 2012,98).
- ✓ *İç kontrol süreçlere ilave yapılan işler değildir:* İç kontrol yalnızca tek bir olay değil, işlemler sırasında oluşan aktiviteler serisidir. İç kontrol işletme faaliyetlerinin devamlı bir kısmıdır (Akbulut 2012, 177; İbiş ve Çatıkkaş, 2012,98).
- ✓ *Küçük birim ve faaliyetlerde iç kontrol sistemine ihtiyaç yok değildir:* Büyük küçük tüm işletmelerde bir iç kontrol sistemi vardır. Fayda/maliyet analizi yapılarak gerçekçi bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

- ✓ *Yeterince kuvvetli bir iç kontrol sisteminin olması etkin kaynak kullanımı,yolsuzluk olmayacağı veya mali tabloların doğruluğu anlamına gelmez:* İç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulansa da, tüm amaçlara ulaşılacağına dair kesin çözümler sunmaz. Diğer etkenler ya dayönetim etkisi işletmenin hedeflerine ulaşmasını etkileyebilir (Korkut 2004,7).
- ✓ *İç kontrolden sadece çalışanlar sorumlu değildir:* İç kontrolün uygulanmasını sağlayan çalışanlardır. Fakat başarılı bir iç kontrolün sorumluluğu yöneticilere aittir (Akbulut 2012,177).
- ✓ *Kriz dönemlerinde iç kontrol faaliyetleri zayıflatılmamalıdır:* İç kontrol faaliyetlerinin etkinliği kriz dönemlerinde azalınca, riskler artar ve işletme daha savunmasız bir hale gelir. Bu sebeple kriz dönemlerinde iç kontrol sistemi, değişikliğe uğramadan rutin bir şekilde devam etmelidir.
- ✓ *İç kontrol sistemi oluşturulması demek, işletme faaliyetlerinin en ince ayrıntısına kadar belli prosüdürlerlere bağlanması demek değildir:* İç kontrol sistemini çok teferruatlı ve yazılı hale getirmiş olmak iç kontrolün etkinliğini arttırmaz. İç kontrol bir süreçtir, vasıtaadır (Sümer,2010,12).
- ✓ *Bağımsız denetim, iç kontrolü dikkate almayan, sadece finansal tablolarla ilgilenen bir faaliyet değildir:* iç kontrol sistemi, bağımsız denetim faaliyetleri planlanıp uygulanırken kontrol edilir. Bu süreçte istenen güvence seviyesine ulaşabilmek ve denetim görüşü oluşturabilmek için iç kontrol sisteminin yetersiz olduğu işletmelerde daha fazla denetim uygulaması yapmak gerekmektedir.

2.7 İç Kontrol ne yapabilir, ne yapamaz ?

İç kontrol bir işletmenin performans/karlılık hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur ve kaynakların kaybını engeller. Güvenilir mali raporlar meydana getirir. İşletmenin kurumsal ününe zarar gelmemesi için yasalara uygun olmasını sağlar. Özetle, İç Kontrol işletmenin gitmek istediği yolu aydınlatır ve karşısına çıkabilecek tuzak ve sürprizleri önler.

İç kontrol ile bir kurumun başarısını sağlayabilirsiniz. Yani temel iş hedeflerine ulaştırabilirsiniz. Hatta sadece etkin bir iç kontrol bunu tek başına yapabilir. Bu durum işletmenin gelişimi veya eksikleri konusunda bilgi verebilir, doğru. Ama iç kontrol ile iyi müdür ile kötü müdürü değiştiremezsiniz. Yine hükümetin plan ve programları, rakiplerin eylemleri ve ekonomik koşullarda kaymalar yönetimin kontrolü dışında olabilir. İç kontrol ile kanun,yönetmeliklere,finansal raporlarına uygunluk şeklinde güvenilirlik alabilirsiniz. Bu inanç da mutlak değildir. Ne kadar yönetime güvence veren, işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlayacak bir yönetim kurulu olursa olsun işletilmesi iyi düşünülmüş bir sistem başarı sağlayabilir. İç kontrolün başarısı sınırlamalardan etkilenir. Karar verme sürecinde kararlar bir takım arızalar nedeniyle hata olabilecek gerçekleri içerebilir. Ayrıca kontroller iki veya daha fazla kişinin anlaşmasıyla atlatılabilir ve yönetim sistemi pekala geçersiz kılınabilir. Toparlarsak iç kontrol bir işletmenin hedeflerine yardımcı olur. Ama her yerde deva da değildir (Internal Control - Integrated Framework 3-4).

3.ETKİN VE ETKİN OLMAYAN İÇ KONTROL YAPISININ DENETİME ETKİLERİ

Faaliyet olarak iç denetimin başlıca önceliği işletmenin yönetim sistemini destekleyerek, kontrol mekanizmaları ve risk yönetimin yeterlilik ve etkililiğini inceleyerek geliştirmektir (Coram, Ferguson ve Moroney, 2008:546) .

İç denetçinin çalışmalarının kapsamını anlatan en önemli unsur iç kontrol sistemidir. Yeterli bir iç kontrol sistemi denetçinin daha az örnek üzerinde çalışmasını sağlar. Bu gerçekleşmezse denetçi, asıl görevi olan denetim riskini minimuma düşürmek için daha fazla kanıt toplayarak daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmaların kapsamı ile iş yükü de artacaktır (Köroğlu ve Uçma, 2006:10).

Mali tablolarda hata çıkma riski, etkin bir iç kontrol sisteminin olması ile daha da azalacaktır. Denetim riski azaldıkça, gerekli olan ve yapılması gereken denetim işlemlerinin sayı ve kapsamı azalır. İç denetim faaliyeti ne kadar etkili olursa denetçinin sisteme olan güveni doğru orantılı bir şekilde artacak ve bununla beraber denetim riski azalacaktır (Başpınar, 2005:56).

İç kontrol sistemi etkin olursa, iç denetçiler görevlerini rahatça yerine getirirler ve iç kontrol sistemine güven duydukları için fazla vakit kaybetmeden sisteme katkıda bulunmak için neler yapabiliriz sorusuna yanıt bulacaklardır.

Aşağıdaki şekilde iç kontrolün etkin olduğu ve etkin olmadığı bir işletme yapısındaki farklılıklar gösterilmiştir.

Tablo 1: Etkin ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısı Arasındaki Farklar

Etkin Bir İç Kontrol Yapısı	Etkin Olmayan Bir İç Kontrol Yapısı
Etkin bir iç kontrol yapısı denetim kolaylaştırır ve denetim riskini azaltır.	İç kontrol yapısı etkin değil ise, denetim süreci zorlaşır ve bunun sonucunda denetim riski artar.
Etkin bir iç kontrol yapısı ile denetim süresi azalır.	Etkin olmayan iç kontrol yapısı, denetim süresini uzatır.
İç kontrol yapısı etkin ise denetim alanı daralır.	İç kontrol yapısı etkin değil ise, denetim alanı genişler.

Kaynak: Haftacı (2011), 61-62.

4.COSO MODELİ: İÇ KONTROL YAPISI

4.1.Genel Açıklamalar

ABD’de 1970 ve 1980’li yıllarda, işletmelerde hazırlanan finansal raporlarda, hile işlevlerinin artması ile, finansal raporlamada önemli bir yere sahip olduğu belirtilen iç kontrol için, Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu tarafından, kavramsal olarak iç kontrolün yeniden düzenlenmesine ve tanımlanmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. İlerleyen süreçte, bu çalışmaların daha rahat yürütülebilmesi için 1985 yılında beş bağımsız meslek örgütünden (Amerikan Muhasebeciler Birliği-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği-İç Denetçiler Enstitüsü-Ulusal Muhasebeciler Birliği) oluşan COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) kurulmuştur (Gönen, 2009: 192). Bu komisyon uzun ve sistematik bir çalışma sürecinin ardından, 1992 yılında “İç Kontrol – Bütünleştirilmiş Çerçeve (Internal Control – Integrated Framework)” isimli bir rapor yayımlayarak, iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirmiştir. COSO çerçevesi, iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, değerlendirilmesi amacıyla tüm dünyada yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

COSO’nun iç kontrol tanımında, iç kontrolün sonu olmayan bir süreç olduğu ve bu sürecin hem politikalar tarafından hem bireyler tarafından etkilendiği vurgulanmaktadır. Tanımın içinde makul güvence konusuna da yer verilerek, iç kontrol ile işletme amaçlarına ulaşılabileceği savunulmaktadır.Makul güvence, işletmenin iç kontrol maliyetinin ulaşılması beklenen yararları geçmemesini onaylamaktadır (Pany,Kurt ve O.Ray Whittington, Auditing,a.g.e. , s.270).

2013 yılında COSO, İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeveyi yayınladıktan sonra, 1992 yılında yayınlanan “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve”, 15 Aralık 2014 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. “Küçük Halka Açık Şirketler için Rehber” 2006 yılında yayınlanmış (Internal Control Over Financial Reporting-Guidance for Smaller Public Companies)ve o da aynı tarihte yürürlükten kaldırılmıştır. COSO yetkilileri Kurumsal Risk Yönetiminin (ERM), iç kontrolle ayrılmaz bir parça olduğunu kabul

etmektedir. Bu doğrultuda, son yayınlanan “İç Kontrol” raporu ile 2004 yılında yayınlanan “Kurumsal Risk Yönetimi” (COSO ERM)nin birbirini tanımladığı söylenebilir (McNally, 2013: 7).

2013 yılında yayınlanan COCO raporu, yıllarca sürmüş bir çalışmanın sonucudur. Globalleşen dünyada, çerçeveyi belirleyen taraf ile işletmenin ortaklarının, işletmelerden yüksek beklentileri olduğu söylenebilir. Hilenin önüne geçilebilmesi için gerekli önlemlerin alınması, kamu gözetimi yapılması ve risk yönetimi gibi konular zaman ilerledikçe önem kazanmıştır. 1992 yılında çıkarılan İç Kontrol Çerçevesi ile bugün gelinen noktada, beklentilerde artışlar görülmüştür. 1992 yılında oluşturulan çerçeve çok ayrıntılı, çok uzun olduğu ve de sadece iç kontrol kavramlarını içerdiği için eleştirilere maruz kalmıştır. Ayrıca orijinal çerçevenin içinde iç kontrol detayları bulunduğu halde prensipler detaylara saklanmış durumdadır (Guide ICFR, 2013: 2).

Burada bulunan prensipler şunlardır;

Kontrol Ortamı

- 1-İşletmede dürüst olmak ve etikliğe önem göstermek gereklidir.
- 2-Yönetim kurulu ve yönetim, yönetim yapısı ve raporlamaları amaçlarına uygun bir şekilde oluşturarak, yetki ve sorumlulukları belirlemelidirler.
- 3-Yönetimden bağımsız olmaları gereken yönetim kurulu üyeleri, iç kontrole ilgili sorumluluklarını bilerek uygulamalıdır.
- 4-İşletme, hedefleri doğrultusunda yetkili bireyleri geliştirmeli ve devamlılığını sağlamalıdır.
- 5-İşletme, amaçlarına uygun bir şekilde, iç kontrol için çalışan bireyleri kurumun bünyesinde tutmalıdır.

Risk Değerleme

- 6-İşletme, amaçlarını belirleyerek doğabilecek riskleri tanımlamalı ve değerlendirme yapabilecek şekilde hedef belirlemelidir.
- 7-Örgüt, iç kontrole etkisi önemli olan her şeyi belirleyerek tanımlama yapmalıdır.

8-İşletme hile olasılığını düşünerek, mali konularla ilgili olan hedeflerinde doğru sonuçlara ulaşabilmek için dikkatli olmalıdır.

9-İşletme, karşılaşılabileceği riskleri önceden tanımlayarak bu risklerle nasıl başa çıkabileceğini belirlemelidir.

Kontrol Faaliyetleri

10-İşletme, karşılaşılabileceği riskleri minimuma düşürecek kontrol faaliyetlerini belirleyip geliştirerek, hedeflerine ulaşmak için çalışmalıdır.

11-İşletme, örgüt içindeki bilgi alışverişini iyi düzeyde sağlayarak, iç kontrol faaliyetlerini desteklemeli ve geliştirmelidir.

12-İşletme, kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde kullanabilmek için, örgüt içerisindeki politika ve prosedürleri oluşturulmalıdır.

Bilgi ve İletişim

13-İşletme, örgüt içindeki bilgi akışını iç kontrolü etkin bir şekilde kullanabilmek için destekleyen bir tavır sergilemelidir.

14-İşletme, teknolojik gelişmeleri yakından takip edip kullanarak hedeflerini gerçekleştirme yolunda ilerlemelidir.

15-İşletme, güncel bir iç kontrol uygulaması için bağımsız değerlendirmeleri dikkate almalı ve sürekli geliştirmelidir.

İzleme

16-İşletme, örgüt dışındaki noktalarla iletişim kurarak iç kontrol fonksiyonlarına olumlu etkide bulunmalıdır.

17-İşletme, iç kontrol sistemindeki eksiklikleri belirleyip, zaman kaybetmeden düzeltici önlemler almalı ve üst düzey yöneticilerle bu durumu paylaşmalıdır (The Updated COSO Internal Control Framework 2013).

COSO 2013 senesinde İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve'yi yayınladıktan sonra, 15 Aralık 2014'te 1992'de yayımlanan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'yi yayından kaldırmıştır. Aynı tarihte 2006 yılında yayınlanan "Küçük Halka Açık Şirketler İçin Rehber" de yürürlükten kaldırılmıştır (McNally, 2013:7).

4.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

COSO raporunda belirtilen iç kontrol unsurları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme şeklinde sıralamaktadır. Kontrol ortamı; iç kontrolü uygulamak için ihtiyaç duyulan yapı, süreç, standartlar bütünüdür ve bu bütün iç kontrol sisteminin tamamına etki eder. Risk değerlendirme; işletmenin karşılaşılabileceği, iç veya dış kaynaklardan gelen çeşitli riskleri tanımlayarak analiz eder. Kontrol faaliyetleri; işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmesi için karşılaştığı riskleri azaltmak için yönetim kademesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerden oluşur. Bilgi; hedeflere ulaşmak için elde edilmesi gereken bilgilerdir. İletişim ise; ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlayan, eksiksiz paylaşan, aralıksız ve de tekrarlayan bir süreçtir. İzleme ise; iç kontrolün diğer unsurlarının elde ettiği başarısını değerlendirme sürecidir (COSO, 2013: 45). COSO 2013 yılında yayınladığı çerçevede, 17 temel prensip yayınlamıştır. Yukarıda belirtilen bu prensipler, tarafların etkili iç kontrolü daha iyi anlamalarına yardımcı olarak, etkinliği değerlendirirken bilinçli muhakeme yapma şansı sağlayacaktır (The Updated COSO, 2013: 4).



Şekil 1: İç kontrol sisteminin unsurları arasındaki ilişki

Kaynak: The Updated COSO, 2013: 4.

4.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol çevresi örgüt personelinin kontrol bilincini etkileyen bir çalışma ortamı meydana getirmesinin yanında bir disiplin ve temel oluşturur (Türedi,Gürbüz,Alıcı, 2014: 144). İşletmenin kontrol bilinci oluşurken , yöneticilerin çalışanlara karşı gösterdikleri tutumlar ile işletmede ki kurum kültürü arasında uyum olması oldukça önemlidir (Uzay, 2009: 98). Yöneticiler kontrol çevresinin gerekliliğine inandıklarında, işletmede çalışan diğer kişiler de bu inanç doğrultusunda hareket ederler ve bu şekilde uyum yakalanır. Sonuç olarak kontrol çevresi, işletme yöneticileri, genel müdürleri ve ortaklarının, örgüt içindeki iç kontrol prosedürlerine uyarak hareket etmeleri ile doğrudan bağlantılıdır (Uzay, 2009: 98). Kontrol çevresinin sistemli bir şekilde uygulanması ile beraber, örgüt içindeki iç kontrol sistemi de etkin bir hale getirilir. Bu sebeple, kontrol çevresi örgütün her bölümü ile yakından ilgilidir. Sonuç olarak kontrol çevresi, örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturmada etkilidir (Erdoğan, 2006: 93).

Kontrol çevresinin içerdiği faktörler şunlardır (Gönen, 2009: 195; Kepekçi, 2004: 78; Uzay, 1999: 27):

- ✓ Dürüstlük, ahlaki değerler ve örgütsel yapı
- ✓ Uzmanlığın değerlendirilmesi
- ✓ Yönetim kurulu veya denetim komitesi
- ✓ Yönetim felsefesi ve çalışma tarzı
- ✓ Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri
- ✓ İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları
- ✓ Dış etkenler

4.2.2. Risk Değerlendirmesi

Risk yönetimi, bir örgütün yönetim kurulu,yöneticileri ve personelinin aktif rol aldığı bir süreçtir (Türedi,Gürbüz,Alıcı, 2014: 147). Bir işletmede karşılaşılabilecek riskler işletme içi ve dışı olmak üzere 2'ye ayrılabilir. Örgüt dışı karşılaşılan riskler 5 grupta incelenebilir;

-*Doğal Riskler*: Olağan doğal riskler ve olağanüstü doğal riskler olarak 2ye ayrılır.

-*Teknik Riskler*: Kullanılan araç ve makinelerin, çalışmaları gereken normal süreden daha çok çalışıp aşınması ve teknik verim yeteneklerini kaybetmeleri sebebi ile oluşan risklerdir. Buna sebep, teknolojinin gelişmesi ve makinelerden beklentinin artmasıdır.

-*Ekonomik Riskler*: İşletme için oldukça yıkıcı olan bu risk türü, satın alıcıların satın alma gücünün azalması, maddenin sürüm yeteneğini kaybetmesi, ekonomiden etkilenmesi gibi sebepler sonucunda gerçekleşir. Ayrıca, mevsim, moda, konjonktür dalgalanmalarından da meydana gelebilir.

-*Hukuki ve Siyasal Riskler*: Devletin ekonomiye müdahalesi, savaş, genel vergi düzeni, iç karışıklık vb. durumlar sonrasında karşılaşılan risk türüdür.

-*Sosyal Riskler*: Toplumun ahlak, örf-adet ve kültür durumu sosyal risk olarak sayılabilir. Toplum, dış tehlike olmakla kalmaz aynı zamanda işletme çalışanları da bu toplumdandır. Toplumdan tedarik edileceğinden işletme içinde de bir tehdit oluşturacaktır.

-*İşletme İçi Riskler*: İşletme içi riskleri de personel tecrübesizliği, bilgisizliği, yetersizliği vb sebeplerden kaynaklanan ya da personel tarafından kasti olarak oluşturulan risklerdir.

İşletmede riski etkileyen faktörler şunlardır;

- ✓ İşletmenin çalışma ortamında görülen farklılıklar
- ✓ İşe alınan yeni kişilerin, iç kontrol sistemini olduğundan değişik anlaması/yorumlaması,
- ✓ Bilgi sistemlerinde belirgin ve hızlı değişimler
- ✓ İşletmelerin hızlı ve belirgin biçimde gelişmeleri
- ✓ Üretim süreci ve bilgi sistemlerindeki yeni teknolojiler
- ✓ Tecrübenin az olduğu yeni bir üretim alanına girmek, yeni bir ürün üretmek ya da yeni bir faaliyette bulunmak
- ✓ Yeniden yapılanmalar ile personel sayısında azalmalar veya görevlerinin dağılımında değişiklikler
- ✓ İşletmelerin genişlemesi ya da yeni işletmeler satın alması

- ✓ Yeni muhasebe ilkelerine uyum ya da bu ilkelerdeki değişimler

İşletmelerin hepsi büyüklüğü, doğası, yapısı, türü, endüstrisine bakılmaksızın, iç ve dış kaynaklardan gelip yönetilmesi zorunlu ve zor risklerle karşılaşmaktadır. Çünkü endüstriyel ve ekonomik koşullar sürekli değişmekte, yönetim değişimle uyumlu olarak riskleri tanımlayarak onlarla başa çıkmak için değişen ortama karşı, mücadele etmek zorundadır (ARENS, a.g.e., s.248).

Öncelikle risk değerlendirmesi için, organizasyonun risk değerlendirme sisteminin, organizasyonda var olan ya da faaliyetlerden doğan riskleri planlaması, yönetimin bu risklere zamanında cevap verip veremediğini öğrenmesi gerekmektedir. Risk değerlendirmesi sırasında öncelikle organizasyon içinde kontrol edilmesi gereken işlemler vardır, bu işlemler şunlardır:

- ✓ Denetim personeli ile diğer iç kontrol uzmanlarını risk değerleme ve değerlendirme sürecine yönetimin dahil edip etmediği,
- ✓ Bilgili, yetenekli, yeterli kaynaklarla donanmış yeterli sayıda personeli, risk değerlendirme sürecinin içerip içermediği,
- ✓ Yönetimin riskleri uygun bir şekilde değerlendirip değerlendirmediği ve yine yönetimin planlama öncesi süreç boyunca, yeni ürün ve faaliyetler için riskleri dikkate alıp almadığı,
- ✓ İşletmenin denetim personeli ve iç kontrol uzmanlarını da yeni ürünler üretirken sürece dahil edip etmediği,
- ✓ Teknolojik gelişmeleri yönetimin dikkate alıp almadığıdır (Comptroller of the Currency Administrator of National Banks, Internal Control -Comptroller's Handbook, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=349>>, s.22,Ocak 2001).

COSO yapısına göre etkin bir risk değerlendirme sistemi, yukarıdaki işlemler değerlendirildikten sonra şu şekilde oluşturulabilir,

- ✓ Amaçları belirlemek
- ✓ Amaçları uyumlu hale getirmek,
- ✓ Amaçlara ulaşmak için, risklerin belirlemek,

- ✓ Kritik olan riskleri belirlemek,
- ✓ Gerekli faaliyetleri riskleri belirlemek için belirlemektir (APPLEGATE, 1999, 6-62).

İlk aşaması, risk değerlendirmenin, amaç belirlemedir. Bir örgütün faaliyetleri ile ilgili kapsamlı, tutarlı amaçlar belirlemesi ile örgütün faaliyetlerinin istenilen şekilde yürütülebilmesi ve işletmenin devamlılığının sağlanmasında çok büyük önem taşır. Belirlenen amaçlar hem işletme faaliyetleriyle uyumlu hem de belirlendiği zamanda birbirleriyle çelişmemelidir.

Amaçlara ulaşmaya engel olabilecek risklerin tespiti ve değerlendirilmesi, işletme içindeki amaçlar belirlendikten sonra gereklidir. Riski tespit etme, kurumun hedefleriyle bağlantılı ve kapsamlı olarak, hem kurum düzeyinde hem faaliyet düzeyinde iç, dış faktörlere bağlı olan riskleri içermelidir (Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf>>,s.6-7).

4.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Örgütün amaçlarına ulaşma yolunda, karşısına çıkabilecek riskleri önlemeye karşı yardımcı olan politika ve prosedürlerin uygulanmasına, kontrol faaliyetleri adı verilmektedir (Gönen, 2009: 199). Bir işletmede belirlenen kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine göre sınıflandırılabilir. İşletmenin ana hedefi veya ana hedefe göre ortaya konan alt hedeflere göre; faaliyetler, mali raporlama ve mevcut kanun ve düzenlemelerle uyumlu olmalıdır (Türedi,Gürbüz,Alıcı, 2014: 149).

Bir işletmenin amaçlarına ulaşmasını tehdit eden risklerle karşılaştığında kullanmak için bazı kontrol faaliyetleri vardır. Bunlar çoğunlukla dört kategori halinde açıklanabilir;

- *Yol Gösterici Kontrol Faaliyetleri* : Organizasyonu, istediği yöne yönlendirebilmek amacıyla yol gösterici görevi yapmak için düzenlenen faaliyetidir.. En fazla yol gösteren kontrol faaliyetleri; yasalar, politikalar, düzenlemeler, yazılı prosedürler şeklindedir.

- *Önleyici Kontrol Faaliyetleri* : İstenmeyen durumların oluşmasını engellemek amacı ile düzenlenen faaliyetlerdir.

- *Meydana çıkarıcı Kontrol Faaliyetleri* : Meydana gelen istenmeyen durumları belirleyerek yönetimi konunun ne olduğu hakkında bilinçlendirmek için düzenlenen faaliyetlerdir. Bu yöntemle beraber tam zamanında doğru adımların atılmasını kolaylaştırılır.

-*Düzeltilici Kontrol Faaliyetleri* : Ortaya çıkan yanlış ve istenmeyen durumlar düzeltilene kadar, bu durumlar üzerine odaklanan kontrollerdir. Aynı zamanda istenmeyen durumların tekrarlanmasını ve çıkabilecek başka durumları önlemek üzere prosedürler geliştirmeye yardımcı olur (Internal Control Standards, <http://www.osc.state.ny.us/audits/audits/controls/standards.htm>).

4.2.4. Bilgi ve İletişim

Lazım olan bilginin zamanında sağlanması ve örgüt içinde veya dışında bulunan ilgili kişi yada kurumlara iletilmesi, iç kontrol yapısının vazgeçilmez bir kuralıdır. Bilgi sistemleri örgüt içinde bulunan veri ve/veya örgüt dışından elde edilmiş verileri kullanır. Etkin ve verimli bir iletişim sistemi ise edinilen bilgilerin örgütte gerekli yerlere ulaşmasını sağlar. İletişim sistemleri personelin, risk yönetimi ile alakalı sorumluluklarını net bir şekilde öğrenmesini sağlayacak şekilde hizmet vermelidir (Türedi,Gürbüz,Alıcı, 2014: 151).

Muhasebe sistemleri, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Sistemde belirli olan bazı kontrollerin uygulanması ile doğru bilginin üretilmesi mümkündür. İç kontrolün etkinliği de bu bilgilerin doğru bir şekilde üretilmesi ile mümkündür. Muhasebe sistemi, bir kontrol sistemini yapısında sürdürmek zorundadır. Muhasebe fişleri, kayıtlar, mizanlar, defterler, raporlar, birbirleriyle ilişkili ve de birbirlerini doğrulayan kontrol noktalarını oluşturmaktadır. Bu sebeple muhasebe sistemi, bu kontrol noktalarıyla örülüdür (Erdoğan, 2006: 62).

İç kontrol politika ve prosedürlerinin doğru bir şekilde anlaşılması, bunlarla ilgili kişilerin yapmaları gerekenlerini kapsayan bölüme de “iletişim” denir. İletişim, işletmenin kapasitesine bağlı olarak, yazılı veya sözlü olabilir. İşletmenin içindeki tersine bilgi akışı da iletişimin kapsamı içindedir. Tersine iletişim için ise, iletişim kanallarının açık olması ve işletme yönetiminin, karşılaşılan sorunları ortaya çıkar çıkmaz çözüme için hareket etmesi gerekir. Üst yönetimin tüm personelle iletişim içerisinde olup, yapmaları gereken işleri ciddiye alıp almadıkları hakkında bilgi veren açık, açık mesajlar vermelidirler. Herkes, iç kontrol sistemi içindeki rolünü bilmeli ve buna uygun davranmalıdır. Bunun yanında müşteri, tedarikçi, hissedar gibi işletme dışı gruplarla da etkin bir iletişim ağı bulunmalıdır (PERRY, William E. ve Pete Warner, 2005 : 53).

4.2.5. İzleme

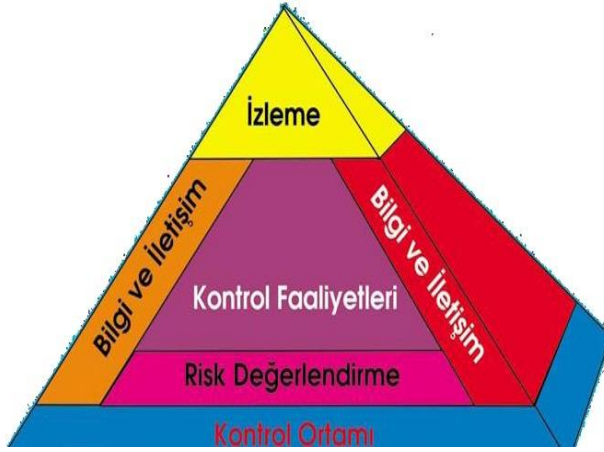
Sistemin zayıf yönlerinin belirlenmesi ve bu sayede kontrolün etkinliğinin artırılması iç kontrol sisteminin izlenmesi ile mümkündür. İzleme faaliyetleri, bütünlük bir iç kontrol yapısının bütün unsurlarıyla devamlılığının sağlanması, doğru ve zamanında faaliyetlerde bulunulması maksadıyla düzenli olarak değerlendirilmelidir (Türedi,Gürbüz,Alıcı, 2014: 144).

İzleme süreci, sürekli izleme ile ayrı ayrı izleme olarak ikiye ayrılabilir. Bu yöntemler istenirse ayrı ayrı istenirse de ikisi beraber uygulanabilir. Yönetim kontrol sisteminin tümünü değerlendirebileceği gibi belirlenmiş bazı kontrolleri de değerlendirebilir (Doyrangöl, 2002: 36). İzleme unsuru, iç kontrolde kalite belirlemede önemli bir unsurdur. Bu açıdan, kontrol faaliyetlerinin / tasarımının uygun personel tarafından zamanında yapılıp yapılmadığı, tamamlanmış alanlarda iyileştirme / düzeltme faaliyetlerinin uygulanıp uygulanmadığı ve gerekli faaliyetlerin tamamlanıp tamamlanmadığını belirlemek için, belirli süreçlerin amacına ulaşana kadar yürütülüp yürütülmediği gözden geçirilmelidir (Erdoğan, 2006: 62). İzleme faaliyetleri sürdürülürken, iç denetçilerin hazırladığı raporlar, işletme çalışanları ve işletme dışı üçüncü kişilerin geri bildirimleri, yönetime yardımcı olur (Uzay, 2009: 102).

Sonuç olarak iç kontrol sisteminde eksik yönler belirlenmeli, işlenirliği değerlendirilmeli, sürekli gelişen teknolojiden faydalanarak iç kontrol sistemi izlenmelidir. Diğerlerinde olduğu gibi bu unsurda da iç denetimin oldukça etkili bir rolü bulunmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz edebilmek için bahsettiğimiz 5 bileşenin ve bu bileşenlerle ilgili prensiplerin mevcut ve de işliyor olması, 5 bileşenin birbiriyle bütünlük bir yapıda işliyor olması gerekmektedir.

4.3. COSO Piramidi



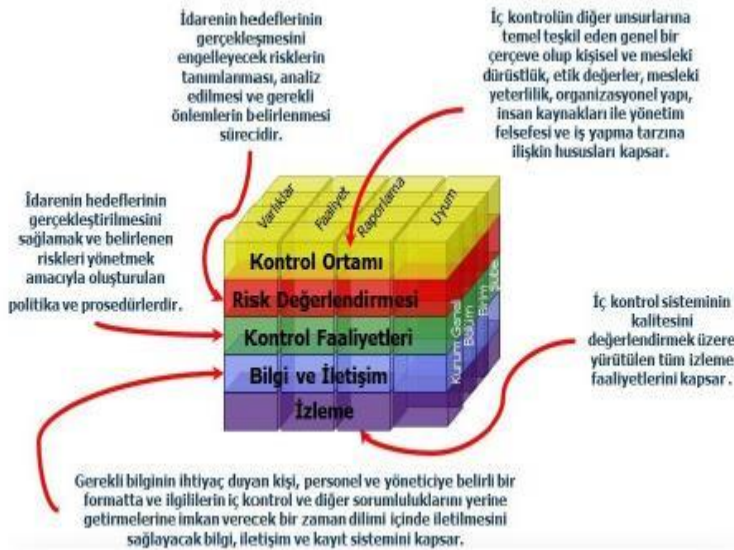
Şekil 2: COSO Piramidi

Kaynak: COSO Raporu, 2008, s.5.

Yukarıda COSO öğelerinin birbiriyle ilişkisini göstermek üzere COSO Piramidi gösterilmiştir. COSO piramidi, iç kontrol sistemine açıklığa kavuşturmak için kullanılan bir COSO modelidir. Şekilde görüldüğü üzere kontrol ortamı temel üzerinde bulunmaktadır. Temelde yer alan kontrol ortamı ile diğer öğelerin uygulanması için uygun bir ortamın yaratılmaya çalışıldığı görülmektedir. İç finansal kontrolün uygulanması için kontrol ortamının uygun bir alt yapıyı oluşturması gerekmektedir. Şekilde de söylenmek istendiği gibi kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme işlemlerinde bilgi ve iletişim kanallarından yararlanılarak izleme faaliyetine gereken bilgiler sağlanmaktadır. İzleme faaliyetinin gerçekleştirilmesi ile iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi sağlanmaktadır. İç kontrol sistemi

değerlendirilirken, bir ögenin sadece kendinden sonra gelen ögeyi etkilemediği, ögelerin karşılıklı olarak birbirini etkilediği anlaşılmıştır (COSO, 2013: 45) Örneğin risk değerlendirme sonucunda tespit edilen risklerin önlenmesi için lazım olan politika ve prosedürlerin hazırlanmasını öngören öge, kontrol faaliyetleridir. Bilgi ve iletişim ögesi ise kontrol faaliyetlerinin etkili bir biçimde yürütülmesini sağlayacak gerekli bilgileri bir araya getirmektedir.

4.4. COSO Küpü



Şekil 3: COSO Küpü

Kaynak: COSO, 2013: 45

Bir işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmede kullanılan bir diğer şekil COSO Küpü'dür. Yukarıda iç kontrol sistemi bileşenlerinin alakalı oldukları alanlar görülmektedir (COSO, 2013: 45).

4.5. COSO İç Kontrol Modeli'nin İşletmelere Faydası

COSO, geçtiğimiz 10 yıl içerisinde işletmelerin iç kontrol sisteminin arttırılmasına yönelik bir çok yatırım yaptı. Bunu bir takım sebeplerden dolayı yaptılar ;

İyi bir iç kontrol, verimli bir iş (COSO, işletmelerin mali disiplini sağlamasına yardımcı olur ve mali hedefleri karşılanır)

Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün sağlandığının gösterilmesi, o işletmenin kaliteli olduğunu gösterir.

Unutulmamalıdır ki, izlenmeyen kontroller zamanla bozulmaya eğilimlidir. COSO uygulayan bir işletmede,

- ✓ Zamanında iç kontrol sorunlarını düzenlemek ve belirlemesine,
- ✓ Karar verme sırasında kullanılmak üzere daha doğru ve güvenilir bilgi üretmesine,
- ✓ Finansal tabloları doğru ve zamanında hazırlanmasına,
- ✓ İç kontrol sisteminin etkinliği işletme iddialarını kanıtlayacak bir konumda olmasını sağlar (Internal Control — Integrated Framework COSO s. 5,6).

4.6 Diğer İç Kontrol Modelleri

COSO ile beraber, iç kontrol kavramının tanımı ve unsurları ortaya konulmuş, global anlamda da genel kabul görmüştür. Bununla beraber, işletmelerde etkin bir iç kontrol yapısı nasıl oluşturulur ve değerlendirilir soruları da yanıt bulmuştur. Ancak iç kontrolü araştıran COSO dışında 2 model daha bulunmaktadır. İlki, İngiltere'de COSO ile aynı dönemde oluşturulan Turnbull Raporu; ikincisi ise, Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü tarafından oluşturulan Criteria of Control Objectives yani kısa adı ile CoCo olarak bilinen modeldir.

4.6.1. Turnbull Raporu

İngiltere, Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından düzenlenen bir modeldir. Nigel Turnbull tarafından 1999 yılında yayımlanmış bu rapor, 2005 yılında revize

edilmiştir. Bu modelde, yönetim kurulu, üst düzey yöneticiler ve çalışanların iç kontrol sistemindeki sorumluluklarının neler olması gerektiği, iç kontrolü etkin bir hale getirmek ve sonrasında değerlendirmenin nasıl yapılması gerektiği gibi sorulara cevap aranmıştır.

4.6.2. CoCo Modeli

Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından, 1995 yılında iç kontrolün tanımlanması ve değerlendirilmesi amacı ile oluşturulmuştur. CoCo modeli COSO gibi rehber niteliği taşımamakla beraber COSO ile aynı düşünce yapısına sahip olup, COSO'nun beş unsurdan oluşan iç kontrol bileşenlerini, farklı bir bakış açısı ile bünyesinde taşımaktadır (Özbek, 2012, 452-456). COSO modeline göre daha pratik olmakla beraber Kanada dışında çok kullanılmayan bir modeldir. Bunun yanında, COSO ve Turnbull dışında en çok referans alınan modeldir.

CoCo modelinde iç kontrolü tanımlarsak; Bir işletmenin hedeflerini gerçekleştirilmesi için tüm kaynakların, kurum içi kültür ve organizasyonel yapının, görevlerin ve sistemlerin beraber uygulanmasıdır (Özbek, 2012, 456-458).

Bu modelde 4 bileşen bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ -Amaçlar
- ✓ -Sorumluluk
- ✓ -Yetkinlik
- ✓ -İzleme ve Öğrenme (Sawyer, a.g.e., 68-69).

5. HİLE KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

Kavram olarak hile, tamamen kasıtlı olarak karşındakini kandırma olarak tanımlanabilir (Özkul ve Özdemir, 2013: 75). Bunun yanında, muhasebe literatürüne bakıldığında bu kavrama yönelik, çeşitli açıklamaların muhasebe sistemleri içerisinde tanımının yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan birine baktığımızda hile kavramı, kurum ya da kişinin sahip olduklarına el koyarak hak edilmeyen bir şekilde kullanılmasıdır (Pehlivanlı,2011: 3). Başka bir tanıma göre ise hile kavramı; şahsın, çalışanı olduğu örgütün, sahip olduğu varlıklarını kasıtlı bir biçimde kötüye kullanarak suiistimal edip şahsi olarak haksız bir yarar sağlaması olarak tanımlanmıştır (Özeroğlu,2014: 182). Üçüncü bir tanıma göre de hile, muhasebe tablolarında gösterilen sonuçlarda önemli bir değişikliğe yol açan kasıtlı davranışlar olarak tanımlayabiliriz(Küçük ve Uzay,2009: 241). Burada tahrifattan yani belgenin değiştirilmesinden bahsedilen, muhasebe tablolarını kullananların aldatılması amacıyla bu tablolarda geçen açıklama ve bilgilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk ve önemlilik kriterleri açısından uygun olmayacak şekilde, yani belgelerin değiştirilerek sunulmasından bahsedilmektedir.

Hile kavramı, örgütleri önemli bir şekilde etkilemesiyle beraber önem kazanmış, Türkiye’de de hem denetleyici hem düzenleyici kurumlar tarafından dikkate alınan bir konu haline gelmiştir. 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 yasal ve adil olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları şeklinde açıklanmıştır (SPK,2006).

Tüm bu tanımlarda geçen hile kavramı, işletme çalışanının, örgütün kaynak ve varlıklarını şahsi çıkarları doğrultusunda, amaç dışı ve tamamen kasıtlı olarak kullanıp haksız olarak maddi bir kazanç elde etmesi olarak tanımlanır. Bu bilgiler doğrultusunda hile kavramında ortaya çıkan başlıca özellikler (Çıtak,2009:16, Yıldız ve Baskan,2014: 2);

- ✓ Gizli faaliyet ve davranış biçimidir.
- ✓ Hile yolu ile hak edilmeyen bir kazanç elde edilir.
- ✓ Hile olgusunun temelinde kasıt vardır. Bu davranışı gerçekleştiren kişiler, hile yaptıkları örgüt, işletme ya da kişileri bilinçli olarak aldatmak veya gerçekleri yanlış açıklayarak karşı tarafı istemsiz olarak yanlış açıklama davranmaya itmektedir.
- ✓ Sonuç olarak yapılan her hileli durumda örgüt zararlı bir durumun içindedir.

Şirketlerin hile olgusunu gerçekleştirme sebepleri arasında, muhasebe literatüründe farklı nedenler gösterilmektedir.. Ancak örgütlerin hileli işlemleri gerçekleştirmesinin temelinde, gelir ve varlıklarını olduğundan daha yüksek bir değerle gösterip işletmenin içinde bulunduğu durumdan daha iyi olduğuna inandırılmak istenmektedir. Bunun yanında işletmelerin, muhasebe hilelerine başvurularının bir diğer sebebinin daha az vergi vermek olduğu bilinmektedir. Küçük-orta boy işletmelerde özellikle, ön plana çıkan vergi kaygılarının ekonomik performansın olduğundan daha düşük gösterilerek vergiye esas olan karın azaltılması yoluna gidilerek hile yapılabilmektedir. Türkiye’de de bazı sektörlerde, kayıt dışılıkla birlikte bu durumun oldukça yoğun bir şekilde yaşandığı söylenebilir (Küçük ve Uzay, 2009: 243).

5.1. Hile Türleri

Kavram olarak hileyi, farklı farklı sınıflandırabiliriz. Bunun yanında, hile kavramı konusunda önemli araştırmalar yapan Sertifikalı ACFE, yani Hile Denetçileri Birl., örgütlerde rastlanan hile türlerini üç aşamalı olarak sınıflandırmıştır (Özkul ve Özdemir, 2011: 64).

Bu türler;

- ✓ İşletmelerin sahip oldukları varlıkları kötüye kullanmaları,
- ✓ Finansal raporların hileli olarak yansıtılması,
- ✓ Yapılan yolsuzluklar ve elde edilen haksız kazançtır.

Varlıkların Kötüye Kullanılması: Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların amaçları dışında usulsüz kullanılması ya da varlıkların çalınması şeklinde açıklanabilir. Varlıkların kötüye kullanımı, genellikle bazı çalışanlara varlıkların amaç dışı aktarılması neticesinde ortaya çıkar. (Güredin, 2010: 134-135). Böyle hileler genellikle orta/alt kademe çalışanları tarafından gerçekleştirir. İşletmenin sahip olduğu varlıkların çoğu, çalınarak hile yapılmaya oldukça müsaittir. Bazı hileler tutar olarak çok küçük olsada, bu hırsızlıklar ile zamanla boyut arttırılabilir (Okutmuş ve Uyar ,2014: 39). Sahip olunan varlıkların kötüye kullanılması ile gerçekleştirilen hile, çoğunlukla, para tahsil ederken ya da nakit ödeme yapılırken amaç dışı kullanılması ve stoklar ile sahip olunan tüm varlıkların amaç dışı kullanılması şeklinde yapılır. Satışların kayda alınmaması ya da olduğundan daha düşük gösterilmesi, nakit olarak gerçekleştirilen tahsilatların çalışanlar tarafından kendi hesaplarına geçirilmesi ve benzeri durumlar yukarıda bahsettiğimiz hile türlerine örnek gösterilebilir (Şengür, 2010: 14).

Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar: Personelin, işverenin ya da üçüncü bir kişinin haklarının görülmezden gelerek, sahip olduğu gücü doğru olmayan bir biçimde şahsına veya başka bir kişiye yarar sağlama hedefli kullanmasına ahlaki olmayan ve yolsuzluk ile ilgili davranışlar denilir. Bu doğrultuda gerçekleşen işlemler, işletmenin zarar maliyetinin artmasına, yatırımcının güveninin zedelenmesine ve bununla beraber büyümenin durmasına sebep olmaktadır (Özeroğlu, 2014: 185). Bu tarz davranışlara örnek olarak, yardım ve bağış kabul etmek, rüşvet almak, karşı tarafı rüşvet vermeye zorlamak gibi olaylar gösterilebilir (Şengür,2010: 37).

Hileli finansal raporlama: Şirketlerde görülen bir diğer hile şekli ise, ekonomik raporların gerçeği yansıtmayan bir şekilde yani hileli yazılmasıdır. Ekonomik tabloların yararlananları kandırmak için eldeki raporları kasıtlı olarak yanlış bildirerek, şirketin ekonomik durumunu doğru olmayan bir şekilde raporlamadır. Hileli finansal raporlama bir sonuç değil, istenilen bir sonuca gitmekte kullanılan etkili bir araçtır (Çıtak, 2009: 87). Hileli finansal raporlamada en çok görülen eylemler; işletmenin iç kontrol sistemini ihmal etmesi, çeşitli bilgilerin gizlenmesi,

kayıt ve belgelerin değiştirilmesi veya zarar görmesi, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesidir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 39) .Bu tür hileler, %90 gibi yüksek bir oranla üst yönetim tarafından gerçekleşmektedir.

Hileli finansal raporlama, işletmelerde ortaya çıkan hem en maliyetli hem de en az rastlanan türdür. ACFE'nin de 2010 yılında Şirketlerde karşılaşılan hileli durumları tespit etmek amacıyla ortaya çıkardığı çalışmada, araştırma işletmelerin %86,3'nde varlıkların kötüye kullanılması, %32,8'inde yolsuzluk ve haksız kazanç, %4,8'inde ise hileli finansal raporlamaya yönelik hilelerin gerçekleştiği belirtilmiştir türünde hilelerin yapıldığı ortaya çıkmıştır (Yıldız ve Baskan,2014: 4-5, Kandemir,2010: 24). Bunun yanında açıklanan hile türlerinin örgütlerde potansiyel olarak ortaya çıkabilmesi baskı ve teşvikler, fırsat ve haklı gösterme gibi 3 unsurun varlığına bağlıdır ve bu 3 unsur hile geni olarak da adlandırılır (Uçma, 2010: 28). Hile geni aşağıda ayrıntılı bir Şekilde ayrıyetten açıklanmıştır.

Baskı ve Teşvikler: Hilenin yapıldığı ortamda, yöneticilerden kaynaklı oluşan bir durumdur. İşletme alışanlarının hileye yönelme sebepleri; maaş sisteminin prim sistemine bağlı olması, ulaşılması istenen hedeflerin zorlukları, çeşitli nedenlerle fazla paraya ihtiyaç duymaları gibi faktörler sayılabilir. Yüksek rekabet koşullarında, terfilerin finansal başarı ile belirlenerek kişisel itibarın bu başarılarla arttırılması ve tabiki finansal beklentilerin karşılanması konusunda karşılaştıkları yoğun baskılar yöneticilerin hileye başvurmalarına sebep olabilirler (Okutmuş ve Uyar, 2014: 40).

Fırsatlar: Örgüt yapısındaki i kontrolün yetersizliği, etkisizliği veya yönetimin kontrolleri etkisiz bırakması gibi bazı durumlar hilenin oluşumuna yer oluşurmaktadır (Küçük ve Uzay,2009).

Haklı Gösterme: Hilenin nc kısmı ise, hileyi yapan kişinin davranışını normalleştirerek anlatmasıdır. Hileyi gerçekleştiren kişi mutlaka bir bahane sunarak haklı olduklarını iddia edecektir. Mesela, hakkım olanı aldım, borç batağındaydım, ailem için yapmak zorundaydım gibi bahaneler gösterilebilir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 40).

5.2. İşletmelerde Hile Belirtileri

Muhasebe kaynaklarında kırmızı bayrak şeklinde de söylenen hile belirtileri; hileli işlemlerin, işletmelerin mali verilerinde gerçekleşebileceğini anlatmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 36., Uçma, 2010: 89-92). İşletmelerin finansal tablolarında görülebilecek hile belirtileri aşağıda gösterilmiştir :

Muhasebe uygulamalarıyla ilgili anormallikler:

- Yapılan muhasebe kayıtlarının zamanında kayıtlara alınmaması ya da yanlış alınması,
- Vadesi geçmiş olan, eski hesaplarda artış,
- Uzun süredir hareket bulunmayan hesaplarda hareketlenmelerin görünmesi,
- Yüksek miktartlı önemli varlık kayıpları,
- İşletme varlıkları ile ilgili son dakikada yapılan düzeltmeler,
- İşletmenin belgelerinde kayıpların artması,
- İşletmede belirli muhasebe dönemlerinde ve işlemlerin sınıflandırmalarında uygunsuz işlemlerin yapılması,
- Büyük tutarlı şüpheli alacakların uzun süredir beklemesi.

İç Kontrol Zayıflıkları: Etkin bir iç kontrolün varlığı, işletmelerde gerçekleşen hileleri asgari düzeye indirilmesinde ki en önemli etkidir. Ancak bazı durumlar iç kontrol zayıflıkları olarak görülmekte ve işletmede hile riskini arttırmaktadır. Bu durumlar;

- görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulamasında eksiklikler,
- işletme varlıklarının fiziksel korunmasında yaşanan zayıflıklar,
- yetersiz yetkilendirme ve yetki devri,
- işletmenin belgelendirme sistemindeki yetersizlik ve eksik iletişim sistemi,
- muhasebe sisteminin yetersizliği,
- işletmedeki anlaşmaların bağımsız olmayışı.

Analitik Anormallikler: Bu tür hilelerde işlemlerde bir terslik bulunmaktadır. Örnek verecek olursak; stoklar azalırken borçların artması, satışlar azalırken alacak hesaplarının artması ya da borçların artması, satışlar normal giderken satışların maliyetinin daha fazla artması diyebiliriz.

Çalışanların Aşırı Harcamaları: İşletme çalışanlarının hayat standartlarında ki farklılıklar, lüks yaşam ve fazla harcamalar bir başka hile belirtisidir. Çalışanlara yönelik aşırı yaşam biçimlerine örnek verecek olursak; çok pahalı ev ve eşya alımı, lüks araba kullanımı, pahalı sosyal kulüplere üyelik ve maliyetli seyahatler.

Şikâyetler, Uyarılar ve İmalar: İşletme çalışanlarının, yöneticilerinin ve işletme dışı üçüncü kişilerin üstlendiği roller, hilenin ortaya çıkartılması açısından olaya bakıldığında, göz ardı edilemez bir öneme sahiptir. Üçüncü kişilerin, yaşanan hileli olayları farkedip uyarıda bulunarak ortaya çıkmasını sağlamada önemli bir rolü vardır. Son olarak, işletmede çalışanlara duyulan fazla güven, personeli işe alırken yaşanan sürecin kısa olması, personeli anlamadan uzak ve yetersizliği ile işletme içindeki yetersiz denetim uygulamaları da işletme içinde çalışanlara hile yapabilecekleri bir ortam oluşturmaktadır (Özkul ve Özdemir, 2013: 76).

6. HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNE YÖNELİK İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bağımsız muhasebe denetimi ve iç kontrol sisteminin önemi, işletmeler hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kullanıcılarının, işletmelerin sunduğu finansal tablolara olan güvensizlikleri ile doğru orantıda artmaktadır. Bağımsız muhasebe denetçileri, işletmenin iç kontrol yapısını inceleyerek , yine işletmenin ekonomik verileri için rapor hazırlamaya çalışırlar. Bu sisteminin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan mali tablolar, aynı zamanda denetçilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmaya çalıştıkları işleridir. İç kontrol sistemi ve denetimi, örgütün ekonomik raporlarının gerçekliği ve güvenilir olması ile doğrudan ilişkilidir. Bu sebeple denetçiler, işletmenin iç kontrolünü doğru ve gerçekçi bir şekilde anlayarak, işletmenin denetim faaliyetini bu bilgilere göre planlamaktadırlar (Yılcı vd., 2015: 33).

İç kontrol sisteminin etkin olması sayesinde, öncelikle çalışanların yönetim politikalarına bağlılığı arttırılarak işletme varlıkları korunur, yaşanabilecek kayıplar minimuma indirilir. Doğru ve eksiksiz girilen muhasebe verileri işletmeye olan güveni arttırarak işletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırır. Doğru ve güvenilir finansal verilere işletmenin sahip olması, işletmedeki hata/hilelerin ortadan kaldırılması ya da en aza düşürülmesi ancak iç kontrol sisteminin etkinliği ile gerçekleşir. Etkin kullanılan bir iç kontrol sistemi, işletmenin hile ve hata yapılmaya açık alanlarını tespit ederek bu alanların doğru bir strateji ile kapatılmasını sağlar.

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için, hile riskleri belirlenerek gerekenler önlemlerin alınması gerekmektedir. Hile riski, çalışanların içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanıp ele geçirerek haksız kazanç sağlamaları şeklinde tanımlanabilir.

İç kontrol sistemi oluşturmak için öncelikle işletmenin mevcut sisteminin tanınması gerekmektedir. Sonrasında örgütün prosedürleri gerçekleştirirken karşılaşılabileceği riskler belirlenmeli, uygulanan sistemin kötü kullanıma elverişli noktaları belirlenmelidir. Daha sonra, şirketin önceden oluşturulmuş görev belirleyici

prosedürleri yoksa bu işin yapılıp Daha öncesinde yapılmış bir görev tanımı varsa da güncel sistemler üzerinden değerlendirilip gözden geçirilmelidir.

Uygulanan prosedürlerin içerdiği risklerin belirlenmesinin ardından yapılan tüm eylemler için ayrıntılı bir şekilde ve anlaşılabilir bir iç kontrol prosedürleri hazırlanmalıdır. Prosedürlerde personelin görevini nasıl yapacağı ve hangi hususlara dikkat edeceği anlaşılır bir şekilde belirtilmelidir. Ayrıca bir işi başından sonuna kadar aynı kişinin yapmamasını ve yapılan işin başka birisi tarafından kontrolünü zorunlu kılan bir işleyiş yapısının oluşturulmasına özen gösterilmelidir.

Prosedürlerin ilgili personel tarafından iyi anlaşılması ve uygulanması sistemin amacına ulaşması noktasında oldukça önem taşır. Bu sebeple prosedürler oluşturulurken çalışanların katılımına önem verilmeli ve gerekli noktalarda görüş ve önerileri muhakkak alınmalıdır. Bu noktada prosedürlerin, yüksek maliyetli olmasından kaçınılarak, çalışanların işini yavaşlatacak hantal ve bürokratik bir işleyiş yapısı meydana getirmemesine de dikkat edilmelidir.

Prosedürler her ne kadar açık, anlaşılır ve de doğru bir şekilde oluşturulsa da sonrasında sürekli kontrollerle devamlılığı sağlanmalıdır. İşletmedeki tüm sistemlerin denetiminin sağlanması için iç denetim ile ilgili politikalar oluşturulmalı, politikaların gerçekleştirilmesi için de bir iç denetçi olmalıdır. İç denetçi, üst yönetici ile doğrudan ilişkili, kontrole uygun ve işletmeyi bir bütün olarak kontrol edebilmelidir.

6.1. İç Kontrol Unsurlarına Göre Hileler Konusunda Yapılacaklar

Hilelerin önlenmesinde faydalanabilecek önemli bir kaynak da COSO'nun yaptığı çalışmalarıdır. İç Denetim Standartlarına yönelik Uygulama Öneriler de işletme personelinin hile yapmasını engellemek veya caydırmak için en etkili silahın iç kontrol sistemi olduğunu belirtmiştir. COSO'nun geliştirdiği beş iç kontrol unsuru da ayrı ayrı incelenerek, hileyi engellemek ve kontrol etmek için yapılması gerekenler

ortaya çıkarılmalıdır (PWC 2004,4). Standartlara göre tüm bu unsurlar yönünden iç denetçilerin yapması gerekenler aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Kontrol Ortamı

- ✓ Kontrol Ortamının özelliklerinin değerlendirilmesi,
- ✓ Hile öncesi denetim ve incelemelerin yönetilmesi,
- ✓ Hile denetimlerinin sonuçlarının raporlanması,
- ✓ Hile çözüm çabalarına destek verilmesi,
- ✓ Faal hile ihbar hattı oluşturulması

Risk Değerlendirmesi

- ✓ Yönetimin hile risk değerlendirilmesinin yapılması,
- ✓ Özellikle teşhis,değerlendirme ve potansiel hile ve tedarikçilerin, müteahhatilerin dahil olduğu yanlış model ve senaryoların test süreçleri

Kontrol Faaliyetleri

- ✓ Hile ile ilgili kontrollerin tasarımı ve işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesi,
- ✓ Denetim, plan ve programlarının aşırı risk ve birleşik hile denetimlerine hitap etmesinin temin edilmesi,
- ✓ Bir hile veya hırsızlığın özelliklerine bakarak işletme tesislerinin tasarımının değerlendirilmesi,
- ✓ Kanunlar, düzenlemeler veya sistemler ve bunların üzerindeki etkilerinin gözden geçirilmesi

Bilgi ve İletişim

- ✓ Bilgi ve iletişim sistemlerinin ve uygulamalarının etkinliğinin değerlendirilmesi,
- ✓ Hile ile ilgili eğitim inisiyatiflerine destek verilmesi

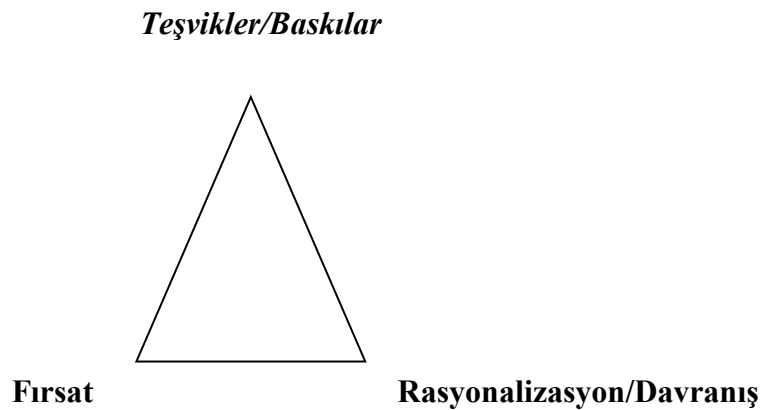
İzleme

- ✓ İzleme faaliyetlerinin değerlendirilmesi, incelemelerinin yapılması,
- ✓ Denetim komitesinin kontrol ve hile ile ilgili gözetim çalışmasının desteklenmesi,
- ✓ Uygun hile denetimi ve soruşturması tecrübesine sahip çalışanlarının istihdam edilmesi ve eğitilmesi (1210.A2-1'den uyarlanmıştır)

6.2. Muhasebe Sistemi İçerisinde Hile Üçgeni

Muhasebe kayıtlarının kontrolü, kayıt edilen bilgilerin raporlanarak, analiz edip yorum/açıklama işlevlerinden oluşan; çalışanlar, sahip olunan yazılım ve donanım, eldeki belgeler ve kayıtları ve bunların rapor edilmesi aşamalarından oluşan sisteme muhasebe sistemi denir. Bu sistemin ilk amacı, şirketlerde yaşanan sayısız ekonomik olaylar içinde ilgilenmesi gerekenleri belirleyip, sisteme uygun bir şekilde kaydı yapıp ekonomik olarak açıklayabilmektir (Dabbağoğlu, 2007: 165).

Muhasebe sistemlerinden doğru bilgiyi elde edebilmek için sistemin güvenliğini sağlamak, bu sebeple de önceliği, sistem içerisinde risk kabul edilen olayları belirlemektir. Muhasebe literatüründeki işletme ile ilgili her türlü veri ve bilgi, dikkat edilmez ise hataların ve özellikle de hilelerin tehdidi altındadır. Hile, üç şartla ilgili bir şekilde ortaya çıkarak hile üçgeni adını almaktadır. İşletmelerde, hileyi ortaya çıkaran bu sebepler aşağıda “Hile Üçgeni” adı altında gösterilmiştir (Ramos,2003 :28).



Şekil 4: Hile Üçgeni

Kaynak: Ramos, 2003:28

Teşvikler/Baskı: İşletme yöneticileri, çoğunlukla finansal sonuçların olduğundan iyi görünmesini arzular. Bulunacakları konum, alacakları ücret, prim gibi faktörler buna bağlıdır. Maruz kaldıkları bu baskı, kişilerin finansal raporları gerçek olmayan biçimde yansıtarak muhasebe bilgileri üzerinde hileye başvurmalarına sebep

olmaktadır. Ya da bu tür baskılar kişilerin parasal çıkarları için ortaya çıkabilmektedir. İşletmede bazı çalışanların kumar borçları, kredi kartı borçları ve çeşitli sebeplerle ortaya çıkan para ihtiyaçları, üzerlerinde baskı oluşturarak hileli yollara başvurmalarına sebep olmaktadır (Erdoğan, 2006: 147).

Fırsat: İşletmelerde, iç kontrol sistemi olmaması yada iç kontrol sisteminin yeterli etkinliği gösterememesi sonucunda ortaya çıkan boşluğu fırsat bilen herhangi bir çalışan, işletme içinde hileye başvurabilir (Ramos,2003:28). Bu sebeple, işletmede var olan etkin bir iç kontrol sistemi, hileli işlem yapma fırsatını kısıtladığı için oldukça önem arz eder (Emir, 2008: 117-118).

Rasyonalizasyon/Davranış: Kendilerini dürüst olarak algılayan insanlar, işledikleri suçu haklı çıkarmaya çalışmak için çeşitli bahanelerin ardına saklanırlar. Yapılan hileyi doğrulamak için de hem kendilerini hem karşılarındakileri inandırma çabasına girerler. Örneğin, nakti olarak hırsızlık suçunu gerçekleştirenlerin ortak düşüncesi, aldıkları parayı bir süre sonra yerine koyma fikrinde olmalarıdır. Bu düşünce de onları, hırsızlık yaptıklarına değil ödünç aldıklarına inandırır. Bunun yanında çalışanlar bazen de, işletmeye kızıp onlardan öç alma amacı ile bu tip davranışlarda bulunurlar (Erdoğan,2006:148). Bu sebeplerle, hile üçgeni unsurlarına dikkat edilerek işletmenin iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır.Böylelikle alınacak önlemler ile kural ve ilkelere bağlı kalınarak, hileli işlemlerin en aza indirilmesine büyük ölçüde etki sağlayacaktır.

7. DÜNYADAKİ MUHASEBE SKANDALLARI ÖRNEKLERİ

Enron Vakası: Enron Şirketi, e-ticaret, enerji-gaz alım ve satımı ile gönderimi, ile plastik sektöründe varlık sahibi olan ve 2000'li yılların başında güçlü bir ekonomiye sahip olmuş bir şirkettir (Toraman, 2002: 6). Bu şirkette 2001 yılı başında yaşanan vaka, şirketin kendisini, denetim firmasının da yardımını alarak, olduğundan daha büyük ve de karlı göstermesiyle ilgilidir. Şirket yöneticileri tarafından yapılan yanlış muhasebe uygulamaları, Enron şirketinin batmasının en önemli nedenlerinden biridir. Borçlarını gizleyerek kendilerini daha karlı bir durumda gösteren şirket, yatırımcıların ilgisini çekebileceklerini düşünmüş ve anlaşılması güç bir ekonomik yapısı olmuştur (Symes ve Süer, 2004: 114). Şirketin kazançlarını yüksek gösterebilmek için, denetim şirketinin hazırladığı raporda, yapılan muhasebe kayıtlarında fazlasıyla anlaşılması zorlaştırılmış işlemlerle karşılaşmıştır. Bunun yanında raporu hazırlayan denetçi şirket, hileli işlemleri belirlemesine rağmen işletme için olumlu bir değerlendirme yaparak, hileye devam etmiştir (Özbirecikli,2006).

Parmalat Vakası: Bu şirket, süt ve gıda ürünlerini hem üretip hem de satışını gerçekleştiren bir işletmedir. Bu şirketteki skandal, iştirak ettiği şirketlere (offshore) usulsüz kayıtlar yapıp yine usulsüz işlemler aktarması sonucu oluşmuştur. 5 senelik bir dönemde (1998-2003) kazandığı 14.2 milyar Euro'luk ekonomik geliri; iştirak yatırımlarına, bankalara ve vergi idaresi ile şirketin faaliyetlerinin dışında yer alan offshore şirketlerine aktardığı tespit edilmiş, yaşanan hile olaylarının da etkisi ile 2003 yılında iflasını açıklamıştır (Göçen,2010:107-129).

Worldcom Vakası: Enron'dan sonra ABD'yi ikinci kez sarsan Worldcom skandalı, 27 Haziran 2002 tarihinde gerçekleşti. Worldcom şirketi, telekomünikasyon sektöründe faaliyet göstermektedir. Masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktarmak suretiyle, muhasebe işlemlerinde yanlış gösterim sonucu usulsüzlük gerçekleştirmiştir. Şirket, gelirlerini 3.8 milyar dolar daha yüksek göstermiş, hat maliyetlerine ilişkin tutarları sistematik biçimde varlık hesaplarına kaydederek vergi

öncesi karını çok yüksek bir şekilde finansal tablolarında göstermiştir. Bu gelişmeler yaşanmasına rağmen şirketin denetim raporlarında, şirket ile denetçi arasında kayda değer bir uyuşmazlığın olmadığı söylenmiştir (Özbirecikli, 2006: 9).

Xerox Vakası: Şirkette, 2001 dönemine ait mali kayıtlarında, ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından (SEC-Security Exchange Commitee) denetlenmiş, ciddi tutarlarda manipülasyon tespit edilerek, şirketin gelirlerini 6 milyar dolar fazla göstererek usulsüzlük yaptığı ortaya çıkmıştır (<http://www.voanews.com/turkish/news/a-17-a-2002-06-27-8-1-87863442.html>).

Waste Management: Waste şirketi, 1998 yılında finansal tablolarını yanlış beyan etmesine rağmen şirketin denetim raporu olumlu görüş şeklinde düzenlenmiştir. Denetçi firmanın müşterisini koruma amaçlı %12lik bir yanlışı görmezden geldiği bilinmektedir.

Sunbeam: Sunbeam vakası, şirketin finansal tablolarında geniş ölçüde değişiklik yapmasıyla olduğu bilinen bir skandaldır. 1997 yılında gerçekleşmiştir. Şirket, gelirlerini olduğundan çok fazla tutarda hesaplamış ve finansal tablolarda usulsüzlük yaparak göstermiştir. Bu gelişmelere rağmen şirketi denetleyen denetçi ,olumlu görüş beyan ederek müşterisini koruyarak bu skandalı ortaya çıkarmamıştır.

Cendant: Cendant vakası, şirketteki giderlerin az gösterilmesi, içinde biriktirdiği fonların usulsüz kayıt altına alınması ve elde edilen gelirlerin muhasebe ile alakasız bir şekilde kaydedilmesi ile oluşan bir skandaldır. Denetim sürecinden geçebilmek amacı ile şirket, usulsüz işlemleri sonucunda oluşturduğu fonları denetimden ayrıntılı şekilde geçmeyecek küçük işletmelere geçirmiştir. Bu süreçte yaşananlar denetim şirketi tarafından belirlenemeyerek denetim raporunda bu usulsüzlüklere yer verilmemiştir. 1998'te ortaya çıkmıştır.

8. İÇ KONTROLÜN MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ HATA VE HİLELERİ ÖNLEMESİNDEKİ ROLÜNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMA RAPORU

Bu bölümde iki tabloya yer verilmiş, tablo 2 ve tablo 3'te iç kontrol sisteminin muhasebe sistemindeki hata ve hileleri önlemesi konusunda literatür taraması yapılarak son beş yılki tarihsel gelişim incelenmiştir.

Tablo 2'de 2016 yılında 2, 2015 yılında 6, 2014 yılında 7, 2013 yılında 5, 2012 yılında 3 ve 2011 yılında 1 makaleye yer verilmiştir. 2016 yılını dışarıda bıraktığımızda son yıllarda konu üzerine incelemelerin yoğunlaştığı görülmüştür.

Tablo 2: MAKALE TARAMASI (2011-2016)

Çalışma Yılı	Çalışma Adı	Çalışma Yazarı	Çalışma Özeti ve Sonucu	Çalışmanın Yayınlandığı Yer	Veri Tabanı ISSN
2016	İç Kontrolde COSO ve İCFR İlişkisi	KARAKOÇ, Mehtap; ÖZDEMİR, Serkan	Bu çalışmada COSO tüm boyutlarıyla açıklanmış, SOA ile SEC şirketlerinden düzenli olarak istediği Finansal raporlama ile ilgili iç kontrol raporu arasındaki ilişki üzerinde durulmuştur. SOA'nın yürürlüğe girmesinin ardından SEC'in şirketlerinden zorunlu olarak istediği İCFR hakkında ayrıntılı bilgi verilmiştir.	Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 2016, Cilt 15, Sayı 56 (141-152)	ULAKBİM, SBVT, EBSCO, ASOS, DOAJ, COPERNICUS ISSN-1304-0278
2016	Kültürün İç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi	TOSUNOĞLU, Büşra; YEŞİLÇELEBİ, Gül	Bu çalışmanın amacı, kültürün iç denetim üzerindeki etkisini muhasebe meslek mensuplarının algıları doğrultusunda belirlemektir. Bu doğrultuda bir model geliştirilmiş ve test edilmiştir. Modelin testi için 4 hipotez oluşturulmuş ve TR90 bölgesinde faaliyet gösteren 153 muhasebe meslek mensubuna anket yapılmıştır. Oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde yapısal eşitlik modeli uygulanmıştır. Analiz bulgularına göre, belirsizlikten kaçınmanın iç denetim üzerinde negatif yönde bir etkiye sahip olduğu; güç mesafesi,	Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies	DOAJ , Proquest, DRJI, ESJI ISSN 2149-0996

			bireycilik ve toplumsallığın ise iç denetim üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.		
2015	Türkiye’de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı ve Performans Açısından Bir Değerlendirme	GÖK, Musa	Bu çalışmada, Türkiye’de kamu idarelerinde uygulanmakta olan iç denetim sisteminin yapısal özellikleri ve performansı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2008-2013 dönemlerine ilişkin olarak yayınlanan raporlardaki veriler çerçevesinde irdelenmiştir. Çalışma bulgularına göre, kamu idarelerinin üst yöneticileri, iç denetim birimlerinin oluşturulmasında ve iç denetçi atamalarının yapılmasında isteksiz davranmaktadır. Hali hazırda faaliyet gösteren iç denetim birimlerinin denetim rapor performansları da oldukça düşük düzeydedir. Performans denetimi ve bilgi teknolojileri en sorunlu denetim alanlarıdır. Her iki bulgu birlikte değerlendirildiğinde yeni kamu ve iç denetim sisteminin Türk kamu yönetimiyle uyummadığı sonucuna varılmaktadır.	Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi – Cilt:13 Sayı: 3 (Eylül 2015)	ULAKBİM, EBSCO-Host, ASOS, Ulrichsweb, DRJI, Copernicus İSSN-2148-029X
2015	Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği	ÖZBİRECEKLİ , Mehmet; TÜM, Kayahan; KESKİN, İrem	Bu çalışma Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İç Kontrol Sistemi unsurlarının ne ölçüde tesis edildiğini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Sonuç olarak araştırma kapsamındaki şirketlerin İKS uygulamalarında önemli eksiklikler olduğu belirlenmiştir.	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Eylül 2015, 17 (3)	EBSCOhost ISSN-1302-258X

2015	İşletmelerde Satın Alma ve Ödeme Süreçlerine Özgü Hile Riskleri ve Uygun İç Kontrol Ortamının Oluşturulması	ENGİN, Ahmet	Bu çalışmada işletmelerdeki en önemli iş süreçlerinden bir tanesi olan satın alma ve ödeme süreci incelenmiştir. İlk önce, satın alma ve ödeme sürecinde kullanılan belgeler ve iş akışları ortaya konmuştur. Daha sonra satın alma ve ödeme sürecinde karşılaşılabilecek hata ve hileler ile bunları önlemek için ERP sistemleri üzerinde oluşturulabilecek kontrol önlemleri anlatılmıştır. Çalışma sonucunda gerek manuel gerekse bilgisayar ortamında yürütülen satın alma ve ödeme süreçlerinde gerekli kontrol ortamı yaratılmadığı sürece işletmeye büyük zararlar verecek suistimallerin olduğu kanaatine varılmıştır.	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2015	ULAKBİM Sosyal Bilimler, EBSCO-Host, ISSN-1303-5444
2015	Risk Odaklı İç Denetim	TÜREDİ, Hasan; ZOR, Ümmügülsüm; GÜRBÜZ, Filiz	Bu çalışmada ilgili konularda standart belirleyici kurumların yayınları ve genel kabul görmüş uygulama esasları çerçevesinde bir literatür taraması yapılarak risk odaklı iç denetimin kavramsal çerçevesi açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca risk odaklı iç denetimin gelişimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim ile ilişkisi ve işleyiş biçimi özet olarak sunulmuştur. Risk odaklı iç denetimin gelişimi iç kontrol ve kurumsal risk yönetiminin gelişimi ile paralel özellikler göstermektedir. İç denetimin görevi gerek iç kontrol gerekse kurumsal yönetim uygulamalarının tasarımı ve işleyiş hakkında işletme içi güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktır. Risk odaklı iç denetim anlayışı, bu yapıların tasarlanması ve faaliyetlerin işletme hedeflerine uygunluğunu inceleyerek riskli görülen alanlar için yönetime önerilerde bulunmaktadır.	Muhasebe ve Finansman Dergisi / Nisan 2015	ULAKBİM, EBSCOhost, ASOS, Copernicus ISSN 2146-3042

2015	İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Sektöründe bir Araştırma	AKTÜRK, Ahmet; KILIÇ, Rukiye	Bu çalışmada, Antalya ilindeki iç kontrol yöneticilerin iç kontrol sistemi hakkında bilgileri araştırılmış, doğru bildikleri yanlışlar hakkında çıkarım yapılmaya çalışılmıştır. Araştırmalar neticesinde, birçok yanılgının varlığı tespit edilmiştir. Bu yanılgıların yaşa, cinsiyete ve eğitim düzeyine göre de farklılıklar arz ettiği de görülmüştür. Yöneticilerin %80'ninin iç kontrole ilişkin bilgiye sahip olduklarını beyan etmelerine karşın bahsedilen yanılgıları taşımaları bir çelişki olarak ortaya çıkmıştır.	Journal of Yaşar University, 2015, 10(39)	EBSCO, Ulrich-CSA, DOAJ, Ohiolink, WORLDCAT, ProQuest ISSN-1305-970X
2015	İç Kontrol Riskinin Saptanmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Şeffaflık Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma	GÖNEN, Seçkin; SOLAK, Bilal	Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri incelenerek işletmelere yönelik hazırladıkları finansal tabloların yorumlanmasında, işletmede iç kontrolden sorumlu kişi/kişilerle iç kontrol riskinin saptanmasında ya da minimize edilmesinde ve bu durumun işletmelerin şeffaflığının sağlanmasında bir etkinlerinin olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmada, t testi uygulanarak elde edilen bulgular sonucunda Ulusal ve Uluslararası işletmelere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının iç kontrole ilişkin bilgi düzeyleri ve sürekli eğitim ile iç kontrol uygulamalarındaki gelişmeleri takip etme açısından anlamlı bir farklılık olduğu saptanmıştır. Uluslararası işletmelere hizmet veren meslek mensubunun iç kontrol sistemlerinde aktif rol almasına karşın ulusal işletmelere hizmet veren meslek mensupları iç kontrol sistemlerinde aktif rol olmadıkları istatistiksel olarak tespit edilmiştir.	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2016, 18 (727-759)	EBSCOhost ISSN-1302-258X

2014	Nakit Yönetiminin Başarısının Sağlanmasında İç Kontrolün Rolü: Üretim ve Hizmet İşletmeleri Arasındaki Farklılıkların Tespiti	KÜRKLÜ, Erdem	Bu çalışmada, üretim ve hizmet niteliğindeki işletmelerin nakit yönetimlerinin etkinliğini araştırmak amaçlanmıştır. Araştırma Osmaniye ilinde özel sektör alanında çalışma yaşamını faal olarak sürdüren üretim ve hizmet işletmeleri üzerinde yapılmıştır. Bu amacı gerçekleştirmek için soru kağıdı yönetimi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, işletmeler karşılaştırılmalı olarak analiz edilmiş ve sektörel olarak aralarındaki farklılıkların nedenleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu noktadan hareketle, hizmet işletmelerinin üretim işletmelerine kıyasla nakit sağlama ve mevcut nakitlerin yönetimi konularına daha az önem verdikleri saptanmıştır.	Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl 2, Sayı 2/2, Haziran 2014, s: 375-392	EBSCO, MLA, DOAJ, Proquest CSA, SSRN, ICAAP, Index Copernicus, J-Gate, ASOS, TEI, SIOP, DRJI, WorldCat ISSN-1307-9581
2014	Nakit Yönetiminin Başarısının Sağlanmasında İç Kontrolün Rolü: Üretim ve Hizmet İşletmeleri Arasındaki Farklılıkların Tespiti	KÜRKLÜ, Erdem	Bu çalışmada, üretim ve hizmet niteliğindeki işletmelerin nakit yönetimlerinin etkinliğini araştırmak amaçlanmıştır. Araştırma Osmaniye ilinde özel sektör alanında çalışma yaşamını faal olarak sürdüren üretim ve hizmet işletmeleri üzerinde yapılmıştır. Bu amacı gerçekleştirmek için soru kağıdı yönetimi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, işletmeler karşılaştırılmalı olarak analiz edilmiş ve sektörel olarak aralarındaki farklılıkların nedenleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu noktadan hareketle, hizmet işletmelerinin üretim işletmelerine kıyasla nakit sağlama ve mevcut nakitlerin yönetimi konularına daha az önem verdikleri saptanmıştır.	Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl 2, Sayı 2/2, Haziran 2014, s: 375-392	EBSCO, MLA, DOAJ, Proquest CSA, SSRN, ICAAP, Index Copernicus, J-Gate, ASOS, TEI, SIOP, DRJI, WorldCat ISSN-1307-9581
2014	Muhasebe Hilelerin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma	YILDIZ, Ekrem; BAŞKAN, Tuba Derya	Muhasebe hilelerinin önlenmesi için şirketler bir takım araçlardan yararlanmaktadır. Bu araçlar iç denetim, iç kontrol, bağımsız denetim, ihbar hatları, tesadüfi, özel hata ve hile inceleme birimleri gibi sayılabilirlerdir. Bu çalışma ile muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar incelenmektedir. Bunun için BİST'deki şirketler üzerinde bu araçların kullanılabilirliğini ve en etkili aracı tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaçla ulaşılan sonuca göre, iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetimin işletmelerin finansal tablolarının kasıtlı bir şekilde yanlış düzenlenmesi ile işletme faaliyet rakamlarının gerçek dışı gösterilip bu şekilde raporlandırılması sonucu finansal tablolarda görülen	Muhasebe ve Finansman Dergisi / Nisan 2014	ULAKBİM, EBSCOhost, ASOS, Copernicus ISSN 2146-3042

			hileleri önlemede ilk üç sırada yer alan araçlar arasında olduğu görülmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespitinde daha fazla sayısal veriler olmasından, belgelere dayandırılmasından, karşılaştırmaların daha yoğun yapılabilmesinden ve tutarlılığın daha çok tespit edilmesinden kaynaklı olarak denetim birimlerinin daha fazla kullanıldığı düşünülmektedir.		
2014	COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı	TÜREDİ, HASAN; GÜRBÜZ, FİLİZ; ALICI, ÜMMÜGÜLSÜM	Bu çalışmada, COSO'nun iç kontrol yapısına ilişkin geliştirdiği model ve bu modelin beş bileşeninin hem işletme hedefleri hem de işletme yapısı içindeki etkileşimi açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, işletmelerin bu yapı ile risklere karşı kesin başarı sağlamamakla birlikte, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, mali tabloların güvenilirliği ve kanun ve düzenlemelerle uyum açısından makul güvence sağlayacağı sonucu çıkmıştır.	Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 11, Sayı 42 s. 141-155	ULAKBİM Ulusal Veri Tabanı, EBSCO, ULRICHSWEB, DOAJ ISSN-1300-0845
2014	İç Denetçilerin Hileler Karşısındaki Sorumluluğunun İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi	KİRACI, Murat; ÇELİKAY, Duygu Şengül	Bu çalışmanın amacı iç denetçilerin işletmedeki hilelere karşısındaki görev ve sorumluluklarının neler olduğunu belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesinde önerilenler ve hile yazınında daha önce ortaya konmuş bulgular incelenerek genel bir değerlendirme yapılmıştır. Sonuç olarak iç denetim birimine sahip her işletme, mutlaka bir hile politikası oluşturmalıdır. Hilelerin önlenmesinde bağımsız denetçilerinde kullandığı "hile riski değerlemesinin" kullanılması gerekir. Hile eylemlerine karşı gerekli yetki ve sorumlulukla donatılmış iç denetçilerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde soruşturmaları yürütmesi sağlanmalıdır. İç denetim birimlerinin hileler konusundaki inceleme ve değerlemelerini içeren raporların denetim komitesi ve üst yönetime iletilmesi gerekmektedir.	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 2014/16/2	EBSCOhost ISSN-1302-258X

2014	Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı	BULCA, Handan, YEŞİL, Tolga	<p>Çalışmada bağımsız denetçi kavramı yeniden tanımlanmıştır ve bir bağımsız denetçinin izlemesi gereken denetim süreci de belirtilmiştir. Çalışmanın odak noktasını hile ve hile riskinin, 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı açısından incelenmesi oluşturmaktadır.</p> <p>Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi kaybını önlemek için kurum, Bağımsız Denetim Standartlarını oluşturmaktadır. BDS'ye göre hile riskinin önlenmesine yönelik çözümler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yönetimin hileyi önleyici ve caydırıcı tutum sergilemesi • Şirketlerde kurumsal etik ve kültüre bağlılığın artırılması • İç kontrol sistemi mevcutsa aralıklı denetim faaliyetlerinde sistemin etkin çalıştığının incelenmesi • İç kontrol sistemi bulunmayan şirketlerde denetim standartlarına uygun olarak kurulması 	Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilişimleri Dergisi, 2014, s 47-58	EBSCOhost, ASOS ISSN-2148-4228
2014	Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği	DİNÇ, Yusuf; CENGİZ, Selim	<p>ABD'de, 02 Aralık 2001 günü aktif toplamı 65 milyar doları, yıllık cirosu 100 milyar doları aşan ve 19,000 personeliyle dünyanın en büyük şirketlerinden biri olan Enron'un beklenmedik iflası ABD'de 11 Eylül saldırılarından sonra yaşanan en önemli gelişmelerden biri olarak görülmektedir. Söz konusu iflasın etkileri tüm dünyada hem muhasebe ilkelerinin hem de denetim şirketlerinin özellikle de denetçi etiği açısından sorgulanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda çalışmanın amacı, muhasebe denetimde hata ve hile kavramları ile denetçi etiği arasındaki ilişkiyi incelemektir. Bu amaç doğrultusunda, 2001 yılında ortaya çıkan Enron skandalı kavramsal bir bakış açısıyla incelenmiştir. Araştırma sonucunda denetçi etiği ile hata ve hile kavramları arasında önemli ilişkiler olduğu belirlenmiştir.</p>	Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s 221-236	EBSCOhost, ASOS, Copernicus, DOAJ, SCİPIO, ULRİCHSWeb, DRJI, OAJI.NET ISSN-1309-3738

2013	Türkiye’de Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi	TUFAN, Mehri; GÖRÜN, Mustafa	<p>Çalışmada iç denetim sisteminin kamu kurumlarındaki algılanma düzeyi ile uygulamasının ne düzeyde olduğunun değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Kamu kurumları açısından bir genel durum değerlendirilmesi yapıldığı için araştırma yöntemi olarak anket yöntemi uygulanmıştır.</p> <p>Uygulama sonunda, iç denetimin yönetim fonksiyonlarının icrasında önemli bir rol oynadığı tespit edilmiştir. İç denetçi istihdam eden kurumların büyük bir kısmında bağımsız bir iç denetim biriminin oluşturulduğu, bu birimlerde bazı sertifika ve belgelere sahip iç denetçilerin istihdam edildiği gözlenmiştir. Ayrıca anket çalışması ile iç denetime verilen önemin boyutu, iç denetçilerin iç denetim tanımındaki unsurlara yaklaşımı, iç denetim sisteminin işleyişi ortaya konulmuştur.</p>	Sayıştay Dergisi, Sayı 89 / Nisan-Haziran 2013	ULAKBİM, EBSCOhost, ASOS ISSN-1300-1981
2013	COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri	KURT, Ganite; UÇMA, Tuğba	<p>Bu çalışmada COSO’nun Eylül 2012’de yayınlanan taslak metninden hareketle, güncellenen iç kontrol bütünleşik çerçeve ile ilgili bilgiler verilmekte ve güncellenen COSO iç kontrol modelinde nelerin değişip, nelerin aynı kaldığına yönelik açıklamalar yapılmaktadır.</p> <p>Çalışma sonucunda COSO taslağı ile, iç kontrolün işletmelerde etkin bir biçimde uygulanmasını sağlayan teorik ve uygulama altyapısının sağlandığı sonucuna varılmıştır.</p>	MÖDAV 2013/2	EBSCOhost ISSN-1302-258X

2013	İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi	KIZILBOĞA, Rüveyda	Çalışmada iç denetim sistemine ilişkin genel bir açıklama yapıldıktan sonra iç denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlığını etkileyen unsurlar üzerinde durulmaktadır. Kurumlar, hem gelecek yönelimli çalışabilmek ve emin adımlarla ilerleyebilmek hem de maliyet,zaman ve kaynak israfını önlemek adına iç denetim sisteminin sağlıklı işleyebilmesi için gerekli koşulları oluşturmalıdır. Sistem bir gereklilik olarak kabul edilmeli ve kuruma sağlayacağı faydalar dikkate alınarak iç denetçilerin mesleki yetkinliklerini arttırması ve bağımsızlık ile tarafsızlıklarını sağlayıcı düzenlemeler desteklenmelidir.	Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi, (2013) Cilt 1, Sayı 1, ss. 107-119	ULAKBİM, EBSCOhost ISSN 2147-6934
------	---	-----------------------	--	--	---

2013	Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama	AKÇAY, Serkan	<p>Bu çalışmanın amacı, kamu kurumlarında iç denetimin etkin çalışıp çalışmadığının tespit edilmesidir. Çalışmada iç denetim sürecinin kamu kurumlarının faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Buna ek olarak, iç denetimin etkinliğini etkileyen faktörler incelenmiştir. Bu amaçla belediyelerde görev yapan iç denetçilere 30 sorudan oluşan bir anket yapılmıştır.</p> <p>Yapılan araştırmalar sonucunda, kurumlarda her yıl sistemli bir şekilde yapılması gereken amaç ve hedeflere yönelik risklerin belirlenemediği, kurum içi ve kurum dışı şikayet müessesinin yeteri kadar kullanılmadığı, risklerin gerçekleşme olasılığının ve muhtemel etkilerinin yılda en az bir kez analiz edilmediğine dair sonuçlara ulaşılmıştır. Ayrıca birimlere personel seçimi ve yerleştirme yapılırken mesleki yeterlilik kriterlerine yeterince önem verilmediği, iç denetim ve iç kontrol sisteminin kurumun ast ve üst personeli tarafından yeterince sahiplenilmediği ve iç denetim konusunda kurum personeline bilgi eksikliği konularında tespitlerde bulunulmuştur. Ayrıca iç denetim sonucunda kurumun faaliyet etkinliğinin arttığı, iç denetim raporlarının kurumun etkinliğinin artmasına olumlu katkıda bulunduğu dair tespitlerde bulunulmuştur.</p>	Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (2013)	ULAKBİM, EBSCOhost, ASOS ISSN-1302-1966
2013	Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı	KIZILBOĞA, Ruveyda; ÖZŞAHİN, Filiz	<p>Bu çalışmada, işletme içerisinde oluşan hataların önlenmesi, muhtemel risklerin belirlenmesi noktasında etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyetine ve iç denetçilere katkısı araştırılmıştır.</p> <p>Yapılan incelemeler neticesinde etkin bir iç kontrol sisteminin iç denetçilere katkı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.</p>	Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt 6, Sayı 2, s.220-236	ASOS, EBSCO, Copernicus, New Jour, CAB, ProQuest ISSN-1308-4216
2012	İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış	İBİŞ, Cemal; ÇATIKKAŞ, Özgür	<p>Bu çalışmada, iç kontrol sistemi çeşitli yönleri ve alt bileşenleri ile karşılaştırmalı olarak ele alınmış, iç kontrol sistemine ilişkin belli başlı ulusal ve uluslararası standartlar ve düzenlemeler incelenmeye çalışılmıştır.</p> <p>Çalışmalar neticesinde güçlü ve etkin işleyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde finansal kayıpların, suistimallerin ve hilelerin</p>	Sayıştay Dergisi, Sayı 85 / Nisan-Haziran 2012	ULAKBİM, EBSCOhost, ASOS ISSN-1300-1981

			olma olasılığı azalacak ve işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı bir biçimde sürdürmesi sağlanacaktır.		
2012	İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması	DALĞAR, Hüseyin	<p>Bu çalışmanın amacı, işletmelerin kasa, banka ve çek/senet gibi suistimallere en uygun işlemlerinin gerçekleştirildiği muhasebe departmanlarında hata ve hileleri önlemeye yönelik bir iç kontrol sisteminin nasıl oluşturulacağını açıklamaktır.</p> <p>Bu amaçla kendi bünyesinde iç kontrol sistemini kurmuş bir işletmenin çalışmaları vaka olarak incelenmiş ve analiz edilmiştir. İncelenen işletmede iç kontrol sistemini oluşturduktan sonra sistemin oldukça güvenli ve hesap verilebilir bir yapıya kavuştuğu görülmüştür.</p>	MÖDAV 2012/3	EBSCOhost ISSN-1302- 258X

2012	İç Kontrolün Muhasebe Sistemlerindeki Hata ve Hileleri Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması	HATUNOĞLU, Zeynep; KOCA, Nurettin; KILLI Mustafa	Bu çalışma, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu henüz yasalasmadan önceki dönemde işletmelerimizdeki iç kontrol sistemi uygulaması hakkında bilgi vermektedir. Çalışmada iç kontrol sisteminin önemi ile hata ve hileleri önlemedeki etkisine yönelik anket çalışması yer almaktadır. Çalışmanın örnek kütesini Türkiye'nin çeşitli bölgelerindeki 8 ilde Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren iç kontrol sistemine sahip 45 işletme oluşturmaktadır. Veriler tanımlayıcı istatistiksel yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede karşılaşılmaması muhtemel hatalı ve hileli işlemlerin azaltılmasında önemli bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 9, Sayı 20 s-169-189 (2012)	ULAKBİM, ASOS, ESJİ, OAJİ İSSN-1304-429X
2011	Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim	AKPINAR, Mahmut	Bu çalışma ile ülkemiz kamu idarecileri için yeni bir kavram olan iç denetimin; teftiş,soruşturma ve inceleme gibi mevcut uygulamalara göre ne tür faydalar sağlayacağı ve mevcut teftiş ve denetim uygulamalarına nazaran ne gibi farklılıklara sahip olduğu araştırılmıştır. Ülkemiz köklü teftiş geleneğine sahip ülkelerden biridir. Teftiş uygulamalarının değerlendirilmesine yönelik yapılan çalışmada, teftiş birimlerinin devamlı suçlu arama ve cezalandırma saikiyle hareket ettiği görülmüştür. Ülkemiz uygulamalarında teftiş birimleri faaliyetlerini ağırlıklı olarak mevzuata uygunluk bazlı yürütmektedirler. Çağdaş uygulamaların benimsenmesi ve hayata geçirilmesi konusunda teftiş birimlerince genellikle bir arayışın olmadığı da gözlemlenmektedir.	ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 14, 2011	ULAKBİM, EBSCOhost, ASOS, Copernicus, DOAJ ISSN-2147-9194

Tablo 3’de 2014 yılında 6, 2013 yılında 2, 2012 yılında 1 ve 2011 yılında 3 teze yer verilmiştir. Tez incelemesinde olumsuz olarak, özellikle yakın zamanlı tezler üzerinde bulunan kısıtlamaları gösterebiliriz. Söz konusu tezler erişime açıldığında daha çok kaynağa ulaşılacaktır.

Tablo 3: Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri (2011-2016)

Tez Yılı	YL-Doktora Tezi	Yapıldığı Üniversite	Tez Adı	Tezi Hazırlayan	Tez Danışmanı
2014	Yüksek Lisans	Trakya Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Hastane İşlemlerinde Yolsuzluk ve Finansal Tablo Hileleri: İstanbul İl Merkezli Bir Hastane Örneği	Sema Bağcıoğlu Özbek	Prof. Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt
2014	Yüksek Lisans	Trakya Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Nakit ve Nakit Benzerleri ile İlgili Muhasebe Hileleri ve Vaka Analizleri	Osman Okuyan	Doç. Dr. Batuhan Güvemli
2014	Yüksek Lisans	Trakya Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi	Serpil Yıldırım	Doç. Dr. Batuhan Güvemli
2014	Doktora	Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği	Esin Nesrin Can	Prof. Dr. Münir Şakrak

2014	Yüksek Lisans	Okan Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Stoklara İlişkin Muhasebe Hileleri ve Uygulama Örneği	Eda Temelli	Doç. Dr. Fehmi Ali Ildır
2014	Doktora	Celal Bayar Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	İç Denetçilerin Gelişen İç Denetim Uygulamalarına ve Paydaş Beklentilerine Uyumu	Burak Özdoğan	Prof. Dr. Semra Öncü
2013	Yüksek Lisans	Adnan Menderes Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Riske Dayalı Finansal İç Kontrol Sistemi ve Bir Model Önerisi	Fatma Deniz	Doç. Dr. /Sezgin Demir
2013	Yüksek Lisans	Trakya Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Halka Açık İşletmelerden Muhasebe Hile Örnekleri ve Çözüm Önerileri	Selçuk Kurt	Prof. Dr. Kıymet Tunca Çalıyurt
2012	Doktora	Anadolu Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	İç Kontrol ile Kurum Kültürünün etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama	Ayşe Nilgün Ertuğrul	Prof. Dr. Nurten Erdoğan
2011	Yüksek Lisans	Okan Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Anabilim Dalı	Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi	Sedat Şevkin	Dr. Şeref Demir

2011	Doktora	Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme (İngilizce) Anabilim Dalı	Üniversitelerde İç Denetim ve bir Türk Devlet Üniversitesindeki Uygulaması	Büke Tolga	Prof. Dr. Necdet Şensoy
2011	Yüksek Lisans	Karamonoğlu Mehmet Bey Üniversitesi /SOBE / İşletme AB	Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi	Suat Okay	Yrd. Doç. Dr. Rabia Özpeynirci

SONUÇ

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler ile yasal düzenlemelerin bir araya gelmesiyle, günümüzde, işletmelerde bulunan iç kontrol sistemi, her geçen gün daha da önem arz etmektedir. İç kontrol sistemi, işletmenin sahip olduğu varlıkları koruyarak, işletmenin uygulaması gereken polita ve prosedürleri belirler, işletme de karşılaşılabilecek hatalı-hileli işlemleri önleyerek bu sistemin etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar. Böylece işletmeye duyulan güven artarak işletmenin itibarı da sağlamlaşır. Yeni TTK'nin Anonim şirketlerde yönetim ve temsil ile ilgili esaslar başlığı altında yönetim kurulunun görev ve dağılımını düzenleyen 366. maddesinde “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir” maddesiyle denetim komiteleri kurulması konusunda, zorunluluk olmamakla beraber yönetim kuruluna yetki verilmiştir. Yeni TTK, kurumsal yönetim ilkeleri gözetilerek hazırlanmıştır. İşletmelerin kurumsal yönetim ilkeleri ile yönetilmesi, başarılı şekilde oluşturulmuş ve etkin olarak işleyen bir iç kontrol sistemi ile, hata ve hileden uzak bir işleyiş ile mümkün olabilir.

Suistimaller, hata ve hileler ile finansal kayıpların yaşanma ihtimali, iç kontrol yapısı etkin olmayan ya da zayıf olan işletmelerde çok daha yüksektir. İşletmelerde böyle olayların yaşanması, sürdürülen faaliyetlerin sağlıklı ilerlemesini engellemektedir. Bu durumları önleyerek işletmelerin kurumsal yapısının geliştirilmesinde, iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi kritik ve de çok büyük bir öneme sahiptir. İç kontrol sisteminin etkinleştirilmesiyle kurumsal yönetim sürecinde ilerleme sağlanabilir. Bu süreçte de en önemli sorumluluk işletme yönetimi ve çalışanlarına düşmektedir. Bu süreçte işletme yöneticileri, çalışanlarını da dahil ederek iç kontrol sisteminin etkin işleyişini sağlayarak sağlıklı bir yönetim süreci oluşturmalıdır.

İş hayatı karmaşılaştıkça, işletmeyi yöneten kişilerin iç kontrole dair aldıkları eğitim ya da çalışırken çevrelerinden öğrendikleri bilgiler değişerek zayıflamakta böyle

olunca da doğru olduğu sanılan yanlış bilgiler ortaya çıkmaktadır. Doğru bilinen bu yanlışlar yöneticilerin akıllarında bir yanlış olarak kalıplaşmaktadır. Bu sebeple iç kontrolün başarılı olması için klasikleşmiş bu yanlışları yıkmak şarttır.

İşletme yöneticilerinin, işletmenin başlıca ilkelerini baz alarak oluşturacakları etkili ve işletmeye bağlı olmayan bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlarken varlıklarını da korur. Mevcut bilgiler ışığında, etkin bir iç kontrol sistemi kurularak, işletmelerin muhasebe sistemleri içerisinde karşılarına çıkabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ya da en aza indirilmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

ACAR, İbrahim. A. Ve Elif A. ŞAHİN. (2009), “Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim”, Maliye Dergisi, Sayı: 156, 83-103.

AKBULUT, E. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, Mayıs 2012, 174-187.

AKSOY, T. (2005). “Ulusal Ve Uluslar Arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”. *Mali Çözüm*, 72, 138-163.

AKTÜRK, Ahmet ve Rukiye Kılıç, “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma” *Journal of Yasar University*, 2015

AKYEL, R. (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi” *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1

ALAGÖZ A. (2008). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”. (Ed. Z. Doğan ve M.E. İnal). *Güncel İşletmecilik Konuları*. Konya: Tablet Kitapevi.

ALPTÜRK, E. (2008). *Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.

APPLEGATE, D. ve T. WILLS Integrating COSO,” *Internal Auditor*, Cilt no. 56, Sayı 6, Aralık 1999

ARENS, Alvin A. Vd, *Essential Auditing Assurance Service*, a.g.e., s.248

BAKIR, M. (2003). Denetim. Rize: Akademisyen Yayınevi.

BASKICI, Çiğdem, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt:11, Sayı:25, 2015

BAŞPINAR, Ahmet. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan Sayı:148, 35-62

BOZKURT, N. (2006). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınevi.

CANGEMİ, Michael, SINGLETON Tommie (2003), Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide, John Wiley&Son, New Jersey

CORAM, P., C.Ferguson ve R.Maroney. (2008). İnternal Audit, Alternative İnternal Audit Structures and the Level of Misapprrppriation of Assets Fraud, Accounting and Finance, Cilt 48, 543-559

COSO (2013), “Internal Control- Integrated Framework Executive Summary”, May 2013.

COSO (2008), s.5.

ÇALGAN, E., Mentşe, E., Işiloğlu, F., Toroslu, M. V., Özcan, M., Kanpak, N., Savaş, Ş., Onur, Z. J. ve Ağca, Z. (2008). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İSMMMÖ Yayınları.

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

DABBAOĞLU, K. (2007). "İÇ KONTROL SİSTEMİ" , Mali Çözüm , 82 , 159-169.

DALAK, G. (2000). “Denetim Ve Kalite Denetimi”. Muğla Üniversitesi SBD, 1(1), 65-79.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, (2002), s.1-7.

DURMUŞ, C. N., ve Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.

ERDOĞAN, M. (2006). Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.

FINDIK, Hakkı, “İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 8/1, 2016

GÖÇEN, Ayça Ceren “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim:Parmalat Vakası”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:97, (2010), s.107-129.

GÖNEN, Seçkin “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:1, (2009), s.192-217.

GÖNÜLAÇAR, Şener (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı 130-131, Ankara (Temmuz-Ağustos)

GÜÇLÜ, F. (2008). Muhasebe Denetimi. Ankara: Detay Yayıncılık.

GÜREDİN, E. (2010), Denetim, 15.Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.

HAFTACI, Vasfi “*Muhasebe Denetimi*”, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli, 2011.

HOLMES, Arthur, S. Owemyer Wayne (1975), “Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri”, (çev. Oğuz Göktürk) Bilgi Yayın. Der. Cilt 1, Yatın No 5, Ankara

İBİŞ, Cemal ve ÇATIKKAŞ, Özgür. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı 85, 95-121

KALKINOĞLU, Mehmet (2003). “İç Kontrol Sistemi”, Vergi Dünyası, Sayı: 265, 70-70

KANDEMİR, C. (2010), Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, SBE, İşletme ABD.

KEPEKÇİ, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

KORKMAZ, Umut. (2007). “Kamuda İç Denetim (1)”, Bütçe Dünyası, Cilt:2, Sayı 25, 4-15

KORKMAZ, Z. (2011). “COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara

KORKUT, B 2004. “Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi” TC Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara.

KÖROĞLU, Çağrı ve T.Uçma. (2006). “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, Temmuz, Yıl 8, Sayı 103

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.

MCNALLY, J.S. (2013), “The 2013 Coso Framework&SOX Compliance, One Approach to An Effective Transition”, Strategic Finance, June 2013

Price Waterhouse Coopers (PwC). (2004). “The Emerging Role of İnternat Audit in Mitigating Fraud And Reputation Risks

ÖNDER, M.Fahrettin. (2008), “Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyum”, Ankara: Asil Yayın Dağıtım

OKUTMUŞ, E. & Uyar, S. (2014), “Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat.

ÖMÜRBEK, V. ve Altay, S. Ö. (2011). “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”. SDÜ İİBF Dergisi, 6(1), 379-402.

ÖNDEŞ, T.(2000). “Kobi’lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular”. Muhasebe ve Denetime Bakış, 2, 79-85.

ÖZBEK, Ç. (2012). İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. 1.Baskı, İstanbul

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu:Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:18, (2006), s.1-18.

ÖZEROĞLU, 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.

PANY,K. Ve O.R. WHİTTİNGTON, Auditing, R.R.Donneley&SonsCompany, ABD, 1997

PEHLİVANLI, Davut. (2011), *Hile Denetimi Metodolojisi ve Raporlama*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi

PERRY, W. E. ve P. WARNER, “The Quantitative Assesment of Internal Control,” Internal Auditor, Ciltno 62, sayı 2, Nisan 2005

RAMOS, M. (2003). “Auditors' Responsibility for Fraud Detection”. *Journal of Accountancy*, 195(1), 28-35.

SELİMOĞLU, S. K. ve Uzay, Ş. (Ed.). (2011). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi

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

SÜMER, E. (2010). “Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizasyonu”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

SYMES, BAŞARAN ve SÜER, (2004). “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, İSMMM Odası, Yayın No:49, İstanbul, s.11-126.

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.

T.C. Bilim,Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (2012), “İç Denetim Nedir,Amacı,Özellikleri Nelerdir ? “

The Financial Aspects of Corporate Governance, 46.

TORAMAN, Cengiz “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:59, (2002), s.1-10.

TUAN, K. ve Memiş, M. Ü. (2007). “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 35, 1-14.

TÜREDİ, H. ve GÜRBÜZ, F. ve ALICI, Ümmügülsüm. “COSO Modeli İç Kontrol Yapısı” Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, ss 141-155

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.

YILANCI, M, (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Ankara: Detay Yayıncılık.

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

1210.A2-1, Uygulama Önerisi

<http://www.voanews.com/turkish/news/a-17-a-2002-06-27-8-1-87863442.html>

<http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=534&fn=534.pdf>

HYPERLINK

Guide to Internal Control Over Financial Reporting (2013),
http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/caq_icfr_042513.pdf?sfvrsn=2

Comptroller of the Currency Administrator of National Banks, Internal Control -
Comptroller's Handbook

<<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=349>>, Ocak 2001,
(10.10.05).

Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi
<<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/42IntosaiKontrolSt.pdf>>
(02.09.2005).

İnternal Contral, <<http://www.osc.state.ny.us/audits/audits/controls/standards.htm>>,
(09.09.05)

The Updated COSO Internal Control Framework (2013) Protiviti,
<http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/Updated-COSOInternal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf>