MUHASEBE HİLELERİ İLE MÜCADELEDE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN ROLÜ ve BİR UYGULAMA

Seyhan ÖZTÜRK

Doktora Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
2015

T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Seyhan ÖZTÜRK

MUHASEBE HİLELERİ İLE MÜCADELEDE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN ROLÜ ve BİR UYGULAMA

DOKTORA TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ
Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

ERZURUM - 2015

T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

TEZ BEYAN FORMU

11.12.2015

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum " **MUHASEBE HİLELERİ İLE MÜCADELEDE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN ROLÜ ve BİR UYGULAMA**" adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

☐ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

☐ Tezim/Raporum sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

☒ Tezimin/Raporumun 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

Seyhan ÖZTÜRK

T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Prof.Dr.Reşat KARCIOĞLU danışmanlığında, Seyhan ÖZTÜRK tarafından hazırlanan bu çalışma 11. / 12. / 2015. tarihinde aşağıdaki jüri tarafından. ...işletme..... Anabilim Dalı'nda Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	: Prof.Dr.Reşat KARCIOĞLU	İmza:
Jüri Üyesi	: Prof.Dr.Turan ÖNDEŞ	İmza:
Jüri Üyesi	: Prof.Dr.Hüseyin Ali KUTLU	İmza:
Jüri Üyesi	: Prof.Dr.Suat YILDIRIM	İmza:
Jüri Üyesi	: Doç.Dr.M.Suphi ÖZÇOMAK	İmza:

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. ..... / ..... / .....

Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET

DOKTORA TEZİ

MUHASEBE HİLELERİ İLE MÜCADELEDE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN ROLÜ ve BİR UYGULAMA

Seyhan ÖZTÜRK

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

2015, 198 sayfa

Jüri: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ
Prof. Dr. Hüseyin Ali KUTLU
Prof. Dr. Suat YILDIRIM
Doç. Dr. M.Suphi ÖZÇOMAK

Globalleşen ekonomik yaşamın gereklerine uygun olarak işletme kaynaklarının etkin kullanılması suretiyle işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine katkıda bulunarak, işletmeye değer kazandırma ihtiyacı güncel iç kontrol uygulamalarının önünü açmıştır. Hem finansal tabloların doğruluk ve şeffaflığını hem de yönetim kararlarının etkin uygulanmasını sağlayan iç denetim faaliyetlerinin çeşitli mekanizmalarla etkinleştirilmesi, iç kontrol değerlendirmesinin rolünü daha da arttırmaktadır. Etkin bir iç kontrol mekanizmasının oluşturulması ve değerlendirilmesi için de "Kontrol Öz Değerlendirme" metodolojisi kullanılmaktadır.

Yapılan bu tez çalışmasının amacı, işletmelere kritik noktalarda önemli faydalar sağlayan KÖD tekniğinin Türkiye'nin önde gelen işletmelerinde uygulanma durumunu tespit ederek, bu tekniğin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolünü araştırmaktır. Bu kapsamda İSO 500 listesinde yer alan işletmelere ve ayrıca bireysel çalışan denetçilere ulaşılması suretiyle iki ayrı ana kütleye anket uygulanmıştır. Sonuç olarak işletmelerin yarısından oldukça fazla çoğunluğun bu tekniği uyguladığı; denetçilerin ise denetledikleri işletmelerin kültürlerinden kaynaklı bazı sebeplerden dolayı çoğunluk olarak uygulayamadıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Muhasebe Hilesi, İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi, Kontrol Öz Değerlendirme

ABSTRACT

Ph. D. DISSERTATION

THE ROLE OF CONTROL SELF ASSESSMENT IN THE FIGHTING ACCOUNTING FRAUDS AND AN APLICATION

Seyhan ÖZTÜRK

Advisor: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

2015, Page: 198

Jury: Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU
Prof. Dr. Turan ÖNDEŞ
Prof. Dr. Hüseyin Ali KUTLU
Prof. Dr. Suat YILDIRIM
Doç. Dr. M.Suphi ÖZÇOMAK

In accordance to requirements of globalized economic life by the effective use of business resources, need of add value to the business with the contribute to realize business's purposes lead up the actual internal control practices. Activated by several mechanisms of activities of internal control that provide both of accuracy and transparency of financial statements and effective implementation of management decisions, increases the role of internal control evolution more. For create and evaluate an effectice internal control mechanism, methodology of "Control Self-Assessment" is used.

Purpose of this thesis is to identify the implementation status of this technique which provide important benefits to business at critical points, in Turkey's leading firms and research the role of this technique in the fight of accounting frauds. In this context, the questionnaire was administired to two different main mass. First of these is; the businesses which located in Iso 500 and the second one is; auditors which works individual. Consequently more than half of businesses implement this technique and most of auditors can not implement this technique cause of some reasons origin of customer businessess' culture.

Key Words: Fraud, Acconunting Fraud, Internal Control, Internal Control System, Control Self Assessment

KISALTMALAR DİZİNİ

AAA	:American Accounting Association-Amerikan Muhasebeciler Kuruluşu
AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	:Assosication of Certified Fraud Examiners-Sertifikalı Hile Denetçileri Kuruluşu
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants-Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçileri Kuruluşu
BDS	:Bağımsız Denetim Standartları
CCSA	:Certification in Control Self-Assessment-Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası
CDIC	:Canada Deposit Insurance Corporation-Kanada Mevduat Sigorta Kuruluşu
CIA	:Certified Internal Auditor- Sertifikalı İç Denetçi
CICA	:Canadian Institute of Chartered Accountants-Kanada Muhasebeciler Kuruluşu
CISA	:Certified Information System Auditor- Sertifikalı Bilgi Sistemi Denetçisi
COBIT	:Control Objectives For Information And Related Technology-Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri
COCO	:Criteria of Control- Kontrol Kriterleri
COSO	:Commitee of Sponsoring Organisations-Sponsor Organizasyonlar Komitesi
CRSA	:Control and Risk Self Assessment-Kontrol ve Risk Öz Değerlendirme
CSA	:Control Self Assessment-Kontrol Öz Değerlendirme
FDIC	:Federal Deposit Insurance Corporation-Federal Mevduat Sigorta Kuruluşu
FEI	:Financial Executives Institute-Finansal Yöneticiler Enstitüsü
IIA	:Institute of Internal Auditors-İç Denetçiler Kuruluşu
IMA	:Institute of Management Accountants-Yönetim Muhasebecileri Kuruluşu

INTOSAI	:International Organization of Supreme Audit Institutions-Uluslararası Sayıştaylar Birliği
İSO	:İstanbul Sanayi Odası
KÖD	:Kontrol Öz Değerlendirme
KPMG	:Denetim ve Danışmanlık Şirketi
NIST	:National Institute of Standards and Technology-Ulusal Teknoloji ve Standart Kuruluşu
PFIC	:Public Internal Financial Control- Kamu İç Finansal Kontrol
PWC	:Price Waterhouse Coopers Denetim ve Danışmanlık Şirketi
SAS	:Statements of Auditing Standards- Denetim Standartları Kuruluşu
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMO	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SOX	:Sarbanes Oxley Act - Sarbanes Oxley Antlaşması
TDK	:Türk Dil Kurumu
TİDE	:Türkiye İç Denetim Enstitüsü
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER DİZİNİ

TABLOLAR DİZİNİ

ÖNSÖZ

Toplumlar ve ulusal ekonomiler arasındaki politik, ekonomik ve kültürel sınırları her geçen gün daha hızlı bir şekilde ortadan kaldıran küreselleşme olgusu; bilgi ekonomisine ve teknolojiye ilişkin gelişmelerin yön verdiği 21. yüzyılda, hem toplumsal hayatı hem de ekonomik hayatı daha dinamik bir çerçeveye oturtmaktadır. Bu süreçte ulusal ve uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletme sayısının giderek artmasıyla birlikte daha çok işletme rekabet baskısı altında kalmakta ve ekonomiler bir bütün olarak dönüşüme uğramaktadır.

Değişen ve dönüşen piyasa şartlarından etkilenen işletmeleri bir yönetici olarak kontrol altında tutmak imkânsızlaşmaktadır. Bu durum hile olaylarının artmasına sebebiyet vermektedir. Bu noktada işletme içerisinde faaliyetlerin işlerliğini, mali tabloların güvenilirliği, işletme amaçlarına ulaşılması gayesi içerisinde gerçekleştirecek ve makul bir güvence sağlayacak olan yapı; iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemlerinin sağlıklı işlemesi de değerlendirmelerinin sağlıklı şekilde yapılmasından geçmektedir. Bu bağlamda çalışmada ele alınan kontrol öz değerlendirme tekniği ön plana çıkmaktadır.

Uzun ve yoğun bir çalışma dönemi sonucunda ortaya çıkan bu çalışmanın hazırlanmasında desteklerini ve yardımlarını esirgemeyen başta danışman hocam sayın; Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu, tez izleme komitesindeki hocalarım sayın Prof.Dr. Turan Öndeş ve sayın Doç.Dr. M.Suphi Özçomak'a ve akabinde sayın; Prof. Dr. Hüseyin Ali Kutlu olmak üzere; eşime, aileme, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki değerli hocalarıma ve mesai arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunuyorum.

Erzurum – 2015 **Seyhan ÖZTÜRK**

GİRİŞ

Son yıllarda işletmelerin ölçek olarak büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması, sayılarının ve önemlerinin artması; çeşitli alanlarda olduğu gibi iç kontrol sistemi etkinliğinin arttırılması konusunda da uluslararası gelişmelerin ortaya çıkmasına öncülük etmektedir. Günümüzde artık geçmiş verilerle yapılan denetimlerin ve geçmişe yönelik değerlendirmelerin yetersiz kaldığı gözlemlenmektedir. Özellikle işletme ile ilgili çıkar grupları; geçmiş verilerle geleceğe yönelik yatırım kararlarını etkin yönetememektedirler. Giderek artan rekabet koşullarında örgütsel etkinliğin sağlanması, sermaye piyasalarının gelişmesi için şart olan güven ortamı koşullarının oluşması bugüne ve geleceğe yönelik yapılan kontrollere olan ihtiyacı açıkça ortaya koymaktadır.

Tüm bunlarla birlikte teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişen ve dönüşen piyasa şartlarından etkilenen işletmeleri bir yönetici olarak kontrol altında tutmak da giderek imkânsızlaşmaktadır. Bu durum hile olaylarının artmasına sebebiyet vermektedir. Bu noktada işletme içerisinde faaliyetlerin işlerliğini, mali tabloların güvenilirliği, işletme amaçlarına ulaşma gayesi içerisinde gerçekleştirecek ve makul bir güvence sağlayacak olan yapı; iç kontrol sistemi olmaktadır. İç kontrol sistemlerinin sağlıklı işlemesi de değerlendirmelerinin sağlıklı bir şekilde yapılmasından geçmektedir. Bu konu da; öz değerlendirme kontrolü en güncel ve en yeni metot olarak öne çıkmaktadır. İşletmelere sağladığı sayısız fayda da bu metodun önemini arttırmaktadır. Bu bağlamda bu tez çalışmasının amacı; işletmelere kritik noktalarda önemli faydalar sağlayan "Kontrol Öz Değerlendirme (KÖD)" tekniğinin Türkiye'nin önde gelen işletmelerinde uygulanma durumunu tespit ederek, bu tekniğin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolünü araştırmaktır. Ayrıca konu bu denli önemli olmasına rağmen yapılan güncel taramalar neticesinde ülkemizde bu alanda deneysel ve kuramsal çalışmaların kısıtlı ve az olduğu görülerek literatürde önemli bir boşluğu doldurması da hedeflenmektedir.

KÖD'ün ana tema olarak ele alındığı bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde; hile ve muhasebe hilesi kavramları, hile ve hata ayrımı, hilenin özellikleri, hile üçgeni, hile yapmaya iten nedenler ve hilenin oluşmasını engellemek için alınabilecek önlemlerden ayrıntılı olarak bahsedilmektedir.

İkinci bölümde; hile zeminin oluşmasını engelleyebilecek en önemli yapı olan iç

kontrol sistemi ele alınmaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sistemi türleri, amaçları, kısıtları, uluslararası alanda kullanılan iç kontrol modelleri ve iç kontrol sistemini oluşturan beş bileşen detaylandırılmaktadır.

Üçüncü bölümde; KÖD metoduna geniş bir açı ile bakış sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu metodolojinin doğuşu, gelişimi, önemi, geleneksel denetimlerden ayrılan yönleri, uygulama yöntemleri, hileler ile mücadeledeki rolü, işletmelere faydaları ve sakıncaları, öz değerlendirme sonuçlarının değerlendirilmesi gibi başlıklar ele alınmaktadır.

Çalışmanın uygulama bölümü olan dördüncü ve son bölümde; teorik bilgileri destekleyen; KÖD'ün kullanılması ve muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolünün tespit edilmesi amacına dayanan anket çalışması yer almaktadır. Bu bağlamda yapılan araştırmanın amacı, kapsamı, sınırları, yöntemi, ana kütlesi, örneklem seçimi ve elde edilen bulguların değerlendirilmesi başlıklar halinde sunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK HİLE ve MUHASEBE HİLESİ

1.1. HİLE ve MUHASEBE HİLESİ

Bir denetçinin işinin bir parçası müşteri işletmesinin finansal tablolarının hileden arındırılmış olmasını sağlamaktır. Ancak hile evrensel bilinirliği olan bir terim olduğundan insanlar hile kelimesinin çoğu zaman gerçekten ne ifade ettiğini anlayamamaktadırlar (W. Vona and Kinner, 2006: 1). Dürüst olmayan veya dürüst olmama eğilimi olan insanların olduğu her yerde hile mevcut olmaktadır (Samociuk and Iyer, 2010: 3). Bu bağlamda hile oldukça geniş bir alanı kapsadığından, özellikle günümüzde ona dair tek ve kapsamlı bir tanım yapmak oldukça zor olmaktadır (Bozkurt, 2009: 60). Ayrıca hilenin insanlık geçmişi ile var olan bir olgu olduğu düşünüldüğünde farklı kaynaklarda, farklı tanımlarına rastlandığı da görülmektedir. En basit ve en genel şekilde işletmeler açısından hile; başkalarının hakkını gasp etmeyi ifade etmektedir (Varıcı, 2012: 124).

Bir kimseden kanunsuz bir şekilde herhangi bir şey alabilmenin; temelde iki yöntemi bulunmaktadır. Bunlardan biri kaba kuvvet gerektiren hırsızlık veya soygun, diğeri ise sahtekârlık ve aldatma içeren hile veya yolsuzluktur (Bozkurt, 2009: 4). Diğer bir ifade ile bir çalışanın içinde bulunduğu işletmeye ait varlık ve kaynakları kasıtlı olarak, gizlice, uygunsuz şekilde kullanmak suretiyle haksız kazanç elde etmesi, bunun sonucunda söz konusu işletmeyi zarara uğratması, hileyi daha detaylı olarak tanımlamaktadır (Mengi, 2012: 115).

Gerek ulusal, gerek uluslararası olmak üzere hilenin çok çeşitli tanımları bulunmaktadır. Bu tanımlardan en yaygın olanı ACFE (Assosication of Certified Fraud Examiners)- Sertifikalı Hile Denetçileri Kurumu'nun yapmış olduğu tanımdır. Buna göre hile; bir kişinin görevini, çalıştığı işletmenin kaynak ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanarak veya suiistimal ederek kendine haksız fayda sağlamasıdır (ACFE, 2010: 25).

Türk Dil Kurumu yaptığı tanımda hilenin; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, entrika olduğundan bahsetmektedir (TDK, 2014).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) ise, hileyi suiistimal olarak adlandırmakta, suiistimali ise; hile, gizleme ve güven sarsıcı olarak nitelendirilen yasadışı eylemler olarak açıklamaktadır. Ayrıca suiistimal, kişiler veya kurumlar tarafından para, mal ya da hizmet elde etmek; hizmetlere yönelik ödeme veya kayıplardan kaçınmak; kişisel ya da kurumsal avantaj sağlamak adına yapılmaktadır (Özeroğlu, 2014: 182).

Bir başka tanıma göre; finansal tabloların ve diğer muhasebe kayıtlarının, işletme içinden ya da dışından kişilerce kasıtlı olarak değiştirilmesi ya da bozulması da kısaca hile olarak ifade edilmektedir. Bunlardan işletme içi çalışanlar ve işletme dışından çeşitli gruplar tarafından yapılan hileler şu şekilde sıralanabilmektedir (Ros Common, 2010:4):

- Gerçeğe aykırı muhasebe kayıtları,
- Harcama kalemlerinde tahrifat,
- Hesap açığını gizlemek için nakit hırsızlığı ya da muhasebe kayıtlarında değişiklik yapmak,
- Sahte fatura ödemeleri yapmak,

Hile yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere; sosyal bir ortamda gerçekleştirildiğinden; ekonomi, bireyler ve işletmeler için çeşitli ciddi sonuçlar doğuran bir eylem olarak görülmektedir (Silverstone and Sheetz, 2007:4). Öyle ki özelikle muhasebe hileleri finansal skandallar içerisinde en tehlikeli olanları olarak nitelendirilmektedir (Ebert and Gagne, 2007: 11). Yakın geçmişte yaşanan finansal skandallar bunun en güzel göstergesi olmaktadır. Aşağıda bunun örnekleri olan şirketler ve uğradıkları kayıplar sıralanmaktadır (Erişim tarihi: 13.06.2015. http://www.accounting-degree.org/scandals):

- Enrol Skandalı (2001), 74 Milyar $
- Worldcom Skandalı (2002), 11 milyar $
- Tyco Skandalı (2002), 150 milyar $
- Freddie Mac (2003), 5 milyar $
- American Insurance Group- AIG Skandalı (2005), 3,9 milyar $
- Lehman Brothers Skandalı (2008), 50 milyar $
- Bernie Madoff Skandalı (2008), 64,8 milyar $
- Satyam Skandalı (2009), 1,5 milyar $

Genel bir terim olan hile; çeşitli anlamları içinde barındırmakta ve en kısa ifadelerle çeşitli insani beceriler ile bir kişinin diğer bir kişi üzerinden fayda sağlayabileceği her tür düzenleme olarak sayılmaktadır. Hilenin genel kapsamında sürpriz, dalavere, üçkâğıtçılık, kurnazlık, dürüst olmama, açıkgözlülük gibi yollarla birinin aldatılması yatmaktadır. Bu kavram ayrıca; rüşvet, sahtecilik, haraç alma, komplo, hırsızlık, zimmet, kötüye kullanma, önemli gerçekleri gizleme gibi eylemleri açıklamakta da kullanılmaktadır. Kasıtlı olarak gerçeklere, adalete, dürüstlüğe ve eşitliğe karşı yapılan; aldatma, yalan söyleme ve dolandırma eylemi hile olarak nitelendirilmektedir (Bozkurt, 2009: 60).

İşletmelerde hile kavramı; mesai saatlerine uygun davranmamak, mesai saatlerinde özel işlerini yapmak, işletme sırlarının açıklanmasından; zimmete kadar çok değişik şekillerde ve boyutlarda olabilmektedir. Esas olan sonuçta işletmeden para, mal veya para ile ifade edilebilen bir değeri (mesai saati) haksız yere almak ve işletmenin bu durumdan olumsuz etkilenmesine sebep olmaktır. Oysaki işletme yöneticilerinin, çalışanlarının ve hissedarların temel görevi işletme varlıklarını korumak, geliştirmek ve çoğaltmaktır (Gülten ve Kocaer, 2011: 134). Bunların yanında işletmeler yatırımcıları çekmek için kendileri üzerinde bir baskı hissederek, genellikle ağır sonuçlara yol açan aldatıcı ya da hileli muhasebe uygulamalarına başvurmaktadırlar. Bu bağlamda yapılan yaratıcı muhasebe uygulamaları yeni bir teknik olmamakla birlikte büyük kayba yol açan tekniklerdir. Sözde yaratıcılık içeren bu uygulamalar işletmeleri haklı göstermemekle birlikte şiddetli zararlarına sebep olmaktadır (Krantz, 2002: 1).

İşletmelerde yapılan hileler ne olursa olsun önünde sonunda muhasebeye yansımaktadır. İster çalışanlar, ister işletme sahip ve yöneticileri tarafından gerçekleştirilsin hile sonuçlarının işletmenin muhasebe sistemine ya da finansal tablolarına yansımaması düşünülememektedir. Bu sebeple çoğu çalışmada muhasebe hileleri kavramı kullanılmaktadır. Muhasebe hileleri denilerek kastedilen muhasebeci tarafından gerçekleştirilen hileler olmayıp, işletmenin muhasebe bilgi sisteminin ve finansal tablolarının gerçeği yansıtmaması ifade edilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 135).

Bir başka kaynağa göre muhasebe hilesi; hesap işleyişi ve kayıt düzeninin muhasebe ve vergi ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanmaktadır.

Muhasebe hileleri aynı zamanda suç olarak görüldüğünden bir de hukuksal boyutu bulunmaktadır. Ancak muhasebe hileleri kanunda tek tek sayılamamaktadır. Bunun nedeni de hile yaratmadaki sınırın, insan zekâsı sınırları ile paralel olması sebebiyle ucunun açık olmasıdır (Gürsoy, 2009: 4).

Bazı insanların kendilerine çıkar sağlamak amacıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı hareket ederek finansal raporları kasıtlı olarak yanıltıcı şekilde hazırlamaları muhasebe hilesi olarak nitelendirilmektedir (Wuerges and Borba, 2010: 1). Muhasebe hilesi vergi suçlarına dair temel hükümlerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) bahsi geçen; ancak en az bilinen suçlardan birisidir. Vergi kanunlarına göre tutulan defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapanlara, kanun maddesinde yer alan cezanın verileceği hükmü yer almaktadır. Yine aynı kanunun bir başka maddesine göre, vergi zıyaına sebebiyet veren fiillerin gerçekleştirilmesi halinde, vergi zıyaının üç kat kesileceği hükmü bulunmaktadır. Bu hükümler, muhasebe hilesi fiilinin oldukça ağır sonuçları olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, muhasebe hilesi kavramı oldukça önemli olmaktadır (Gürsoy, 2009: 1).

Muhasebe hilelerinin VUK' ta yer almasına rağmen mevzuatta belli ve genel bir tanımı henüz bulunmamaktadır. Bu da kanun haricinde, pek çok kişi ya da kurumun kendine uygun tanım yapması sebebi ile kavramın içinin boşaltılmasına neden olmaktadır. Muhasebe hilesinin sonucunda vergi kaybı ve kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Dolayısıyla muhasebe hilesinin sonucu vergi mevzuatı ile şekil bulmakta denilebilmektedir (Bursa SMMMO, 2011: 3).

Hile sonuç olarak; karşı tarafı aldatmak suretiyle maddi veya manevi bir yarar sağlamak için yapılan her türlü bilinçli davranış şeklidir. Dolayısıyla herhangi bir işte hileye başvurulması sonucu, bazı kişiler mutlaka bundan zarar görmektedir. Muhasebe alanında yapılan hilelerden ise; çok daha geniş bir kitle hatta tüm toplum etkilenebilmektedir. Bu sebepledir ki; hile bir eylem olarak başkalarına zarar verir ise Türk ceza yasaları gereği "suç" sayılmaktadır (Bursa SMMMO, 2011: 1).

1.2. HİLE ve HATA AYRIMI

Hata ve hile her zaman birbirlerinden ayırt edilememekte, hatta çoğu zaman birbiri yerine kullanılan ve anlam karışıklığı olan kavramlar olarak görülmektedirler.

Hileli işlemlerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır ya da hatalı işlemlerle gizlenmektedir. Hataların hileli bir nitelik kazanması ise; bunların kasıtlı olmalarından kaynaklanmaktadır (Hatunoğlu, Koca ve Kıllı, 2012: 176).

Hile; bilinçli yapılan bir fiil olarak ifade edilmekte ve bu yönüyle diğer kasıt taşımayan hata türündeki davranışlardan ayrılmaktadır (Küçük ve Uzay, 2009: 2).

Hata; Türkçe sözlükte, istemeyerek yapılan yanlış, yanılma ve yanılgı şeklinde tanımlanmaktadır. Hatalarda genellikle kasıt unsuru olmamakla birlikte, bilgisizlik ve ihmal söz konusu olmaktadır (Özkul ve Özdemir, 2011: 12).

Muhasebe açısından düşünüldüğünde hatalar, finansal tablolardaki kasti olmayan aksaklıklar, tutar veya açıklama eksiklikleri olarak tanımlanabilmekte iken hileler; bu eksiklik, aksaklık ve tutarların kasti olarak değiştirilmesi ile oluşmaktadır (Altıntaş, 2010: 152). Bir başka tanıma göre de yine muhasebede hata genel olarak; kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak ifade edilmektedir (Dinç ve Cengiz, 2014: 227).

Muhasebe hataları genel olarak; veri toplama ve işlemede yapılan bir takım yanlışlıkları, bazı gerçeklerin yanlış yorumlanmasını, bazı unsurların gözden kaçmasından kaynaklanan makul olmayan muhasebe tahminlerini ya da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin yanlış uygulamasını kapsamaktadır. Bunun aksine hile ise tamamen finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan kasıtlı faaliyetlerle ilgili olmaktadır (SAS, No: 47). Buna bağlı olarak işletmelerin finansal tablolarındaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilmektedir. Hata ile hileyi birbirinden ayırmada dikkaet edilen; finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıt içerip içermediğidir (BDS, 240: 2-3). Yapılan hatalar finansal tablo kullanıcıları olan yatırımcılar, çalışanlar, devlet, müşteriler, satıcılar ve tedarikçiler gibi kesimlerin de yanılgıya düşmelerine sebep olmaktadır. Dolayısıyla bu tür hatalar varsa düzeltilerek raporlanmalı, yapılabilecek hileler için de gereken tedbir alınarak ihtimal en aza indirilmelidir (Demir, 2006: 3).

Muhasebede yapılan hatalar unutmalardan, yanlış hesaba geçirmelerden, yanlış kayıt ve nakillerden, aritmetik yanlışlıklardan, mükerrer kayıt yanlışlıklarından, devir

yanlışlıklarından ve ilkesel yanlışlıklardan kaynaklanabilmektedir. Hataların yapılış şekli genel olarak özetle şu şekilde sıralanabilmektedir (Özkul ve Özdemir, 2011: 13):

- Matematiksel hatalar,
- Kayıt ve nakil hataları,
- Unutma ve tekrar kaydetme,
- Değerleme hataları.

Buraya kadar yapılan açıklamalara göre; muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri daha çok belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Doğal olarak bu tür hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkması beklenemez (Yardımcıoğlu, Koca, Günay ve Kocamaz, 2014: 178).

Yalnızca muhasebe açısından düşünülmese de herhangi bir işi gerçekleştirirken bir takım yanlışlıklar yapılması hatayı ifade ederken, yanlışlıkların veya uygun olmayan eylemlerin bilerek yapılması ise hileyi ifade etmektedir (Bursa SMMMO, 2011: 1).

Sonuç olarak yapılan bir yanlışlığın hile mi hata mı olduğunu anlamak için öncelikle kasıt unsurunun üzerinde durmak ve buna göre ayrım yapmak gerekmektedir (Bulca ve Yeşil, 2014: 49). Her ne kadar hata ve hile birbirine yakın kavramlar olsa da ayrımının başarılı bir şekilde yapılabilmesi muhasebe denetiminin etkili yapılması ile mümkün olabilmektedir. Zaten muhasebe denetiminin temel amacı da; muhasebe sisteminde olabilecek hata ve hilelerin aranması, tespit edilmesi, ortaya çıkarılması ve sonra önlenmesidir (Özkul ve Özdemir, 2011: 12).

1.3. HİLENİN ÖZELLİKLERİ

Hile eyleminin temelinde kesinlikle kurban kişi veya işletmenin bir şekilde aldatılması yatmaktadır. Buna dayanarak hile kavramının kendine özgü bir takım özellikleri olduğu söylenebilmektedir. Bu özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2009: 60):

- Hile eylemi, hileyi yapan tarafından gizlice sürdürülen bir faaliyettir.
- Hile eyleminde, hilekârın kendisine çıkar sağlama amacı vardır.
- Kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.

- Kurban, bir şekilde aldatılır.
- Her durumda hile eyleminde kurban kişi veya işletme zarar görür.

Genel olarak hile eylemlerinde başrolde güven yer almaktadır. Güven; hile için olmazsa olmaz bir özelliktir. Hilenin başarılı olmasında güven vazgeçilmez bir unsur olarak görülmektedir. Güven olmadığı sürece hile eyleminin gerçekleşme olasılığı çok düşük olmaktadır (Bozkurt, 2009: 61).

Hile kavramı incelenirken beş unsurun bir arada olması gerektiği söylenmektedir. Diğer bir ifade ile bu unsurların aynı anda, bir arada olmaları ile hile ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar şöyle sıralanmaktadır (Gülten ve Kocaer, 2011: 135):

- Hileyi gerçekleştiren kişi ya da kişiler (fail),
- Failin hile yapma isteği diğer bir ifade ile kasıt (manevi unsur),
- Hilenin gerçekleşmesi ile failin elde ettiği ekonomik fayda ya da işletmenin uğradığı zarar (maddi unsur),
- İşletmedeki diğer kişilerin hile yapıldığı anda bunu fark edememesi,
- Hileyi gizlemek amacı ile girişilen yol ve yöntemler (deliller).

Genel olarak hilenin sahip olduğu temel özellikler; gizlilik, çıkar sağlama, kasıt ve güven olarak sayılabilmektedir. Bu özellikler hileye zemin hazırlamakta ve oluşumunu hızlandırıcı etki yapmaktadır (Pehlivanlı,2011: 3).

Gerek hileli finansal raporlama, gerekse varlıkların kişisel amaçlı kullanımı şeklinde olsun; hileler üç önemli özelliği mutlaka kapsamında barındırmaktadır. Bunlar (BDS 240: 15);

- Hile yapmaya yönelik teşvik veya baskı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsat,
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesidir.

Bu noktada hile üçgeni kavramından bahsetme ihtiyacı doğmaktadır. Yukarıda sayılan üç unsur hile üçgeni denilen olgunun üçayağını oluşturmaktadır. Hile üçgeni, hileye dair risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesinde kullanılan, literatür tarafından da benimsenmiş bir terimdir (Pehlivanlı, 2011: 4). Sonraki başlıklarda hile üçgeni kavramı çok daha detaylı şekilde anlatılmaktadır.

1.4. HİLE GRUPLARI

İş hayatında yapılmış veya yapılabilecek hilelerin tamamını kayıt altına almak, sınıflandırmak son derece güç olmaktadır. Bunun sebebi; yeni bir hile türünün ortaya çıkmasında insan beyninin önemli rol oynamasıdır. İnsan yaratıcılığının sınırsız olduğu düşünüldüğünde, ne ile karşı karşıya olunduğunun zorluğu açıkça ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 64).

Hileler çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilmektedir. Farklı kaynakların farklı şekillerdeki sınıflandırmalarına ait örnekler aşağıda yer almaktadır (Singleton and Singleton, 2010: 65):

Jack Bologna- Robert Lindquist hileleri üç gruba ayırmaktadır. Bunlar:

1. İşletme aleyhine, işletme içinden yapılan hileler
2. İşletme aleyhine işletme dışından yapılan hileler
3. İşletme lehine yapılan hilelerdir.

KPMG Uluslararası Denetim firması hileleri aşağıdaki şekilde yedi grupta toplamaktadır:

1. Çalışan hileleri,
2. Tüketici hileleri,
3. Satıcı hileleri,
4. Bilgisayar suçları,
5. Kötü davranışlar,
6. Sigorta hileleri,
7. Finansal raporlama hileleri.

Sertifikalı Hile denetçileri Kurumu olan ACFE ise hileleri üç temel başlık altında toplamaktadır. Bunlar:

1. Hileli rapor ve belge düzenlemeleri,
2. Varlıkların kötüye kullanılması,
3. Yolsuzluk.

Steve Albrecht' e göre ise hileler altı farklı grup oluşmaktadır. Bunlar:

1. Çalışan hileleri,
2. Yönetim hileleri,
3. Yatırım hileleri,

4. Satıcı hileleri,
5. Müşteri hileleri,
6. Diğer hilelerdir.

İşletmelerde yapılan hileler farklı kaynaklarda farklı şekilde sınıflandırılmakla birlikte, genellikle üç grupta toplanmaktadır. Bunlar; işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı (çalışan hileleri), hileli finansal raporlama (yönetim hileleri), yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar şeklinde sıralanmaktadır (Çıtak, 2009: 18).

İşletmelere yönelik olarak gerçekleştirilen en yaygın hile türleri için aşağıdaki gibi genel bir liste oluşturulabilmektedir. Doğal olarak bu liste kesin bir liste olmamakla birlikte, başka eklemelere açık olmaktadır (Bozkurt, 2009: 75):

- Kasadan nakit para çalınması,
- Kasadaki çeklerin çalınması,
- Kasadan pul ya da benzeri şeylerin çalınması,
- Banka kayıtlarını değiştirme,
- Belge sahteciliği,
- Yazar kasa üzerinde sahtecilik,
- İşletmeye ait çeklerin, kişisel faturaların ödenmesinde kullanılması,
- Sahte kişilere çek düzenleme,
- Hayalet satıcılara ödeme çıkarma,
- Sahte faturalarla ödeme alma,
- Mal ve hizmet faturalarının şişirilmesi,
- Stok kayıtlarını değiştirme,
- Stok hırsızlığı,
- Hurda hırsızlığı,
- Rüşvet alma,
- Yapılan satışları kayda almama,
- Yapılmamış iş için ödeme yapma,
- Yetkisiz işlemler yapma,
- Hayalet çalışan yaratma,
- Satışları düşük gösterme,
- Fazla mesaileri şişirme,

- Kredi kartı hileleri,
- Teknoloji hırsızlığı,
- İşletme bilgilerini sızdırma,
- Mükerrer ödemeler yapma,
- Sağlık harcamalarını şişirme,
- Sabit varlıkların kişisel amaçlı kullanımı,
- Şahsi harcamaları işletme gideri gibi gösterme,
- Performans verileri ile oynama,
- Hayali seyahat harcamaları yaratma ve ya var olanları şişirme,
- Iskontoları zimmete geçirme,
- Gelen ödemelere el koyma,
- Şişirilmiş fiyat teklifleri alma,
- İhaleleri torpilli satıcılara uygun duruma getirme,
- Iskontoları zimmete geçirme.

1.4.1. Genel Sınıflandırma

İşletme odaklı hileler genel olarak beş grupta incelenmektedir. Aşağıda yer alan tabloda ayrıntıları görülmektedir (Bozkurt,2009: 65). Bundan sonraki başlıklarda bu hile grupları açıklanmaktadır.

Tablo 1.1. Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Çalışan hırsızlık yapar.
Yönetim Hileleri	Mali Tablo İlgilileri	Tepe Yöneticileri	Mali tablolar olduğundan farklı gösterilir.
Yatırım hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Değersiz ya da hayali yatırım yaptırılır.
Satıcı hileleri	Alım yapan işletmeler	Satıcılar	Fiyatlar şişirilir.
Müşteri hileleri	Satış yapan işletmeler	Müşteriler	Satıcı aldatılır.

1.4.1.1. Çalışan Hileleri

Tüm işletmeler çalışanlar aracılığı ile varlığını sürdürmektedir. Çalışanlar doğal olarak işletme içinde çoğu zaman kamuya açık olmayan, gizli ya da özel tüm bilgilere erişimi olan etkili ve güvenilir konumlarda bulunmaktadırlar. Çalışan hileleri de denilen mesleki hileler bu konumlarda bulunan işletme çalışanlarının katılımı ile gerçekleştirilmektedir. İşletme içinde yaratılan fırsatlarda buna zemin hazırlamaktadır (Uncıtral, 2013: 60).

Genel olarak çalışan hileleri; bir çalışanın işletme varlıklarına el koyarak kural dışı kullanarak işverenini aldatmasını ifade etmektedir. Çalışanlar bu eylemi doğrudan ya da dolaylı olarak yapabilmektedirler. Doğrudan yapılan hilelerde, çalışan işletmeden nakit para, stok, demirbaş gibi varlıkları çalmakta ve bunu hayalet işletmeler kurarak gerçekleştirmektedirler. Böylelikle üçüncü bir tarafa gereksinim duymaksızın çalışan; hayali işletme aracılığı ile mal vermeden vermiş gibi görünmekte; bunun ödemesini almaktadır. Burada çalınan varlık doğrudan çalışanın cebine girmektedir (Bozkurt, 2009: 64).

Dolaylı yapılan hilelerde ise, üçüncü bir taraf bulunmakta, çalışan bu yolla karşılığında rüşvet alarak; ilgili satıcı ve müşterilere yarar sağlamaktadır. Çalışan, dolaylı hilelerde yararı üçüncü kişilerden sağlamakta ve bu daha sonra bir şekilde işletmeye ödetilmektedir (Bozkurt, 2009: 65).

Çalışanların işletmede, hile yapma eğiliminde olduğunu gösteren bir takım uyarıcı sinyaller bulunmaktadır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (DiNapoli, 2001: 5):

- Çalışanın hayat stilinde ani değişimler; pahalı ev, araba, aksesuarlar, kıyafetler alımı gibi,
- Yüksek tutarlı kişisel borçlar ve kredi problemleri,
- Davranışsal değişimler, uyuşturucu-alkol-tütün kullanımı, sinirlilik, hoşgörüsüzlük, sakinleşememe, işini kaybetme korkusu yaşanması gibi,
- Yüksek çalışan devir hızı. Devir hızının yüksek olduğu noktaların hileye maruz kalma riski de fazladır,
- Tatil ve hastalık izinlerini kullanmama,
- Görevler ayrılığı ilkesinin olmaması.

Genel olarak işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen hile eylemleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Çelik, 2007: 41-42):

- Zimmete geçirme,
- Kayıt sonrası hırsızlık,
- Kayıt öncesi hırsızlık,
- Çekleri nakitle değiştirme,
- Hayali alıcılar,
- Stokların çalınması,
- Hayali giderler,
- Rüşvet.

Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere; çalışan hileleri, işletmede en alttan en üst seviyeye kadar, her düzeyden çalışanı kapsayan geniş bir yelpazeye sahiptir (Moorthy, Nakha, Somasundaram and Gopalan, 2009: 260). Bu tür hileleri en aza indirgemek adına işletmelerde bağımsız denetim otoriteleri, ani denetim eylemleri gerçekleştirmelidir. Etkili ihbar hatları oluşturularak, çalışanlar bundan haberdar edilmelidir. Ayrıca çalışanların hayat tarzlarındaki ani değişimlere karşı işverenler tetikte olmalıdır. İşe alım öncesi adayların referansları, kimlik bilgileri sıkı bir şekilde incelenmelidir. En önemlisi ise; sağlam bir iç kontrol ortamı yaratılmalıdır (Uncıtral, 2013: 60).

Bunlarla birlikte çalışan hileleri işletmelerin ciddi boyutlarda zarara uğramasıyla sonuçlanan oldukça önemli bir hile türüdür. Bütün hile türleri, gizli ve çalışanların görevlerini ihlal etmesi şeklinde hile yapanın kendisine doğrudan ya da dolaylı şekilde fayda sağlaması amacıyla gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, bu hileler maddi kayıpların yanı sıra; devlet kurumlarına ve diğer kamu ya da özel sektör kurumlarına olan güvenin azalması gibi önemli toplumsal sonuçlara da sebep olmakla sonuçlanmaktadır (Zauwiyah, Norhashim, 2008: 146).

1.4.1.2. Yönetim Hileleri

Yönetim tarafından yapılan hileler genellikle finansal tablo hileleri ile eş anlamlı tutulmaktadır, çünkü finansal tabloların üretimi ve sunumu işletme yönetiminin sorumluluğundadır (Colby, 1998: 1). Bu tür hileler işletmeler için; çoğu zaman yüklü

tutarlarda zararların doğmasına sebep olmaktadır. Genellikle tepe yöneticilerin; işletme finansal tabloları ile oynaması ya da değiştirmesi şeklinde yapılmaktadır. Bunlar bir başka ifade ile finansal tablolarda sahtecilik eylemleridir. Bu yolla işletmenin durumu olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterilmektedir. Dolayısıyla, kurbanlar genellikle işletme ile ilgili taraflar olmaktadır (Bozkurt, 2009: 65).

Bir başka tanımla yönetim hileleri; yöneticilerin finansal tabloları kullanarak bu tablolara güvenerek hareket eden tarafları yani; hissedarları, müşterileri, devlet kurumlarını, kredi vericileri ve diğer kişileri aldatmasını ifade etmektedir (Ramaswamy, 2007: 34). Bu aldatmalar çoğu zaman; kasıtlı hileli beyanlar vererek ya da finansal tablo açıklama ve tutarlarını eksik göstererek yapılmaktadır (DiNapoli, 2001: 14).

Yönetim hileleri ya da hileli finansal raporlama, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak amacıyla, bazı tutar veya açıklamalara finansal tablolarda yer verilmemesi de dâhil olmak üzere, kasıtlı olarak yapılan bir takım yanlışlıkları içermektedir. Burada amaç; işletme yönetiminin; işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili finansal tablo kullanıcılarının algılarını etkileme yoluyla, işletme kazançlarını yönetme çabasından kaynaklanmaktadır. Bu tür kazanç yönetimi çabaları, küçük eylemlerle ya da varsayımların uygun olmayan şekilde düzeltilmesi yoluyla, yönetim tarafından daha önce yapılmış muhakemelerin değiştirilmesi sureti ile başlamaktadır. Daha sonra bir takım baskı ve teşvikler, bu eylemlerin hileli finansal raporlamayla sonuçlanacak kadar büyümesine yol açmaktadır. Bununla birlikte hileli finansal raporlama, aşağıdaki şekillerde yapılabilmektedir (BDS 240: 15):

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya bu kayıtları destekleyen belgelerin manipüle edilmesi,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem veya diğer önemli bilgilere kasıtlı olarak yer verilmemesi veya bunların yanlış yansıtılması.
- Tutar, sınıflandırma, sunum biçimi veya açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması.

Hileli finansal raporlama genellikle, etkin şekilde işliyor gibi görünen kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesini de içermektedir. Hile, aşağıdakilere benzer teknikler kullanılarak kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi yoluyla da gerçekleştirilebilmektedir (BDS 240: 16):

- Faaliyet sonuçlarını manipüle etmek,
- Özellikle muhasebe döneminin sonuna doğru gerçek olmayan yevmiye kayıtları yapmak,
- Hesap bakiyelerini tahmin etmek için kullanılan varsayım ve yargıları uygun olmayan biçimde değiştirmek,
- Raporlama döneminde meydana gelen olay ve işlemleri finansal tablolara yansıtmamak veya zamanından önce ya da sonra yansıtmak,
- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek hususları gizlemek veya açıklamamak,
- İşletmenin finansal durumunu veya performansını olduğundan farklı göstermek amacıyla kurgulanmış karmaşık işlemler gerçekleştirmek,
- Olağan dışı işlemlerin şartlarını ve bunlarla ilgili kayıtları değiştirmek

Hileli finansal raporlama olarak adlandırılan yönetici hileleri sonuçta, hissedarlar başta olmak üzere, kredi veren kurumları, alacaklıları ve çalışanları etkilemektedir. Bu sayede birçok yatırımcı işletmeye olan güvenini kaybetmektedir (Colby, 1998: 1). Yönetimin yaptığı hileli muhasebe uygulamalarının hissedarlara maliyeti oldukça büyük ve belirgin olması ile birlikte ülke ekonomisindeki etkisi ise tam olarak belirlenememektedir (Kedia and Philippon, 2006: 2).

İşletme sahip ve yöneticileri tarafından farklı tarafları aldatmak amaçlı yapılan bir takım eylemler; aldatılan taraf ve yapılan hile türleri belirtilerek tablo 1.2'de detaylı şekilde açıklanmaktadır (Singleton and Singleton, 2010: 59-60).

Tablo 1.2. İşletme Sahipleri ve Yöneticileri Tarafından Yapılan Hileler

Kurban	**Hile Türü**
Müşteriler	Sahte Reklam
	Yanlış Ağırlık ve Ölçüler
	Sahte Beyan
	Sahte Etiketleme ve Markalama
	Fiyat Düzenlemesi
	Kalitenin Değiştirilmesi
	Ucuz Taklitler
	Kusurlu Ürünler
Hissedarlar ve Alacaklılar	Yanlış Finansal Tablolar
	Yanlış Finansal Tahminler
	Yanlış Beyanlar

Tablo 1.2.(Devam)

Rakipler	Yıkıcı Fiyatlandırma
	Maliyetin Altında Satış Fiyatı Belirleme
	Bilgi Korsanlığı
	Patent/Telif Hakları İhlali
	Ticari İftira
	Onur Kırıcı Yayında Bulunma
Bankacılar	Karşılıksız Çek Kullanma
	Sahte Kredi Başvuruları
	Sahte Finansal Tablolar
Şirket/ İşveren	Masraf Hesabının Şişirilmesi
	Performans Hilekârlığı
	Gelirleri Şişirme
	Varlıkları ve Kârı Şişirme
	Gider ve Borçları Şişirme
	Varlıkların Çalınması
	Zimmete Geçirme
	Ticari Rüşvet
	Üçüncü Kişilerle İlişkiler
Sigorta Şirketleri	Hileli Zarar Tazminatı
	Kar Amaçlı Kundakçılık
	Sahte Sigorta Başvuruları
Kamu Kurumları	Sahte rapor ve iadeler

1.4.1.3. Yatırım Hileleri

Bu tür hilelerde değersiz olan ya da hiç yapılmayan yatırımlar, olaydan şüphe dahi duymayan yatırımcılara satılmaktadır (Bozkurt, 2009: 66). Bu hile türü yönetim hileleri ile yakın ilişkili bir tür olarak görülmektedir (Çelik,2007: 45).

1.4.1.4. Satıcı Hileleri

İşletmenin mal ya da hizmet satın aldığı satıcıların yaptıkları hilelerdir. Genellikle satıcının tek başına ya da işletme içinden bir çalışan ile işbirliği yapması olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir (Bozkurt, 2009: 66).

Satıcı hileleri; genellikle satıcıların, satın alınan ürünlere yüksek fiyat vermesi, ikinci kalite malları sevk etmesi ya da ödeme yapılmasına rağmen malları sevk etmemesi, sipariş edilenden daha az mal göndermesi şeklinde alıcıları aldatmaları yoluyla yapılmaktadır. Özellikle yeni alınan malların depoya girişi yapılırken, düzenli

ve periyodik stok sayımı yapılmazsa işletmelerin bu tür hilelere maruz kalma riski de artmaktadır (Çelik, 2007: 47).

İşletmelerde satıcı, tedarikçi ve yüklenici konumunda olanlar tarafından yapılan hileler özetle aşağıdaki tabloda yer alan şekillerde gerçekleştirilmektedir (Singleton and Singleton, 2010: 60).

Tablo 1.3. İşletme Satıcıları, Tedarikçileri ve Yüklenicileri Tarafından Yapılan Hileler

Kurban	Hile Türü
Müşteriler	Eksik Sevkiyat
	Fazla Faturalama
	Çift Faturalama
	İkinci Kalite Malların Verilmesi

1.4.1.5. Müşteri Hileleri

Bir işletmeden mal ya da hizmet satın alan müşterilerin o işletmeye yönelik olarak gerçekleştirdikleri hile türleridir. Müşteri tek başına ya da işletme içinden bir çalışanla işbirliği içinde olmak üzere iki şekilde bu tür hile eylemlerini gerçekleştirmektedir (Bozkurt, 2009: 66).

Tablo 1.4. Müşteriler Tarafından Yapılan Hileler

Kurban	Hile Türü
Satıcılar	Alınan Ürünün Etiketini Değiştirme
	Hırsızlık
	Sahte Çek Kullanma
	Hileli Ürün İadeleri
	Sahte Kredi Kartı Kullanma
	Sahte Kredi Başvuruları

Müşteriler bu hile yolu ile normal şartlar ve kurallar altında elde edemeyecekleri avantajları üretici ve satıcıları aldatmak sureti ile elde edebilmektedirler. Bu aldatma yalan söylemek gibi basitçe yapılabileceği gibi çeşitli yollarla satıcıları aldatarak aslında sahip olmamaları gereken mal ya da hizmetleri elde etmeleri şeklinde gerçekleştirilebilmektedir (Çelik, 2007: 48).

İşletme müşterileri tarafından satıcıların hedef alınarak yapıldığı hile eylemleri yukarıda yer alan tabloda olduğu gibi çok farklı şekillerde, farklı yollarla gerçekleştirilebilmektedir. Burada yapılan hile türleri değişmekle birlikte, bu eylemlerin tamamında aldatılan taraf satıcılar olmaktadır (Singleton and Singleton, 2010: 60).

1.4.2. İşletme Varlıklarının Kişisel Amaçlı Kullanımı

Bir çalışanın işletme varlıklarını çalması ya da kendi yararına haksız bir şekilde kullanması varlıkların kişisel amaçlı kullanımı hilesine sebep olmaktadır. Bu tanım hırsızlık ve zimmete para geçirmek gibi olaylardan daha geniş bir anlam taşımaktadır. Örneğin; bir çalışanın işletme bilgisayarını ya da programını kendi yararına kullanması hırsızlık değil, ancak varlığın kişisel amaçlı kullanımı hilesi kapsamına girmektedir (Bozkurt, 2009: 69).

Bu hile eylemi genellikle; çalışanlar tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte bazen de, bu eylem; tespit edilmesi zor yöntemlerle, daha kolay örtbas edebilecek veya gizleyebilecek olan işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Bunu gerçekleştirirken de varlıkların kaybolduğunu veya izinsiz şekilde teminat olarak verildiğini gizlemek amacıyla yanlış ya da yanıltıcı belge ve kayıtlar düzenlenmesi de söz konusu olmaktadır (BDS 240: 16).

Varlıkların kişisel amaçlı kullanımı aşağıda sayılabilecek çeşitli yollarla gerçekleştirilebilmektedir (BDS 240: 16):

- Tahsilâtın zimmete geçirilmesi (örneğin, alacak hesaplarındaki tahsilâtın kötüye kullanılması veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilâtın kişisel banka hesaplarına aktarılması).
- Fiziki varlıkların veya fikri hakların çalınması (örneğin, kişisel kullanım veya satış amacıyla stokların çalınması, satış amacıyla hurdaların çalınması, işletmeye ait teknolojik verilerin rakip işletmelerle gizli anlaşmalar yapılarak menfaat karşılığı verilmesi).
- İşletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması (örneğin, hayali satıcılara ödeme yapılması, fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığında işletmenin satın alma birimi çalışanlarına tedarikçiler tarafından ödeme yapılması, hayali çalışanlara ödeme yapılması).

- İşletme varlıklarının kişisel amaçlar için kullanılması (örneğin, işletme varlıklarının kişisel kredi veya ilişkili taraf kredisi için teminat olarak kullanılması).

Bu tür hilelerin doğurduğu zararları tahmin etmek oldukça zor olmaktadır. Ayrıca; çalışanlar bu yaptıklarının bir suç olduğunu çoğunlukla düşünmeyerek, bunun kendileri için bir hak olduğunu ve ilgili varlığı işletmeden borç aldıklarını ifade etmektedirler (Bozkurt, 2009: 311).

İşletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı ile ilgili olarak yapılan hileler üç farklı aşamada ve şekilde gerçekleşebilmektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir (Bozkurt, 2009: 69):

- **Varlıkların işletmeye erişmesinden önce;** örneğin yapılan bir tahsilâtın kayıtlara alınmadan cebe atılması ya da yapılan bir satış, kayda alınmadan parasının zimmete geçirilmesi bu aşamada yapılan hile türünü ifade etmektedir.
- **Varlık işletmedeyken;** İşletmenin kayıtlarında gözüken varlıklar üzerinde yapılan hilelerdir. Örneğin; kasadaki paranın ya da depodaki malın çalınması
- **Varlığın işletmeyi terk etmesinden sonra;** İşletmeden bir şekilde giden varlıklar üzerinden yapılan hileler bu kapsamda olmaktadır. Örneğin satılan mallar üzerinden hırsızlık yapılmakta, sahte satıcılara ya da hayalet çalışanlara yapılan ödemeler cebe atılmaktadır.

Ayrıca işletme varlıklarının kişisel kullanımı genel bir tanım olarak kabul edildiğinde; nakit varlıklara dayanan ve nakdi olmayan hileler olarak kendi içinde iki alt türe ayrıldığı söylenebilmektedir.

1.4.2.1. Nakit Varlıklara Dayanan Hileler

Nakit varlıklara dayanarak yapılan hileler de kendi içinde üç başlık altına sıralanmaktadır. Bunlar (Bozkurt, 2009: 70):

- **Kayıt sonrası hırsızlık**; bir çalışanın bulunduğu işletmede, muhasebe kayıtlarına girmiş bulunan parayı çalması eylemidir. Bu tür bir hilenin gizlenmesi zor ve yakalanma olasılığının yüksek olmasından dolayı; uygulanma sıklığı ve verdiği zarar diğer türlere göre daha az olmaktadır.

- **Hileli ödemeler;** bu hile türünde de çalışan işletme fonlarını çeşitli yollarla işletme dışına çıkarmakta ve kendine yarar sağlamaktadır. Bu hile türü daha çok fatura, bordro, çeşitli gider kalemleri ve çekler üzerinde oynanarak, niteliklerinin değiştirilmesi suretiyle yapılmaktadır.
- **Kayıt öncesi hırsızlık;** mülkiyeti işletmeye ait olan nakit para ve çeklerin muhasebe kayıtlarına girmeden önceki aşamada çalınması eylemidir. Bu hile türü, işletmeye ait olan nakit rapor edilmediğinden dolayı kayıt dışıdır. Örneğin, yapılan satışın kayda alınmaması, yapılan satışın düşük değerde gösterilmesi, yapılan nakit tahsilâtın kayda alınmaması ya da işletmeye gelen çeklerin çalınması gibi.

Doğrudan nakit hırsızlığı ile kayıt öncesi hırsızlık aynı tür hile eylemi gibi gözükse de aralarındaki temel fark; zamanlamadadır. Nakit hırsızlığında işletme tarafından muhasebeleştirilen bir işlemle ilgili paranın çalınması söz konusu iken, kayıt öncesi hırsızlıkta işletme işlemi muhasebeleştirme fırsatı bulamadan paranın çalınması durumu söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla kayıt öncesi hırsızlığı açığa çıkarmak çok daha zor olmaktadır. Ancak muhasebe kayıtları dikkatli bir şekilde incelenip analiz edilirse nakit hırsızlığı bir şekilde ortaya çıkarılabilmektedir (Demiryürek, 2010: 2).

Kayıt öncesi hilenin işletme açısından dezavantajı, işlemlerin hiç kayıt edilmemesi ve çalınan paranın işletme muhasebe kayıtlarına hiç geçmemiş olmasıdır. Bu durumda çalışan, ya satış karşılığı fiş veya faturayı gerçek satış tutarı altında keserek satışı düşük gibi göstermekte ya da satışı kayıtlara geçirmeyerek hiç olmamış gibi göstermektedir (Demiryürek, 2010: 2). Çeşitli yöntemlerle bu hile türünü gizlemek çok kolay olduğundan diğer hilelere göre bu tür hileyi ortaya çıkarmak çok daha zor olmaktadır. Çünkü söz konusu hileyi kanıtlayacak herhangi bir kanıt bulunmamaktadır (Özeroğlu, 2014: 184).

Oysa nakit hırsızlığında, failin çaldığı para kasaya önceden yansıtıldığından, kasa ile tutulan muhasebe kayıtları arasında bir dengesizlik oluşacak ve para eksikliği anlaşılacaktır. Bu da kurban durumundaki işletmeyi uyaran bir sinyal olmaktadır (Demiryürek, 2010: 2). Kayıtlarda yer alması sebebiyle de gizlenmesi oldukça zor olan bir hile eylemidir (Özeroğlu, 2014: 184).

1.4.2.2. Nakdi Olmayan Varlık Hileleri

Yapılan işletme hilelerinde genelde nakde dayanan hırsızlıklar yapılma sıklığı açısından ezici bir üstünlüğe sahip iken; verilen zarar açısından nakde dayanmayan hileler oldukça önde gitmektedir. Dolayısıyla az görülmesi sebebiyle nakde dayanmayan hilelere gereken önemin verilmemesi ve yetersiz önlem alınması yanlış bir davranış olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu tür hileler çok büyük tutarlarda zararlara sebebiyet vermektedir. Stok, menkul kıymet, demirbaş, bilgi hırsızlıkları bu kapsama girmektedir (Bozkurt, 2009: 72).

Varlıkların kişisel amaçlı diğer bir ifade ile uygunsuz kullanımı bir sorun olarak kabul edilse de varlıkların çalınması çok daha önemli bir sorun olarak görülmektedir. Varlıkların çalınmasından kaynaklanan zararlar milyon dolarlara ulaşabilmektedir. Özellikle stok, menkul kıymet ve demirbaşların çalınması aslında göründüğünden daha fazla zarara neden olduğu çoğu zaman gözlerden kaçmaktadır (Çelik,2007: 86).

Bu tür hilelerde işletme stokları hile yapanlar için en önemli hedeflerden biri olmaktadır. Stok kalemlerinin kişisel amaçlı kullanımı için çalınması, stokların satılma amaçlı çalınması, hurda hırsızlığı, zimmete geçirilen varlıkların stok hesaplarında gizlenmesi gibi şekillerde stok hileleri yapılmaktadır (Bozkurt, 2009: 72).

1.4.3. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Bir çalışanın işletme faaliyetlerinde işvereninin ya da bir başkasının hakkını göz ardı ederek, gücünü yanlış şekilde kendisine ya da bir başkasına yarar sağlamak amaçlı kullanması yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranış örneğini oluşturmaktadır. Bu tür hile eylemleri genellikle işletme içinden bir çalışanın, işletme dışından biri ile işbirliğine girmesi şeklinde oluşmaktadır. Genellikle dört farklı şekilde yapılmaktadır (Bozkurt, 2009: 73):

- Rüşvet
- Yasal olmayan hediyeler
- Çıkar çatışmaları
- Ekonomik zorbalıklar

1.5. HİLE YAPMA NEDENLERİ

İşletmelerde hile yapabilecek kişiler; işletme sahip ya da hissedarları, işletme yöneticileri (üst düzey) ve işletme çalışanları (teknik, idari vb.) olarak sayılabilmektedir. Bu kişilerin her biri birbirinden farklı amaç ve düşüncelerle hile yapma girişimde bulunabilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 135).

Bir işletmede çalışanlar tarafından hile yapma eğiliminin yaygınlığına bakıldığında nedeni ne olursa olsun hile olayının işletme için ciddiyeti anlaşılabilmektedir. Aşağıda çalışanların hile yapma eğilimlerine ait yüzdeler yer almaktadır (Bozkurt, 2009: 96):

- Çalışanların %5' i koşullar ne olursa olsun hile yapmaya kararlı durumdadır.
- Çalışanların %10' u ortam ne olursa olsun, hile yapma eğiliminde değildir.
- Çalışanların %85'i uygun ortam koşullarında hile yapma eğilimine girebilmektedir.

Bu bağlamda, her durumda hile yapan ya da yapmayanlar için yapılacak çok fazla bir şey yoktur. Asıl dikkat edilmesi gereken grup, fırsat buldukça hile yapma eğiliminde olanların bulunduğu grup olmaktadır. Dolayısıyla, yukarıda yapılan saptamada %85'lik dilime giren grup dikkate alınmak durumundadır. Bu grupta yer alan çalışanların, hileye yönelmesini ve bu eylemi gerçekleştirmesini önleme imkânları bulunmaktadır (Bozkurt, 2000: 3).

İşletme sahipleri ya da hissedarları denilen grubun hile yapma nedenleri olarak şunlar sayılabilmektedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 136):

- Diğer hissedarları dolandırarak kendi maddi menfaatini arttırmak; örneğin daha az kar payı dağıtma isteği,
- İşletme itibarının düşmesini engelleme ya da işletme hisse senetlerinin değerinin düşmesini engelleme,
- Vergi kaçırma,
- Önemli bir birleşme ya da satış olayı öncesinde işletmenin finansal durumu ve değerini yüksek gösterme isteği,
- Banka ya da diğer finans kuruluşlarından haksız yere kredi sağlama isteği.

İşletme yöneticileri finansal raporlama sürecinde, hile olaylarının önlenmesi ve tespiti konularında birincil düzeyde sorumlu olmaktadırlar. Bu bağlamda tutulan defter kayıtlarının doğruluğundan ve iç kontrol sisteminin finansal raporlama süreci üzerinde etkin şekilde çalışıyor olması da onların sorumluluğunda sayılmaktadır. Hile riski en başta dâhil olmak üzere işletme risklerinin değerlendirilmesi, yönetilmesi ve kabul edilebilir ölçüde azaltılması da işletme yönetiminin sayılan sorumlulukları arasında yer alamaktadır (Hooper and Fornelli, 2010: 6). Ancak bu sorumluluklarına karşın işletme yöneticileri de aşağıda sıralanan bir takım düşüncelerle işletme aleyhine hile eyleminde bulunabilmektedirler (Gülten ve Kocaer, 2011: 136).

- İşletmeden haksız yere prim ve ikramiye alma isteği,
- İşletme yöneticilerinin kendilerine hesap sorulmayacağı düşüncesine sahip olmaları,
- İşletme kasasına girmesi gereken bir varlığı kendi şahsi mal varlığına katma isteği,
- İşletme rakipleri ile anlaşma yoluna giderek işletme aleyhine menfaat temin etme,
- İşletme sahiplerinin baskısını azaltma amacıyla işletmenin finansal durumunu olduğundan iyi gösterme isteği,
- Daha yüksek ücretlerle ve diğer maddi imkânlarla başka bir işletmeye transfer olma durumunda kendini başarılı gösterme isteği.

İşletme çalışanları, işletme yönetici ve ortaklarından farklı olarak aşağıda sayılacak nedenlerle hile yoluna başvurmaktadırlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 137).

- İşletmedeki maaşına yeterli zammın yapılmadığı kanaati,
- Beklediği terfiinin gerçekleşmediği düşüncesi,
- Psikolojik bozukluklar,
- Ruhsal bunalımlar,
- Aşırı borca girmiş olmak,
- Yüklü kredi borçlarına sahip olmak,
- Ailesinin ya da kendisinin ciddi sağlık sorunları sebebiyle aniden gereken para,
- İçki, kumar vb. olumsuz alışkanlıkların olması,
- Bunu herkes yapıyor, bu benim hakkım vb. gibi düşüncelere sahip olması.

1.6. HİLE ÜÇGENİ

Hile üçgeni kavramı en kısa cümle ile bir kişinin hileyi gerçekleştirmeye karar vermesine yol açan ve bunu kolaylaştıran faktörleri ifade etmektedir (KPMG, 2009: 15).

Hile genellikle; baskı (teşvik), fırsat (tutum) ve haklı gösterme (rasyonelleştirme) olarak adlandırılan üç şartın gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Adli uzmanlar, akademisyenler, diğer ilgili uzmanların ortak söylemi sürekli olarak göstermektedir ki, denetçiler bu üç unsuru değerlendirmeleri sonucunda hile hakkında bilgi edinebilmektedirler. Dolayısıyla, bu üç şartın gerçekleşmesi halinde hile eylemi kaçınılmaz olmaktadır (Turner, Mock and Srivastava, 2003: 4).

Hile üçgeni genellikle, hilekârın hile eylemini gerçekleştirdiği sonucuna varan, hile planları ile başlamaktadır (Singleton and Singleton, 2010: 7). Hile üçgeni hileyi anlatmaya yarayan literatürde yer edinmiş bir kavram olmakla birlikte bu kavramda belirtilen üç unsurun etkisi ile hile eyleminin gerçekleşmesi süreci şu şekilde bir örnekle anlatılabilir (Bayraktar, 2007: 19).

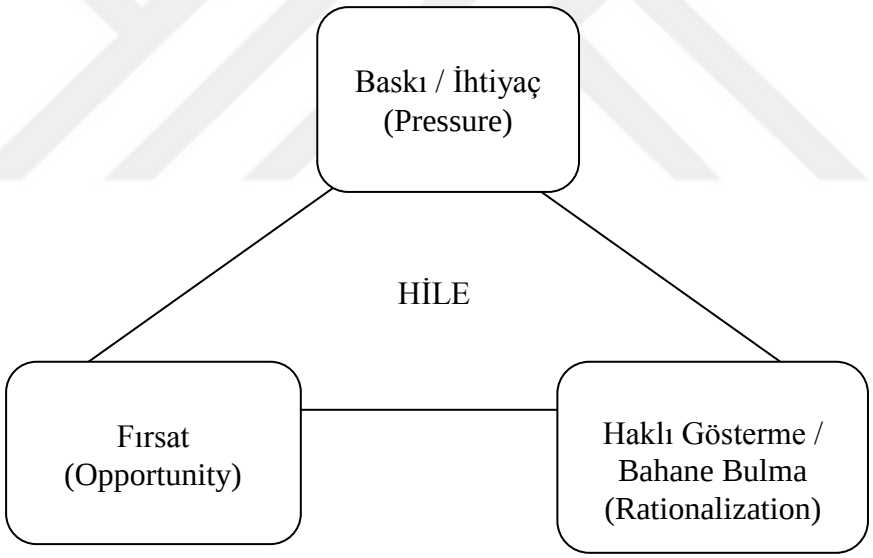
- Çalışan kumar tutkusu nedeni ile büyük miktarda bir borç altına girmiştir. Gelir düzeyinin yetersiz olması nedeniyle borcunu ödeyememiş ve ölümle tehdit edilmektedir. Bu durum çalışan için, hile üçgeninin birinci ayağı olan baskı unsurudur.
- İşletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısı ve denetim mekanizması olmadığından çalışan yakalanmayacağını düşünerek parayı zimmetine geçirmektedir. Bu durum da hile üçgeninin ikinci ayağı olan fırsat unsurunu göstermektedir.
- Yakalandığı zaman, yaptığı eylemin ahlaki nitelik taşımadığını bilse de parayı sonradan yerine koyacağını ve bu nedenle suçlanabileceğini tahmin etmediği gibi bahaneler sunarak kendini haklı gösterme çabası içine girebilmektedir. Bu da hile üçgeninin üçüncü ayağı olan haklı gösterme unsurunu oluşturmaktadır.

Hile üçgeni aynı zamanda; hilenin algılanması, önlenmesi gibi konularda değerlendirmeler yapabilmek için de ele alınan temel bir kavram olarak görülmektedir. Öyle ki sosyoloji, antropoloji, kriminoloji, psikoloji gibi çeşitli disiplinler arasında da kullanılan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ister hileli finansal raporlama ister varlıkların kötüye kullanılması şeklinde yapılsın, her tür hile eylemi

analizi için bu üçgenden faydalanılmaktadır (Mohamed, Jomitin, Omar and Haron, 2014: 423).

Kısa ifadelerle özetlendiğinde, hile üçgeni; hilelerin niçin oluştuğunu anlamayı kolaylaştırmaktadır. Çünkü çok sayıda mevcut hile sınıflandırmasına karşı önemli olan, hile eyleminin tespiti ve önlenebilmesi için en uygun yöntemin seçilmesidir. Bu anlamda hile üçgeni oldukça faydalı olan bir model olarak ortaya çıkmaktadır (Singleton and Singleton, 2010: 39).

Bir kişinin hile yapabilmesi için işletme içerisinde buna uygun bir konumda olması gerekir. İyi bir iç kontrol sistemi ile hile yapma fırsatları sınırlanabilmektedir. İşletmede görev ayrılıkları yapılırken gözetim, kayıt tutma ve yetkilendirme görevleri bir kişide toplanmayıp, ayrı tutulursa hile yapmak daha da zorlaşacaktır. Böyle bir düzenlemede; bir çalışan hile yapıyorsa başka bir çalışan onu bulacak konumda görevlendirilmelidir (Çubukçu, 2009: 118).



Şekil 1.1. Hile Üçgeni

Şekil 1.1. de en temel hali ile bir hile üçgeni örneği yer almaktadır (Ramos, 2003: 28). Belirtildiği gibi, hile üçgeninin üçayağı bulunmakta ve bunlar birbirini etkiler durumdadır. Sonuç olarak, bu üç unsurdan birinin bile aktif hale gelmesi, hilenin doğmasına neden olabilmektedir. Diğer bir ifade ile, çok kesin bir dille söylenemese de, bu üç unsurun tümünün veya bir kaçının olmaması hile olma olasılığını

azaltabilmektedir (Ramos, 2003: 28-29). Söz konusu hile üçgeninin üç unsuru sonraki başlıklarda detayları ile incelenmektedir.

1.6.1. Baskı

Türk Dil Kurumu, güncel Türkçe sözlükte baskı; belirli ruhsal etkinlik ya da süreçlerin, kişinin isteği dışında bilinçaltına itilmesi ya da bilince çıkmasının önlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte ödül ya da gelişimin; bireysel ya da işletme performansından önemli derecede etkilenmesi durumunda bu unsur işletme ortamında kendini gösterir hale gelmektedir (Çubukçu, 2009: 118).

Hile üçgenin bir ayağını oluşturan baskı, motivasyon ya da teşvik unsuru; üzerinde bir baskı ya da önemli bir ihtiyaç isteği hisseden bir kişinin hile yapmaya yönelmesini ifade etmektedir. Bu ihtiyaçlar; yüksek borçlar ya da sağlık problemleri gibi sebeplerle doğan gerçek finansal ihtiyaçlar olabilmektedir. Bazen de, bir takım maddi varlıklara sahip olmak değil de, yalnızca onları elde etmek arzusunda olan insanların hissettiği gibi, gerçek olmayan ihtiyaçlar da olabilmektedir. Bunlarla birlikte baskıya sebep olan unsurlar, finansal içerikli de olmayabilir. Örneğin, bir çalışanın yüksek performans göstermesi ya da bir başkasının göstermiş olduğu kötü performansı gizlemesi için baskı altında olması da hile üçgeninin ilk ayağını oluşturan baskı unsuru için örnek oluşturmaktadır (Coenen, 2009: 67).

Yöneticilerin veya diğer çalışanların bazı durumlarda hile yapmaları konusunda onları teşvik eden nedenleri ya da üzerlerinde hissettikleri baskıları olmaktadır. Bir yandan insanlar yaptıkları eylemler için zihinlerinde bahaneler bulurken, diğer yandan onları bu şekilde davranmaya iten bir güdünün olması gerekmektedir. Bu konuda güç önemli ve etkili bir güdü olmaktadır. Güç, aile üyelerinin veya meslektaşların gözlerinde saygınlık ve itibar kazanmak şeklinde tanımlanabilir. Diğer bir güdü ise, hırs tutkusunun tatmin edilmesidir (Emir, 2008: 118). Yöneticileri veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunma yönünde güdüleyen unsurlara; karlılık hedeflemesi, performansa dayalı ücretlendirme gibi örnekler de verilebilir (Küçük ve Uzay, 2009: 244).

Baskı unsuru; mali içerikli olabileceği gibi, kötü alışkanlıklardan da doğabilmekte, hatta çalışanın işle ilgili yaşadığı sıkıntılar nedeniyle dahi ortaya çıkması

mümkün olabilmektedir (Mengi, 2012: 116).

Çalışanların işletme varlıklarını kötü amaçlı kullanımına sebep olacak bazı baskı unsurları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir. Ancak bu unsurları yalnızca bu liste ile sınırlamamak da gerekmekte, farklı işletme koşullarına göre listeye eklemeler yapmak mümkün olmaktadır (Mohamed, Jomitin, Omar and Haron, 2014: 424).

- Başarılı olma kaygısı ya da aç gözlülük,
- İmkânlar ötesinde yaşama isteği,
- İlaç, alkol, kumar gibi olumsuz ve para gerektiren alışkanlıklara sahip olunması,
- Yüksek tutarlı kişisel borca sahip olunması,
- Düşük ücret alındığı düşüncesi,
- İşletmede çalışanlar arasında haksız muamele edildiği düşüncesi,
- İşle ilgili memnuniyetsizlikler olması vb.

1.6.2. Fırsat

Hile üçgeninin ikinci ayağını oluşturan fırsat unsuru; işletme sahip ve yöneticilerinin üzerinde en çok kontrol hakkına sahip oldukları unsurdur. Dolayısıyla işletmelerde hile yapılmasına sebep olabilecek fırsat unsurları ne kadar ortadan kaldırılabilirse; işletmelerde meydana gelebilecek hilelerde o derece azalma görülecektir (Coenen, 2009: 67).

Hile yapanlar genellikle yakalanmayacaklarını ümit ederek, eylemlerinin hiçbir zaman ortaya çıkarılamayacağına inanmak istemektedirler. Bu noktada fırsatlar çalışanlara, hileyi gerçekleştirmek için imkân yaratmaktadır. Diğer bir ifade ile fırsat unsuru, çalışanların işletme varlık ve bilgilerine erişimine ve bununla birlikte hem hileyi gerçekleştirmelerine hem de gizlemelerine imkân tanımaktadır. Dolayısıyla, çalışanlara normal iş akışı içerisinde işletmenin varlık ve değerlerine erişme olanağı sağlamaktadır. Bu erişim olanağı da ne yazık ki insanların hileye başvurmaları ile sonuçlanmaktadır. Dolayısıyla zayıf iç kontrol sistemleri, kötü yönetim ve bir kişinin konum ve yetkisini olumsuz kullanması sonucu hile yapanlar için fırsatlar yaratılmaktadır (Coenen, 2009: 67). Bir başka ifade ile hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrolün ihlal edilebileceğine inanması durumunda (örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda

olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda) ortaya çıkabilmektedir (BDS 240: 15).

Söz konusu fırsat unsurunun oluşmasındaki ilk şart, temelde çalışanın işletmede güvenilir bir konumda olmasıdır. Güvenilir konumda bulunan çalışan çoğu zaman kontrol dışında tutulmasını fırsat bilerek hileye başvurabilmektedir (Singleton and Singleton, 2010: 46).

Bir boşluk, bir fırsat penceresi herhangi bir sistem ya da sürecin yanlış ve hatalı gitmesine sebep olur. Bununla birlikte, kontrol ve denetimin yapılamamasına yol açan koşulların doğmasına neden olur. Dolayısıyla, kontrol ve denetim sistemlerinin yetersizliği, eksikliği ya da hiç olmaması hile yapılması için elverişli bir ortamın doğmasına yol açar. Ayrıca, hiyerarşik düzende alt düzeyde çalışanların göz yumması veya yetersiz kontrol sistemlerinin izin vermesi nedeniyle kural boşluklarından yararlanan ve yetkili makamlarda bulunan kişiler mevcut kontrol sistemlerini geçersiz kılacak fırsatları oluşturabilirler (Emir, 2008: 117). Bunlarla birlikte hileyi gerçekleştirmek ve gizlemek için oluşan fırsat, yönetimlerin sıkı kontrolü dışında kalan tek unsurdur (DiNapoli, 2001: 2).

Genel olarak savunmasız bir ortam; hile yapan kişiler için potansiyeli yüksek, ancak yakalanma olasılığının düşük olduğu cazip bir ortam olarak görülmektedir. İşletmede olabilecek bazı fırsatlar aşağıda sayılan durumlarda ortaya çıkmaktadır (Mohamed, Jomitin, Omar and Haron, 2014: 425);

- Fiziksel kontroller olmaması,
- Görevler ayrılığına uyulmaması,
- Yanlış ya da eksik muhasebe kaydı tutulması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği,
- Yeterli denetim çalışmalarının olmaması,
- İşlemlerde yetki eksikliği olması vb.

1.6.3. Haklı Gösterme

Hile üçgeninin son ayağını oluşturan haklı gösterme unsuru, yapılan hileleri haklı gösterme çabalarını ifade etmektedir. Her hilede, hile yapanın kendini haklı gösterme

çabası ve buna bağlı olarak geliştirdiği bir takım bahaneleri bulunmaktadır. Dolayısıyla bu unsur aslında hile yapanın davranışları konusunda kendi kendini haklı çıkarmasını sağlayan iç diyalogu olmaktadır. Farklı ifadelerle, çalışan; hile eylemi ile elde ettiği bedeli işvereninin kendisine borçlu olduğu konusunda kendini ikna etmektedir (KPMG, 2009: 15). Haklı gösterme unsuru, rasyonelleştirme olarak da adlandırılmaktadır. Hile olaylarının ardından çalışanlar genellikle, "ben hak ettiğim ücreti zaten almıyorum", "yıllardır yapılması gereken zam yapılmadı", "bu benim hakkım olandı", "benim işletmem bunu hak ediyor" gibi ifadelerle yaptıkları hile olayında kendilerini haklı çıkartacak bir takım bahaneler yaratmaya çalışmaktadırlar. Bu söylemler hile eyleminin kendini haklı gösterme ayağını yansıtmaktadır (APA, 2011: 1).

Bazı çok yaygın kullanılan haklı göstermelere ilişkin ana başlıklar ve detayları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir. Bu listeye eklemeler yapmak, bazı unsurları değiştirmek mümkün olmakla birlikte genel itibariyle bu tür duygu ve düşüncelerle bireyler hile girişimlerine haklı yanlar çıkarmaya çalışmaktadırlar (Akyel, 2009: 38-40):

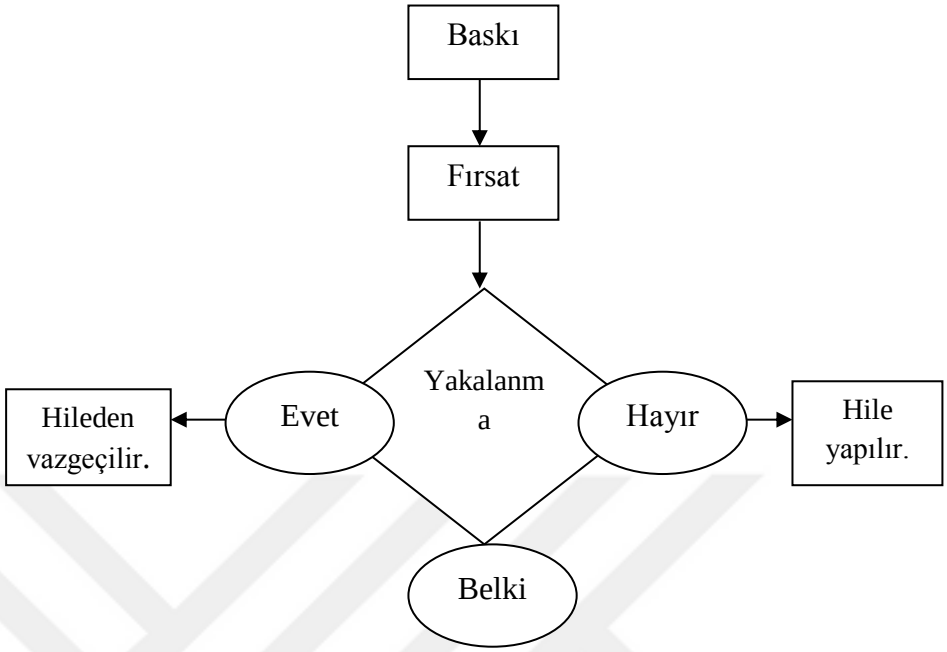
- Bu bir kerelik ve geçici bir durumdur:
  - Gelecek dönem işletme daha iyi olacak dolayısıyla yapılan hareket tersine çevrilebilir.
  - Bu aslında yolsuzluk değil. Eğer bu eylemi bu ay yapar, sonraki ay tersine çevirirsem sonunda kimse incinmez.
- Yönetim önemsemez:
  - Yönetim iç denetimleri ciddi şekilde takip etmez.
  - Yönetim denetimlerde bilinen problemleri düzeltmez.
  - Yönetim bu tip davranışları cezalandırmaz.
- Yönetim bu tip davranışları bekler, katılır ve ödüllendirir:
  - Yönetim belli raporlandırma gereksinimlerini karşılamak için belli işlere girdi.
  - Terfi ettirilen insanlar işletmenin hedeflerine nasıl ulaşacağını önemsemeden işletmeye bu yolda yardım etmelidir.
  - Risk almak ödüllendirilir. Biz fedaiyiz, ancak kimsenin bunu dile getirmesine izin verilmiyor.
- Kimse incinmez ve işletmeye yardım edilmiş olur:
  - Bu işletmeye maddi bir zarar vermedi.

- Ben bunu çoktan hak ettim:
  - Hak ettiğim terfide atlandım,
  - Sağladığım değer ve hizmetlerim için piyasa değerinin altında ücret alıyorum.
  - İşletmenin çalışanlarına bağlılığı yok, her an kovulma tehlikesi var.
  - Bu yaptığım işletmenin aldığı ikramiyeleri ancak telafi eder.

Buraya kadar bahsedildiği gibi; hile üçgeni unsurları birbirleri ile yakından ilişkilidir. Hile yapılması için hissedilen baskı ne kadar güçlü ise; suçlular için eylemlerini haklı çıkarmanın daha kolay olması da muhtemel bir sonuç olmaktadır. Aynı şekilde iç denetim mevcut değilse ya da etkisiz ise; çalışan kişi, yönetimin hileye karşı aldırmaz tavır içinde olduğunu düşünerek kimseyi önemsememektedir. Sonuçta, bu üç unsurdan herhangi birinin dahi aktif hale gelmesi, hile eyleminin doğmasına sebebiyet vermektedir (Dumanoğlu, 2005: 352).

Hilekârların caydırılması, hilelerin önlenmesi gibi konularda işletme çabalarını destekleyen en önemli olgu sağlam bir iç kontrol sistemi olmaktadır. Finansal raporlama sürecinde yer alan tüm kilit roldeki çalışanlar iç kontrol sistemi için sorumlu olmaktadırlar. Bununla birlikte, tabi ki tek çözüm iç kontrol sistemine yoğunlaşmak da olmamaktadır (Hooper and Fornelli, 2010: 8).

Hilenin tespit edilmesi, ardından önlenmesi çalışmaları her işletmenin önemsemesi gereken konulardır. Bu aşamada özellikle hilenin önlenmesine yönelik olarak yapılan uygulamalar, hile henüz ortaya çıkmadan oluşturulacağı için, olayda daha önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü hile gerçekleştikten sonra ortaya çıkarılması çok daha zor, zahmetli ve ayrıca oldukça da maliyetli olmaktadır. Bu nedenle işletmeler hile ile mücadele ederken, hile üçgeninin en önemli unsuru olan fırsat ayağını kontrol altına almak zorundadırlar (Söyler, 2003: 2).



Şekil 1.2. Bir Hilekarın Düşünme Sistemi

Tüm anlatılanlar şekil 1.2. de yer alan çizim yardımıyla özetlenebilir (Wells, 2002: 1). Şekilde görüldüğü üzere denilebilir ki; baskılar ve fırsatlar çalışanları hile yapmaya yönelten kapılar açmakta, onları hile yapmaya teşvik etmektedirler. Böyle bir ortamda işletme çalışanının karşısına iki yol çıkmaktadır. Bu yollardan ilki çalışanın yakalanma riskinin yüksek olduğunu düşünerek, bu riski göze almayıp, hile eyleminden vazgeçmesi olmaktadır. Diğer yolda ise çalışan, riski göze alarak diğer bir ifade ile riski önemsemeyerek eylemine devam etmekte ve sonuçta hile olayını gerçekleştirerek işletmeyi zarara uğratmaktadır (Wells, 2002: 2).

1.7. HİLENİN TESPİT EDİLMESİ

Hilenin tespit edilmesi, işletme de var olan ya da potansiyel hile olaylarının tanımlanması anlamına gelmektedir. Bu kavram, hilelerin erken uyarı sinyal ve işaretlerini bulmaya dair uygun süreç ve sistemlerin kurulması ve kullanılmasına dayanmaktadır. Hile tespitinde aşağıdaki tekniklerden biri ya da bir kaçının birleşimi kullanılmaktadır (Harvey and Campbell, 2011: 4).

- Proaktif yaklaşım (risk değerlendirmeleri yapmak),
- Reaktif yaklaşım (hile raporlarını dikkate alarak davranmak),
- Manuel yaklaşım (nokta denetimleri yapmak),
- Otomatik yaklaşım (veri madenciliği yazılımı kullanmak).

Hilelerin tespiti aşamasında proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görebilmek, olabilecekleri öngörmek ve dolayısıyla önlem almak amacıyla uygulanan yöntem ve tekniktir. Reaktif yaklaşım ise aksine geçmişte yaşanmış hile olaylarının değerlendirilmesiyle oluşturulmuş raporlara göre hareket etmektir (Abdioğlu, 2007: 122).

Hilenin ortaya çıkarılması ya da tespit edilmesi, yeni olan ya da işletme tarihinde alışılagelmiş hileleri durdurmak adına işletme genelinde oluşturulan hile karşıtı stratejilerin başında gelmektedir. Çünkü, hile tespiti sürecinin etkili olması; işletmeyi, işletme varlıklarını, çalışanları, hissedarları ve hatta müşterileri de koruma altına almak demektir. Ayrıca, işletmede var olan ya da olma potansiyeli olan hile olaylarının ortaya çıkarılmasında da faydalı olmaktadır. (Harvey and Campbell, 2011: 4).

Hile olaylarının ciddi boyutlarda maddi ve manevi zararlara sebep olması dolayısıyla, artık işletmelerdeki iç denetim mekanizmaları giderek daha fazla, hileyi tespit etme ve önleme konularına odaklanmaktadırlar. Bu yolla atılabilecek adımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Millar, 2010: 2):

1. Potansiyel hilelere ilişkin bir profil oluşturulmalı,
2. Hile göstergelerine ilişkin veriler test edilmeli,
3. Sürekli denetim ve izleme uygulamalarına dayalı kontroller geliştirilmeli,
4. İşletmede en alt kademeden en üst kademeye kadar olan çalışanları izleyerek iletişim kurulmalı,
5. Bir şeyler yanlış işlediğinde yönetimin derhal bundan haberdar olması sağlanmalı,
6. Bozulmuş bir takım kontroller derhal düzeltilmeli,
7. Kontrol alanı genişletilmeli ve sürekli tekrar edilmelidir.

Hile tespiti işletmeler için oldukça önemlidir. Çünkü çoğu zaman en kapsamlı hile önleme kontrolleri dahi, yetenekli ve kararlı hilekârlar tarafından aşılabilmektedir. Bu noktada; hile önleme teknikleri; yeni ya da süreklilik haline gelmiş olan hile

eylemlerinin azaltılmasına, hatta durdurulmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca, bu tür önleme tekniklerinin işletme tarafından kullanılması hile yapanlar adına caydırıcı da olabilmektedir. Bununla birlikte, hile tespitinin işletmeye sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Harvey and Campbell, 2011: 4):

- Hileye maruz kalma riskinin azalması,
- Hile yapma riskine sahip zayıf karakterli çalışanların belirlenmesi,
- Hile ile ilgili yapılan harcama ve maliyetlerin azalması,
- İşletme kontrollerinin arındırılması,
- Finansal ve operasyonel sonuçların geliştirilmesi,
- Hissedarların güveni ve piyasa itibarının sağlamlaştırılmasıdır.

Güçlü bir hile tespiti stratejisi aşağıda yer alan bir takım unsurları da mutlaka bünyesinde barındırmak durumundadır (Harvey and Campbell, 2011: 4-5):

- **Sürekli risk değerlendirmeleri:** Tüm işletmeler hilelere açıktır. Ancak hilelerin riski; işletmelerin büyüklüğüne, faaliyet gösterdikleri sektöre, yaptıkları işe göre farklılık göstermektedir. İşletmelerin savunmasız olabileceği sebebiyle potansiyel hile eylemlerine karşı bir profil oluşturularak, eylemin gerçekleştirilebileceği yerler belirlenmelidir. Böylece işletmeler; kendileri ve bulundukları sektör için yeni ve gelişmekte olan hile tehditlerinin farkında olarak, işletmelerinde tespitte bulunabilir ya da önleyici tedbirler alabilirler.
- **Personel eğitimi ve bilinçlendirme:** Yaygın hile ve yolsuzluk olaylarının uyarıcı işaretleri hakkında personel bilinçlendirilmeli ve eğitilmelidir. Yeni çalışanlar için, işe başlama programlarına hile farkındalığı eğitimlerinin yanı sıra; periyodik yönetici bilgilendirmeleri, sürekli personel eğitimleri de eklenmelidir. Böylece, bir hile eylemi gerçekleştiğinde ya da hile eylemi şüphesi hissedildiğinde çalışanların; bu eylemi nasıl rapor edeceği de dâhil olmak üzere izleyeceği prosedürü bildiğinden emin olunmalıdır.
- **Hile raporlama mekanizmaları:** Gerçekleşen ya da şüphelenilen hile eylemi ile ilgili raporlar, mümkün olduğunca basit, anlaşılabilir ve gizli yapılmalıdır.
- **Veri madenciliği ve analizi:** Sürekli ve tekrarlayan bir şekilde elektronik verilerin bilgisayarda analizinin yapılması gereklidir.

- **Manuel kontroller ve dengeler:** Hile tespit sürecinde yalnızca otomatik kontrol süreçlerine güvenilmemelidir. Aşağıda sıralanan şekilde bazı manuel kontroller de yapılmalıdır.
  - Alınması muhtemel çalışanlar için istihdam öncesi tarama yapılmalı,
  - Hile riskinin yüksek olduğu alanlarda personel rotasyonuna ve zorunlu tatile dikkat edilmeli,
  - Stoklar, satın alma ve satış kayıtları denetlenmeli,
  - Kar ve zarar hesapları gözden geçirilmeli,
  - Operasyon ve işlem bilgileri analiz edilerek, bağımsız kişilerce kontrol edilmeli,
  - Yönetim prosedür ve politikaları gözden geçirmeli,
  - Kilit noktalar üzerinde esnek ve kapsamlı kontroller yapılmalıdır.
- **Sistem, süreç ve kontrollerin sürekli gözden geçirilmesi:** İşletme faaliyetleri ve uygulamaları zaman geçtikçe değişiklik gösterebilmektedir. Değişen teknoloji ile birlikte işletmelerin karşı karşıya olduğu hile tehditleri için hazırlıkların güncel kalabilmesini sağlamak adına, hile tespit süreç ve prosedürleri düzenli olarak gözden geçirilmeli ve test edilmelidir.

Tüm anlatılanlara bağlı olarak, hilelerin ortaya çıkarılması ve tespit edilmesi konusunda işletmedeki farklı tarafların, farklı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu konuda denetçilerin üzerine düşen; işletme faaliyetleri ile ilgili gerekli ve yeterli kanıt toplayıp, hata ya da hile içerme olasılığına göre maddi hatta içerip içermediğine dair finansal tablolar ile ilgili makul bir görüş bildirmesi olmaktadır. Yönetimin sorumluluğu ise; uygun muhasebe ilkelerinin seçimi, hata ya da hile yoluyla yanlış beyan içerme olasılığına açık olan finansal tabloların hazırlanması sırasında gerekli iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesini kapsamaktadır (Arens, Elder and Basley, 2014: 48).

Bir kez hile eylemi gerçekleştikten sonra diğer potansiyel hile olaylarının da önü açılmış anlamına gelmektedir. Denetçiler ve diğer ilgililer sürekli olarak aynı hile göstergelerinin oluştuğunu vurgulamaktadırlar. Ne kadar masum bir eylem olursa olsun ya da ne kadar inandırıcı bir gerekçesi bulunursa bulunsun, hile ihtimali asla kabul edilemez. Bu sebeple hile potansiyelini tespit etmek önemli bir sorumluluktur (Cıma, 2008: 37).

Sonuç olarak, hileleri bulmak ya da ortaya çıkarmak özel bilgi ve deneyim gerektiren bir çalışma olarak görülmektedir. Hilelerin gizlenen bir yönü olmasına rağmen gerek bağımsız denetçiler gerekse de iç denetçiler geliştirdikleri çeşitli yöntem ve tekniklerle hile ile mücadele etmektedirler. Bu teknikler içerisinde klasik denetim tekniklerinin yanında bilgisayar destekli denetim teknikleri de kullanılmaktadır. Hile bulma ya da ortaya çıkarma amaçlı kullanılan teknikler kısaca işletmelerin hilelere karşı verdikleri mücadelede en önemli araçları olarak görülmektedir (Kiracı, 2005: 108).

1.8. HİLENİN ÖNLENMESİ

Hileler konusunda; hilelerin önlenmesi aşaması, her işletmenin üzerinde önemle durması gereken bir konudur. Bu aşama, henüz ortada bir hile yokken oluşturulacağı için hile ile mücadele sürecinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü, hile gerçekleştikten sonra ortaya çıkarılması zor, zahmetli ve oldukça da maliyetli olmaktadır. Bu sebepledir ki, işletmeler öncelikli olarak hile üçgeninin fırsat unsurunu kontrol altına almalıdır (Çelik, 2007: 62). Ayrıca durumu öngörerek hilelerin önlenmesi ya da azaltılmasına yardımcı olacak faktörlere odaklanmalıdırlar (Dumanoğlu, 2005: 357). Çünkü, hilelerin önlenmesinde önemli olan hileyi yapanın bulunup yargılanması değil, hilenin ortaya çıkmasına neden olan faktörlerin bulunup ortadan kaldırılmasıdır (Küçük, 2008: 18).

Herhangi bir işletme için potansiyel ve yüksek tutarlı hileleri belirlemek, hile ile mücadele sürecini etkili şekilde yönetmek ve yüksek tutarlı hile kaynaklı kayıpları önlemek adına uygulanması gereken birkaç adım bulunmaktadır. Bunlar (Patterson, 2012: 1-2):

- **Proaktif olunmalı:** Hile eylemlerini tespit etmek, ortaya çıkarmak ve önlemek için özel olarak tasarlanmış iç kontrol sistemleri kurulmalıdır. Yönetim ve çalışanlar için etik kodlar oluşturulmalıdır. Etik dışı davrananlara karşı en üst düzeyde hoşnutsuzluk tavrı geliştirilmelidir.
- **İşe alım prosedürleri geliştirilmeli:** Her işletme büyüklüğüne bakılmaksızın, yasal istihdam yönergelerinden yararlanmalıdır. Çalışan işe alınırken, kapsamlı arka plan soruşturmaları yapılmalıdır. Eğitimi, iş hayatı ve kredi geçmişi, referansları araştırılmalıdır. İşe alımı sonrasında da, düzenli

performans kontrolleri ile çalışanın işletmenin etik ve hile ile ilgili programlarına uyum sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmelidir.

- **Hilenin önlenmesi konusunda çalışanlar eğitilmeli:** Öncelikle masa başı çalışanlar kesinlikle hile önleme konusunda eğitilmelidir. Çalışanlar; müşteriler ya da ortaklar tarafından şüpheli bir durum hissettiklerinde uygulayacakları prosedürleri biliyorlar mı? Çalışanlar hileye dair uyarıcı sinyallerin farkındalar mı? Bu sorulara olumlu yanıt verildiğinde, bazı hile önleme tekniklerinin bilindiğinden emin olunmalıdır.
- **Düzenli denetimler yapılmalı:** Finans ve muhasebe departmanları gibi yüksek riskli alanlar rutin denetimlerin mutlak hedefi olmalıdır. Bu departmanlar ve diğer tüm departmanlar sürpriz denetimlere tabi tutulmalıdır.
- **Bir uzmandan yardım istenmeli:** Çoğu işletme için hile, çekirdek bileşen değildir. Dolayısıyla işletme için çok yabancı bir alan olduğundan, hile ile mücadelede bir uzmandan yardım istenmelidir.

Hilelerin tamamen önlenebilmesi doğal olarak mümkün olmamaktadır. Ancak işletmelerde kullanılan çeşitli hile caydırıcıları bulunmaktadır. Bu tür caydırıcı faaliyetler; hile yapmayı düşünenleri caydırmanın yanında; hilelerin ortaya çıkarılma olasılığının da artmasını sağlamaktadır. İşletmelerde hile eylemlerine karşı caydırıcı olarak uygulanan bir takım faaliyetlere şunlar örnek verilebilir (Akyel, 2009: 60):

- Üst yönetim duruşu,
- Davranış kuralları,
- İhbar ve bildirim hatları,
- İnsan kaynakları politikaları,
- Caydırıcı mesajlar,
- Sürekli izleme ve gözetim,
- İç kontrol uygulamaları,
- Etik kurallar.

Hile gerçekleştikten sonra ortaya çıkarıp tespit etmektense, hilenin önlenebilmesi doğal olarak daha fazla arzu edilen bir durumdur. İşletmelerin muhasebe kayıt sistemlerinde yapılan dikkatli bir analiz, önlemlere ilişkin önemli bir veri

sağlayabilmektedir. Bu durumda hile tespitinde kullanılan yöntemler geliştirilerek, denetçilere hileyi en aza indirgeme konusunda yönetime etkili hile önleme programları geliştirmelerine yardımcı olmaktadır (Singleton and Singleton, 2010: 143).

Hile önleme çalışmaları temelde, hile eyleminin gerçekleşmesini engelleme ve eğer hileye maruz kalınmışsa bunu sınırlama eylemlerinden oluşmaktadır. Hileyi önleme konusunda temel mekanizma kontroldür. Bu mekanizmanın kurulması ve işletilmesindeki temel sorumluluk da yönetime aittir. İç kontrol ise; finansal raporlama da güvenilirlik, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uygunluk olarak sıralanan hedeflere ulaşılması konusunda makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış, işletme yönetimi tarafından etkilenen bir süreçtir (OCPS, 2005:4).

Bunlarla birlikte, hile konusunda uzman kişiler; işletmelerde en güçlü caydırıcının, etkin kontrol ve önleme sistemlerinin varlığına çalışanları ikna etmek olduğuna inanmaktadırlar. Açıkça, hile eylemine giriştiklerinde yakalanabileceklerini düşünmelidirler (Hansen and Buckhoff, 2000: 1).

Çalışanlara yönelik olarak yapılan eğitim programları hile ile mücadele ve önleme konularında etkili olmaktadır. Bu programlarda yapılabilecek eylemler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Mac, 2012: 2):

- İşletmenin uygun alanlarına, çalışanlara eğitim sağlaması adına bir iç hile birimi yerleştirilmeli,
- Çalışanlar; daha fazla gözden geçirmeleri gereken bir takım kritik işaretli yerler hakkında bilgilendirilmeli,
- Çalışanlar en güncel ve en yaygın hile senaryoları hakkında önceden bilgilendirilmeli,
- İşletme etik davranış standartlarının, işletme çalışanları tarafından bilindiğinden emin olunmalı,
- Denetçiler ya da düzenleyicilerin işletmede hileye ilişkin prosedürlerin düzgün şekilde yürürlükte olduğunu belirttikleri konusunda emin olunmalıdır.

İşletmede kullanılan genel politika açıklamaları içerisinde; hileyi kontrol altına alma ve önleme konusundaki stratejiler; en çok değişen ve şaşırtıcı derecede çeşitliliğe sahip olan stratejiler olarak görülmektedir. Çünkü hile önleme, işletmelerin sınırlı kaynakları ve çeşitli çıkarlarını dengelemesini gerektiren hassas ve karmaşık bir süreç

olarak görülmektedir. Bazı çözümler; hilenin azaltılmasında gerçekten etkili olabilmektedir. Ancak, idare etmenin zor ve masraflı olduğu günlük ticari işlemlerin yoğunluğu, ticaretin boğuculuğu gibi sebeplerle kimse bu çözümleri kullanmaya çok hevesli olmayabilmektedir. Dolayısıyla hile önleme, yasal iş aktivitesi üzerine gerçekçi olmayan yükler uygulamaksızın, hile eylemini azaltmayı amaçlayan bir strateji kullanılmalıdır (Smith, 1998: 1).

Hile, işletmelerin büyüklüklerine bakılmaksızın hemen hepsinde önemli bir mücadele konusudur. Bu anlamda küçük işletme sahiplerinin de bu konuda yapabileceklerini anlatan birkaç adım bulunmaktadır. Bu adımları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Basney and Rubin, 2005: 2-3) :

1. Tüm çalışanlar üzerinde arka planda kontroller yapılmalı,
2. Çalışanların hileye karşı tetikte olduğu ve dürüstlüğün ön planda olduğu bir çalışma ortamı yaratılmalı,
3. İç kontroller ve görevler ayrımı olan bir çalışma ortamı yaratılmalı,
4. İşletme sahipleri banka dekontlarını bankadan doğrudan kendileri almalı,
5. Güncel ve doğru olan muhasebe kayıtları korunmalı,
6. İşletmenin finansal tablolarına yönelik geçici değerlendirmeleri ve iç kontrollerin periyodik değerlendirmeleri yapılmalı,
7. Bir hile ihbar hattı kurularak, çalışanların şüpheli durumlarda bu hattı kullanmaları sağlanmalı,
8. Çalışanların izin kullanmalarında ısrarcı olunmalı ve böylece çapraz kontrol yaratarak, çalışanların birbirlerinin çalışmalarını gözden geçirmelerine fırsat verilmeli,
9. Çalışan, hırsızlık sigortası yeterli düzeyde uygulanmalı,
10. İşletme mülk ve varlıkları fiziksel olarak korunmalı,
11. Periyodik olarak envanter sayımları yapılmalı,
12. Erişim hakları konusunda bilgisayarların güvenliği gözden geçirilmeli,
13. ACFE tarafından önerildiği gibi yazılı bir hile politikası oluşturulmalı,
14. Dışarıdan sertifikalı bir denetçi alma seçeneği düşünülmelidir.

Hangi tür olursa olsun hileler işletmeler için önemli bir sorun olmaya devam etmektedir. Dahası yapılan hiç bir şey ne hileyi tamamen ortadan kaldırabilmekte ne de

işletmeleri hile kurbanı olmaktan kurtarabilmektedir. Ancak, daha önce anlatılan bazı ipuçları uygulanarak bir takım önlemler alınmakta ve bu yolla işletme önemli bir zarara uğramaktan az da olsa kurtarılabilmektedir (Basney and Rubin, 2005:3).

Çalışanlar çeşitli sebeplerle, her durumda hile yapma eğiliminde olabilmektedirler. Ancak hilenin varlığı için önemli bir faktör fırsatlardır. Eğer çalışanlara hile için fırsatlar da sunuluyorsa veya başka bir ifade ile teşvik ve baskılar nedeniyle ortaya çıkan hile risk faktörlerine uygun birer karşılık verilemiyorsa işletme çalışanın hile yapmasına fırsat vermiş olmaktadır. Hile konusundaki başlıca fırsat riski, iç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmamasıdır. Bu aynı zamanda kontrol riskini de beraberinde getirmektedir. Özellikle bu aşamada görevlerin ayrılığı, fiziki kontroller ve yetki kontrolleri ile etkin bir iç kontrol mekanizması oluşturulmalıdır. Yapılan araştırmalar hilelerin büyük bir kısmının iç kontrol sistemi tarafından tespit edilebileceğini göstermektedir (Arens, Elder and Basley, 2014: 357).

Tablo 1.5. Hilelerin Ortaya Çıkarılma Türleri

YIL / TÜR	2002	2004	2006	2008	2010	2012	2014
İhbar / Şikâyet	%43	%39,6	%34,2	%46,2	%1,00	%1,5	%0,8
İç Denetim	%18,6	%23,8	%20,2	%19,4	%13,9	%14,4	%14,1
Tesadüf (Kazara)	%18,8	%21,3	%25,4	%20,00	%8,3	%7,00	%6,8
Bağımsız (Dış) Denetim	%11,00	%10,9	%12,00	%9,1	%4,6	%3,3	%3,00
İç Kontrol	%15,4	%18,4	%19,2	%23,3	%0,8	%1,1	%1,1
Polis	%1,70	%0,90	%3,8	%3,2	%0	%0	%0

ACFE' nin hile ile ilgili sunduğu raporlarda yıllar itibari ile hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konularında kullanılan teknikler tablo 1.5' de yer almaktadır. Tablodan da görüldüğü üzere, hilenin tespit edilmesi, ortaya çıkarılması için kullanılan teknikler içinde iç kontrol sistemi ayrı ve önemli bir yere sahip olmaktadır. Dolayısıyla etkili, güçlü ve iyi işleyen sağlam bir iç kontrol sistemi; hile olaylarının azaltılmasında

oldukça önemli bir rol oynayacaktır. Hileye ilişkin fırsatlar, iç kontrol sistemleri tarafından dikkatli şekilde tasarlanmış ve sürekli olarak uygulanan yönetim prosedürleri ile yok edilebilmektedir. Bu sistemlerin gerektiği şekilde işleyebilmesi adına yöneticiler ve çalışanların gereken eğitimleri alması sağlanmalıdır (Loy, 2008: 2).Sonuç olarak iç kontrol, işletmeler için küçük hata ve hilelerin büyüyerek önemli zararlar verecek bir sorun halini almadan tespit edilmesine yardımcı olan bir güvence düzeyi oluşturmaktadır. Bu tür olaylara açık kapı bırakan fırsatları azaltarak da bir koruma düzeyi oluşturmayı hedeflemektedir (Morgan, 2012: 4). Ayrıca hile tespitinde hatırlanması gereken en önemli husus; hilelerin zayıf kontroller ile değil de, daha çok kontrollerin olmayışı ile ilgili olduğu hususudur. Bu da, zayıf da olsa bir iç kontrol sistemi varlığının, hiç olmamasından daha iyi olduğu anlamına gelmektedir (Singleton and Singleton, 2010: 146).

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. KONTROL, İÇ KONTROL ve İÇ KONTROL SİSTEMİ KAVRAMLARI

Kontrol, belirlenen hedeflere ve amaçlara ulaşma ihtimalini arttırabilmek adına işletme yönetimi tarafından geliştirilen her tür faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Tüm kontrol bileşenleri ve faaliyetlerinin; işletme hedef ve amaçlarına ulaşmak için organizasyonda kullanılan sistemlerle bütünleşik olarak kullanılmasıyla da kontrol sistemi kavramı ortaya çıkmaktadır (Erdoğan, 2009: 15).

Bir başka tanıma göre kontrol, belirli amaçlara ulaşma ihtimalini arttırmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyet olmakla birlikte, yönetimin planlaması, örgütlenmesi ve yönlendirmesi ile meydana gelmektedir. Dolayısı ile genel bir terim olup, kendi içinde idari kontrol, yönetim kontrolü ve iç kontrol gibi alt türleri de bulunmaktadır (Özen, 2010: 7).

Mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının daha önce belirlenmiş olan hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanması kontrol kavramı ile ifade edilmektedir. İç kontrol ise; bir işletmeye ait politika ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması, bu programlar için kullanılan kaynakların belirlenmiş hedeflerle uyumlu olması, yine bu programların hile, israf ve kötü yönetimden korunması yanında zamanında ve güvenilir raporlama yapılması ayrıca; gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla inşa edilen organizasyon, politika ve prosedürlerden oluşmaktadır (Keskin, 2006: 12).

İç kontrol terimi, adı üzerinde "iç" kelimesinden yola çıkarak işletmelerin özel politika ve prosedürleri ile ilgili olan anlamına gelmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve korumak işletme yönetiminin temel bir sorumluluğu olmakla beraber onu yürütecek olan yönetim ile birlikte işletmede bulunan tüm diğer personel olmaktadır (Chan and P.H., 2010: 1).

İç kontroller, yönetimlerin etkin çalışması için gerekli bir unsurdur. En basit ifade ile, her şeyin planlandığı gibi gittiğini gösteren, makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış politika ve prosedürler iç kontrolleri ifade etmektedir. Yeterli iç kontrol

yoksa yönetimin amaç ve hedeflerine ulaşması için az bir güvencesi var demektir. Düzgün tasarlanmış ve işleyen kontroller, hata ve hile olasılığını belirgin düzeyde azaltarak, meydana gelmeden tespit edilmesini sağlamaktadır. Böylece, bölümlerin beklenildiği gibi performans göstermesine de yardımcı olmaktadır (DiNapoli, 2010: 1). Bununla birlikte, iç kontrol bir işletme içerisinde daha farklı konularda da yönetime yardımcı olmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilmektedir (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 3-9):

- İşletme hedeflerine ulaşmaktan ziyade bu yolda karşılaşılabilecek riskleri azaltmak,
- Finansal raporların güvenilir bilgi içerdiğine dair makul güven sağlamak,
- Öngörülemeyen durumların oluşumunu azaltmak,
- Bilginin kalitesini arttırmaktır.

İç kontrol, işletme hedeflerine ulaşabilmek adına, riskleri tespit etmek ve azaltmak için tasarlanan, makul bir güvence sağlayan, bizzat işletme yönetimi ve personeli tarafından gerçekleştirilen tamamlayıcı bir süreç olarak da ifade edilmektedir. İç kontrol ayrıca bir organizasyonun sürekli olarak karşı karşıya kaldığı değişikliklere kolaylıkla adapte olmasını sağlayan dinamik bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sürece; etkin işleyebilmesi adına, her düzeyde personel ve işletme yönetimi mutlaka dâhil olmaktadır (Vanstapel, 2004: 6).

İç kontrol sistemleri yalnızca muhasebe ve finans ile ilgili olmayıp, aynı zamanda, aşağıdaki konularla ilgili işletmelerin dâhili ve harici iletişim süreçlerini ve prosedürlerini de kapsamaktadır (Cuomo, 2005: 2):

- İşletme tarafından alınan ve harcanan fonların idaresi,
- Yönetim kurulu üyelerine ve çalışanlarına zamanında ve uygun finansal rapor sunulması,
- İşletme finansal tablolarının yıllık denetimlerinin yürütülmesi,
- Personellerin ve programların değerlendirilmesi,
- Envanterlerin asli ve şahsi mülkiyet kayıtlarının yerlerinin belirlenmesi ve bakımının yapılması,
- Personel ve faiz politikaları çatışmalarının önlenmesi gibi

Açıklamalardan da anlaşıldığı üzere en genel ifadelerle, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayan politika ve prosedürler dizisine kontrol denilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise, iç kontrol sistemini ifade etmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, yönetimin oluşturduğu politikalara uymak da dâhil, işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, kayıtların doğru ve eksiksiz tutulması, hata ve hilelerin önlenmesi, tespit edilmesi tüm bunların sonucunda finansal bilgilerin güvenilir şekilde derlenmesi amacıyla işletmelerde uygulanan organizasyon planına dair bütün yöntemleri kapsamaktadır (Usul, 2013: 94). Bu bağlamda kontrol teriminin, bir ya da daha fazla iç kontrol sistemi bileşenlerinin farklı yönlerini ifade etmekte kullanıldığı anlaşılmaktadır (Chan and P.H., 2010: 1).

Tüm bunlarla birlikte, iç kontrol sistemi bazen bir denetim faaliyeti olarak düşünülmektedir. Bu noktada iç kontrol sisteminin tam olarak neyi ifade ettiği bazen karıştırılmaktadır. Aşağıda iç kontrol sisteminin ne olmadığı konusuna örnekler verilmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98):

- İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti değildir.
- İç kontrol, ön mali kontrol değildir.
- İç kontrol, yazılı prosedürler ile başlamaz. İç kontrol, güçlü bir iç kontrol ortamıyla başlar.
- İç kontrol, kurumların mali hizmetlerini yürüten birimler tarafından yapılması gereken bir iş olmamakla beraber, iç denetçiler tarafından yapılması gereken bir iş de değildir. İç kontrol sisteminin sahibi yönetimdir. Mali hizmetleri yürüten birimler ve iç denetçiler, yönetime bu alanda destek sağlar.
- İç kontrol, sadece mali bir konu değildir. İç kontrol idarenin tüm fonksiyonlarını kapsamakta ve tüm birimlerini ilgilendirmektedir.
- İç kontrol bürokrasiye neden olarak çalışanları oyalayan bir sistem değildir. İç kontrol, süreçlere ilave yapılan işler olarak düşünülmelidir. Süreçlerin bir parçası olarak tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.
- Küçük birim ve faaliyetlerde iç kontrol sistemine ihtiyaç yok değildir. Küçük birim ve faaliyetler için maliyeti, yararını aşmayan farklı kontroller düşünülmektedir.

- İç kontrol yeterince kuvvetli ise kaynakların etkin kullanıldığından, yolsuzluk olmayacağından ve mali tabloların doğruluğundan emin olabiliriz diye bir sonuç çıkarmak yanlıştır. İç kontrol kesin güvence vermez. Hedeflerin ne derece başarılacağına ilişkin makul güvence verir.

Her işletme mutlaka bir iç kontrol sistemine sahiptir. Çok büyük organizasyonlarda bu yapı daha resmi formattayken, küçük örgütlerde ise iş sahibi her yere yetişebildiğinden, bizzat kendisi bu yapıyı yürütmektedir. Bunların dışında çoğu kuruluş bu iki uç nokta arasında yer almaktadır. İnsanlar her zaman beklenildiği gibi hareket etmeyebilirler. Mutlaka ters giden bir takım durumlar olmaktadır. Bu muammayı; yani kötü olaylar olma olasılığını ve oluşan zararı sınırlamayı sağlamak yine zamanlı ve yeterli kontroller ile işletme yönetiminin elindedir (Brewer and List, 2004: 1). Bu sebepledir ki bir iç kontrol sistemi, herhangi bir işletme yönetimi için ayrılmaz bir parça olarak düşünülmelidir. Böyle bir sistem, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için kullanılması gereken plan, yöntem ve prosedürleri içermektedir. Etkili bir işletme yönetimi, çalışanların beklentilerinin gerçekleştirileceğini garanti eden ve yöneticilerin çalışanlara sorumlulukları devretmesine izin veren iç kontrollere ihtiyaç duymaktadır (Boxer, 2011: 3).

İşletme başarısızlıklarına karşı en iyi savunma taktiklerinden biri, işletme performansını başarı ile sürdürebilmenin yanında; işletme için değer yaratmayı ve onu korumayı sağlayan, riskleri yönetebilen etkili bir iç kontrol sistemine sahip olmaktır. Dolayısıyla başarılı işletmeler; çoğu durumda fırsatlar ve tehditleri göz önünde tutarak, kontrolleri daha etkin kullanarak, işletme performansını nasıl daha üst seviyelere çıkarılacağını iyi bilmelidirler. İç kontrol sistemi bir işletmenin yönetim sistemi ve risk yönetme yeteneği ile ayrılmaz bir parçadır. Çünkü iç kontrol sistemi, personel ve yöneticilerin işletme hedeflerine ulaşmada fırsatlardan yararlanmak, tehditlerden korunmak için kullandıkları yönetim tarafından izlenen bir yapıdır (IFAC, 2012: 4).

İç kontrol sistemleri, önceleri manuel şekilde ve bireylerin inisiyatifinde yürütülen muhasebe uygulamalarında; hata ve hileleri ortaya çıkarmaya dolayısıyla, varlıkların kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik bir sistem olarak düşünülürken; daha sonra işletme yönetiminin en önemli fonksiyonlarından biri olan kontrolün uygulanması olarak algılanmaya başlanmıştır. Bu değişim sürecinde işlerin yürütülmesinde

verimlilik, düzenlilik ve zaman kazanma unsurları da bu sistemlere ilave edilmiştir (Kaval, 2008: 125).

Bir işletmeye güven duymanın temelinde sağlam bir iç kontrol sisteminin var olması yatmaktadır. Çünkü finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçları arasında yer almaktadır. Bu anlamda iç kontrol sistemi, sayılan amaçların başarılmasına yönelik yeterli ölçüde güveni sağlamak üzere oluşturulan, işletme yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak da tanımlanabilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 36).

İşletme yönetimleri iç kontrol sistemini kurmak ve işleyişini devam ettirmekle yükümlüdür. Küçük organizasyonlarda yöneticiler, günlük faaliyetleri etkin bir şekilde yönetebilecek ve çalışanların işlevlerini takip edebilecek yeterliliktedirler. Dolayısıyla işletme büyüdükçe ve faaliyetler karmaşıklaştıkça yönetimler, etkili kontrol sistemleri altında üretilen rapor ve analizlere itibar etmektedirler. İç kontrol yapısının etkili çalışması halinde; çalışanların bilgi eksikliklerinden doğabilecek zararlara karşı işletme korunmakta, olası hata ve düzensizlikler azalma göstermektedir. Bu durumda; iyi bir iç kontrol sistemi yapılacak denetim faaliyetinin de daha kolay ve etkin sürdürülmesine yardımcı olacaktır (Keskin, 2006: 12).

İç kontrol sistemleri her şeyden önce, işletme içerisinde bir birim değil, tüm örgüte yayılmış sistemler bütünü olarak düşünülmektedir. Öyle ki işletme içindeki tüm faaliyet ve fonksiyonlar ile ilgisi bulunmaktadır. İşletme fonksiyonları, iç kontrol sistemi ile alt fonksiyonlara ayrılmaktadır. Her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek onların da birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmaktadır. Böylece iyi bir belge kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapmalarının önüne geçilmektedir. Ayrıca varlıklara erişimler sınırlandırılarak işletmedeki kayıplar engellenebilmektedir. Kısaca, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olan alt sistemleri; üst yönetim kurmaktadır. Bu sebeple iç kontrol sistemi, üst yönetimin bir alt sistemi olmakta ve kendisinin de alt sistemleri bulunmaktadır (Kaval, 2008: 126).

Etkin bir iç kontrol sistemi kurma ve gerektiği şekilde yürütme yönetimin sorumluluğunda olduğundan; yöneticilerin eylemleri, politikaları ve iletişimleri sonucunda yarattıkları ortam ya gevşek ya da pozitif bir kontrol kültürü ile

sonuçlanmaktadır. Çünkü iç kontrol sisteminin temel süreçleri; planlama, uygulama, nezaret etme ve izlemedir. Bunlar işletmenin hesap verme sorumluluğu dâhilinde rutin şekilde yürütülmesi gereken faaliyetler olmakla birlikte; işletmedeki kontrol ortamının da bir parçası olmaktadır. Dolayısıyla, çalışma ortamını doğrudan etkilemektedir (Keskin, 2006: 13).

İç kontrol sistemi, ne kadar iyi şekilde tasarlanmış ve işletiliyor olsa da, bir işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında yalnızca makul bir güvence sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin başarısı, karar vericilerin kişisel kararlarının hatalı olabilmesi ve bu hatalardan dolayı bir takım aksamalar ortaya çıkması gibi, iç kontrol sisteminin doğasında olan sınırlamalardan etkilenmektedir (Pehlivanlı, 2010: 50).

Etkili bir iç kontrol sistemi işletmeye çok sayıda fayda sağlamakla birlikte, özetle bir işletme ile ilgili aşağıda sıralanan konularda makul düzeyde güvence sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (Keskin, 2006: 14).

- Yasalar, düzenlemeler ve yönetim politikalarına uyum gösterilmesi,
- Düzenli, verimli, etkili ve tutumlu faaliyetlerin teşvik edilmesi ve planlanmış çıktıların gerçekleştirilmesi,
- Yolsuzluk, suiistimal, kötü yönetim, hata ve hileye karşı kaynakların korunması,
- İşletme hedefleri ile uyumlu kaliteli ürün ve hizmetler sunulması,
- Güvenilir finansal bilgilerin üretilip, bunun sürdürülmesi ve düzenli raporlar aracılığı ile bu verilerin tarafsız ve zamanında açıklanması,
- İşletme varlıklarının korunmasıdır.

2.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ ÇEŞİTLERİ

İşletmelerde birbirinden farklı çok sayıda birey bulunması nedeniyle farklı amaçlar bulunmakta ve dolayısıyla da her bir bireyin iç kontrole bakış açısı da farklılık göstermektedir. Muhasebeciler, iç kontrol sistemini geleneksel olarak, organizasyon planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlamaktadır. Söz konusu ölçüler; varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe verisinin sağlanması, faaliyet verimliliğinin yükseltilmesi ve personelin yönetim politikalarına uymaya teşvik edilmesi olarak sıralanabilmektedir.

Bunlardan ilk ikisi muhasebeciler için çok daha önemlidir ve bunlar muhasebe kontrolleri olarak adlandırılmaktadır. Diğer ikisi ise yönetim için önemli olup yönetsel kontroller olarak ifade edilmektedir (Doyrangöl, 2006: 2).

Bu durumdan yola çıkarak, geniş anlamda düşünüldüğünde iç kontrol sisteminin, muhasebe ve yönetim kontrollerini içermekte olduğu görülmektedir. Bu sebeple, iç kontrol sistemi, mali tabloların denetimi açısından muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak ikiye ayrılmaktadır. İç kontrolün, muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısımda incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim çalışmasının kapsamını belirleyerek, bağımsız dış denetçinin sınırsız olan çalışma alanına, biraz da olsa sınırlama getirmektir (Kaya, 2009: 3).

Bu durum şu şekilde açıklanmaktadır. Bağımsız denetçinin asıl işi muhasebe kontrollerini yerine getirmektir ve genel olarak muhasebe kontrolleri finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgili olmaktadır. Bu sebepledir ki; bağımsız denetçi finansal kayıtları incelerken aslında muhasebe kontrollerini de gözden geçirmiş olmaktadır. Oysa ki yönetsel kontroller ise finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgili olup, bağımsız denetçi tarafından herhangi bir değerlendirme yapılmasını gerektirmemektedir (Özen, 2010: 16).

2.2.1. Yönetim Kontrolleri

Yönetim kontrolleri, yönetim politikalarına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontrol türü olarak tanımlanabilmektedir. İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve yönetim politikalarına bağlılığı arttırma amaçları ile sıkı ilişkisi bulunan fakat finansal kayıtlar ile dolaylı ilgisi bulunan tüm yöntem ve prosedürler ile organizasyon planını kapsamaktadır (Gürbüz, 1995: 46).

Bir başka ifade ile, yönetim kontrolleri, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için yönetimin üzerine düşen sorumluluklardan meydana gelmektedir. Yönetim kontrolleri, yönetim kararları için temel olan kayıtlama fonksiyon ve süreçlerini içermektedir. Bunlarla birlikte bu kontroller, faaliyetlerin etkinliğini ve yönetim politikalarına bağlılığı arttırmaktadır. Ayrıca faaliyetlerin yönetim politikalarına ve mevzuata uygunluğunun sağlanması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı, belirlenmiş

faaliyet amaçlarına ve hedeflerine varılması ile ilgili yöntemlerde yönetim kontrolleri kapsamına girmektedir. Ayrıca üretim raporları, satış raporları gibi istatistiksel analizler, zaman ve hareket etütleri, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetsel kontrollerin kapsamına giren örneklerdendir (Kaval, 2008: 127).

İşletme yönetimi; önceden belirledikleri işletme amaçlarına ulaşabilmek için işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmekle sorumludurlar. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi için yönetimin sağlamayı umduğu amaçlar dört grupta toplanmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır (Güredin, 2010: 318).

- **Güvenilir bilgi sağlanması:** Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacı olmaktadır. İşletme yönetiminin karar verme aşamasında geçerli olacak, tutarlı ve güvenilir bilgiler toplaması gerekmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgilere daha az maliyetle ve daha hızlı bir şekilde ulaşabilmek mümkün olmaktadır.
- **İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması:** Bir işletmenin hem fiziki hem de fiziki olmayan varlıkları çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir. Bu ve benzeri tehditler, işletmenin iç veya dış çevresinden kaynaklanabilmektedir. Bu gibi durumların önlenmesi ve varlıkların korunması için uygun kontrollere diğer bir ifade ile etkin çalışan bir iç kontrol sistemine ihtiyaç olmaktadır.
- **Verimliliğin artırılması:** Bir işletme içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin her aşamasındaki atıl zaman, fire ve çeşitli aksaklıkların azaltılmasını sağlayacak, kaynakların verimli ve etkin bir şekilde kullanılmalarına imkân sağlayacak uygun kontrol önlemleri olmalıdır. Bu da yine iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ile gerçekleştirilebilmektedir.
- **Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme:** İşletme yönetimi tarafından işletmenin amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izlenecek politika ve prosedürler önceden belirlenmektedir. Belirlenen bu amaçlara ulaşılabilmesi için işletme çalışanlarının bir amaç birliği içinde hareket ederek, bu politika ve kuralları eksiksiz olarak yerine getirip getirmedikleri de mevcut iç kontrol yapısı ile takip edilmektedir.

2.2.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik olan iç kontrol kısmını ifade etmektedir. Bu bağlamda muhasebe kontrolleri; yetki, onay, varlıklar üzerindeki kontroller, iç denetim ve diğer finansal sorun sistemleri ile ilgilidir denilebilmektedir. Muhasebe kontrolünün makul düzeyde güven sağlaması için aşağıdaki ilkelerin uygulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Yılancı, 2006: 24-25):

- İşlemler yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun yürütülmelidir.
- İşlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer bir kurala uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve aktifler için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Aktifleri kullanma hakkına yalnızca yönetim yetkilerine uygun izin verilmelidir.
- Aktiflerin korunması ile ilgili kayıtlar periyodik olarak mevcut aktiflerle kıyaslanmalı, herhangi bir fark bulunursa gerekli işlemler yapılmalıdır.

Muhasebe kontrolleri isminden de anlaşıldığı gibi, bir işletmenin finans ve muhasebe prosedürleri ile ilgili olmaktadır. Finansal nitelikteki işlemlerin doğru olarak kaydedilmesini ve özetlenmesini sağlamak için planlanmaktadır. Ayrıca muhasebe kontrolü, varlıkların hile ve yolsuzluklara ya da diğer nedenlerden doğacak zararlara karşı korunması için tasarlanmış fiziksel, istatiksel kontrol yöntemlerini kapsamaktadır (Özen, 2010,17). Varlıkların korunması, finansal kayıtların güvenilirliği ve kıymet hareketleri ile ilgili işlemler muhasebe kontrolünün altında incelenmektedir (Güredin, 2010:319).

Etkin bir muhasebe kontrolü için aşağıda sayılan unsurlara dikkat edilmesi yerinde olmaktadır (Kurnaz, 2013: 9):

- İşlemlerin yürütülmesi için işletme yönetimince alt birimlere devir edilen yetkinin yerinde ve zamanında uygun bir şekilde kullanılması gerekir. Yetki devri; genel veya özel olabilir. Satış fiyatlarının alt birimce belirlenmesi genel yetki devrine, sadece bir malın alınması kararının alt birimce verilmesi de özel

yetki devrine örnek verilebilir. Yetki devrinin uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususlar iç kontrol sisteminin konusudur.

- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilmesi, işlemlerin uygun hesaba ve meydana geldiği dönemde kaydedilmesi sağlanmalıdır.
- Aktifle üzerinde kullanım hakkı belirlenmeli ve bu hak yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.
- Sorumluluk kayıtlarının mevcut aktiflerle karşılaştırılması yapılmalıdır.

Tüm bunlarla birlikte işletmelerde uygulanan birçok kontrol faaliyetinin; yukarıda sıralanan iki kontrol türünden hangisine dahi olduğu çoğu zaman kesin olarak ayırt edilememektedir. İyi ve etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, bu iki kontrol fonksiyonunu işletmeye birlikte sağlamaktadır (Kaval, 2008: 128).

2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİ İLE DENETİM FAALİYETLERİ İLİŞKİSİ

Denetçiler, bir organizasyonda finansal tablolara yansıyabilecek önemli bir yanlışlık riskinin tespiti ve değerlendirilmesi hedeflerine ulaşmak adına, o organizasyonun denetimle ilgili iç kontrol çevresini anlamakla sorumlu tutulmaktadırlar (Turner, 2013: 1). Bu sebeple, iç kontrol sisteminin kurulmuş olması ve değerlendirilmesi gerek iç denetim gerekse dış denetim açısından oldukça önemlidir. Bu sebeple, iç kontrol sisteminin etkinliği her iki denetim faaliyetini de etkilemektedir. Özellikle dış denetim açısından; denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek ve uygun bir temel oluşturmak amacıyla müşteri işletmenin iç kontrol yapısının işleyişi ve etkinliği öncelikli olarak incelenmektedir. İç kontrol yapısı incelenmeden gerçekleştirilen bir denetim, genel kabul görmüş denetim standartları bakımından uygun bir çalışma olarak görülmemektedir (Haftacı, 2007: 139).

Gerek iç gerek dış denetçiler, hata ya da hileden kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini belirlemek ve değerlendirmek için işletmelerde gereklidirler. Denetçilerin bu sebeple uygun denetim yöntemlerini belirlemek adına işletme iç kontrol sistemlerini anlamaları gerekmektedir. Dolayısıyla bir anlamda, mevcut bir iç kontrol sistemi denetçinin işletmeyi tanımasını ve denetim faaliyetini sürdürmesini kolaylaştırmaktadır (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 11).

İster yönetim ister muhasebe kontrolü olsun, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini etkileyen kontroller bağımsız denetimin ve dolayısıyla bağımsız denetçinin ilgi alanına girmektedir. Buradaki temel ölçüt, finansal tabloların güvenilirliğine olan etkidir. Kontrolün yönetsel ya da muhasebe niteliğinde olması ikinci planda kalmaktadır. Ancak, muhasebe kontrolleri doğrudan doğruya finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili olduğundan, bağımsız denetçiler asıl olarak bu tür kontrolleri değerlendirerek iç kontrol sisteminden yararlanmaktadır. Bu durumda, yönetsel kontroller ile dolaylı olarak ilgilenmektedirler (Güredin, 2010: 317).

Tüm bunlarla birlikte, iç kontrol sistemi bağımsız denetim sürecinde uygulanacak temel tekniklerin ve denetim kapsamının seçilmesinde de belirleyici rol oynamaktadır. Çünkü bağımsız denetçinin, denetim faaliyeti esnasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamı, içeriği ve süresi, incelediği işletmede etkin işleyen bir iç kontrol sistemi olup olmamasına bağlı olmaktadır. Bu sebeple, denetçi kendi uygulayacağı prosedür ve teknikler yanında, o işletmenin iç kontrol sistemine de hakim olmalıdır. Denilebilir ki, iç kontrol sisteminin etkinlik derecesi, bağımsız denetimin de ölçüsünü belirlemektedir. Etkinlik derecesine göre denetçi, denetim prosedürlerini arttırabilmekte ya da azaltabilmektedir (Erdoğan, 2009: 63).

Bir bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini kavraması mutlak olarak gerekmektedir. Çünkü, olası önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerini zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinin tamamında bağımsız denetçi iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanmaktadır. Ayrıca iç kontrol sistemi ile denetim riski arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski azalmakta, iç kontrol etkinliği azaldıkça denetim riski artmaktadır. Bu durum, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde denetçinin kapsamını daraltarak, daha küçük bir örnek büyüklüğü ile çalışmasına olanak sağlamaktadır. Böyle bir durum da, doğal olarak denetime ayrılması gereken kaynakların azalmasını ve zamandan tasarruf edilmesini sağlayacaktır (Arıkan, 2013: 20).

İç kontrol sistemi ve dış denetim faaliyeti arasındaki ilişkide özetle; işletme yönetimleri, iç kontrol sistemlerinin kurulması, test edilmesi ve bakımıyla sorumlu iken, dış denetçiler ise, ortaya çıkan finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğini ve iç

kontrol sisteminin kendisinin yeterliliğini kanıtlamak için bizzat test yapmakla sorumlu olmaktadırlar (Lehmann, 2010: 742).

İç denetim faaliyeti esnasında iç denetçilerin iç kontrol sistemini gözden geçirmelerindeki temel amaç ise, üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıldığının ve yönetim kararlarına esas olan bir takım raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak hazırlanarak yönetime sunulduğunun belirlenmesidir (Güredin, 2010: 315).

İç denetim, iç kontrolün önemli ve farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim, esas itibari ile iç kontrol sisteminin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığını inceleyerek üst yönetime rapor veren bir birimdir. İç denetçiler işletme içerisinde, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek; amaç ve hedeflere ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşmayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip vermeyeceğini değerlendirmektedirler. Bu sebeple, iç denetçiler işletmedeki tüm kontrollerin olası en iyi düzenlenişi ve uygulanışının nasıl olacağı konusunda uzman olmak zorundadırlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 39).

Ne kadar ayrıntılı ve özenli şekilde tasarlanmış olursa olsun hiçbir iç kontrol sistemi hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ya da önlenmesi için yüzde yüz güvence sağlamamaktadır. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol sistemini periyodik olarak gözden geçirmesi gerekmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyeti, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlamakta, değerlendirmeler yapmakta ve önerilerde bulunmaktadır (Keskin, 2006: 14). Sonuç olarak denilebilir ki; kontroller ve kontrol faaliyetleri, potansiyel hile eylemleri süreçlerini değerlendirirken, iç denetçiye önemli şekilde yardımcı olmaktadır (Lehmann, 2010: 742).

İşletmelerde iç kontrol sistemi etkinliğinin ve yerindeliğinin değerlendirilebilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmektedir. Organizasyonların kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktayken, iç kontrollerin yerindeliği ve kalitesi de iç denetim faaliyeti ile değer bulmaktadır (Arıkan, 2013: 20).

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere, iyi işleyen bir iç kontrol sistemi hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkılar sağlamaktadır. Öyle ki günümüzde,

özellikle bağımsız denetim çalışmalarında kullanılan verilerin üretildiği muhasebe sisteminin güvenilirliğinin anlaşılması için söz konusu işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetçiler de çalışanların kontrol sistemine uyup uymadıklarının, sistemin işlerliğinin, üst yönetim tarafından uyarlanmış yönerge ve kurallara uygun davranılıp davranılmadığının anlaşılması için iç kontrol sistemini gözden geçirmektedirler. Dolayısıyla, her iki denetim çalışmasına da iç kontrol sisteminin faydası bulunmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 37).

2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sisteminin önemi, amaçlarından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenirliliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. Bu vesile ile de işletme varlıklarının korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğunun ve verimliliğin artırılmasına destek olmaktadır. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulansın, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetsel ve muhasebesel kontrol sağlamaktadır (Dabbaoğlu, 2009: 110).

Güçlü bir iç kontrol sisteminin amacı, her şeyden önce bir işletmenin finansal tablolarda sunduğu bilgilerin güvenilirliği konusunda, kullanıcılara güven vermek olarak özetlenebilmektedir. Çünkü güçlü bir iç kontrol sistemi, kurumsal yönetişimi güçlendirmekte, çalışanların hile ile ilgili algı düzeyini arttırarak hile riskini azaltmakta ve işletmenin hedeflerine ulaşmasında etkili olmaktadır (Lehmann, 2010: 741).

İç kontrol ya da iç kontrol sistemi, bir durum ya da bir olaydan değil, işletme faaliyetleri içine yayılmış bir dizi eylemden meydana gelmektedir. Bu eylemler, işletme faaliyetleri paralelinde süreklilik göstermektedir (Dorman, Görgenyi and Horvath, 2011: 201). Bu sebepledir ki; iç kontrol sisteminin birbirinden ayrı ancak birbiri ile ilişkili bir dizi genel kapsamlı amaçları bulunmaktadır. Bu genel amaçlar; çok sayıda özel alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler ile hayata geçirilmektedir (Vanstapel, 2004: 10).

İç kontrol sistemlerinin amaçları genel olarak beş başlık altında toplanabilmektedir. Aşağıda sırası ile bu başlıklar açıklanmaktadır.

- **Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak;** Her işletmenin bir misyonu bulunmaktadır. Bu misyona ulaşmak için işletmeler stratejik amaçlar belirlemekte, bunun için de bir takım faaliyetleri yerine getirmektedir. İşte, iç kontrol sistemi de amaçlar ile onlara ulaşılması yönünde yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurmaktadır. Bu çerçevede risk olarak tanımlanan, işletme amaçlarının gerçekleşmesine engel olabilecek olayların tespitine ve değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır. Bu bağlamda, iç kontrol sistemi riskleri azaltmada ne kadar başarılı olabilirse, işletmenin amaçlarına ulaşma olasılığı da o doğrultuda artmaktadır (Erdoğan, 2009: 25).
- **Faaliyetlerin yasalara ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak;** İşletmelerde amaç ve hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetler; yasalar çerçevesinde yerine getirilebilsin diye, yönetim politikaları oluşturulmaktadır. Bu politikaların uygulanması ve gerçekleşmesinin izlenmesi; yönetim tarafından kontrol usul ve yöntemlerinin belirlenmesi şartı ile personele ait olmaktadır. Dolayısıyla, personel görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme çıkarlarını kişisel çıkarları üzerinde tuttuğu ve belirlenmiş kontrol yöntemlerine bağlı kaldığı sürece politika ve yasalara uygunluk da sağlanmaktadır (Erdoğan, 2009: 25). Ayrıca, bir işletmenin başarısı yönetimin doğru kararlar almasının yanı sıra, çalışanlarının işletmeyi benimsemeleri ve işletme amaçları doğrultusunda çalışma güdüleri ile doğru orantılı olmaktadır. İç kontrol sistemi de bu anlamda çalışanları motive edici bir etkiye sahip olmaktadır (Usul, 2013: 97). Bununla birlikte, işletmelerin çok sayıda kanun ve yönetmelikleri takip etmeleri gerekmektedir. Kamu sektöründe yasa ve yönetmelikler, kamu parasının toplanması, işlenmesi ve harcanması konularında talimatlar vermektedir. Bu sebeple, işletme faaliyetlerinin yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu önem arz etmektedir (Vanstapel, 2004: 10).
- **Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak;** Finansal bilgiler, çeşitli karar alıcıların en büyük dayanağını oluşturmaktadır. Sağlıklı karar almanın en önemli şartı da doğru ve sağlıklı bilgiler elde etmektir (Usul, 2013: 96). Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği, belge ve kayıtların gerçek işlemleri yansıtması, kayıt dışı işlemin olmaması anlamına gelmektedir. İç kontrol sistemi de bu anlamda, finansal tablo ve raporların

hazırlanma süreçlerini takip ederek, bunların doğruluk ve güvenilirliğini sağlayacak nitelikte olmak durumundadır (Erdoğan, 2009: 25). Ayrıca, işletmenin hazırladığı finansal raporlarda yer alan finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilir, tarafsız, zamanında ve adil bir açıklama vasıtası ile iç ve dış paydaşlara sunulması gerekmektedir. Finansal olmayan bilgiler, işlemlerin ve politikaların etkinliği, verimliliği, performans değerlendirmesi ya da iç kontrol sisteminin etkinliği gibi konular olabilmektedir (Vanstapel, 2004: 10).

- **İşletme varlıklarını korumak;** İşletme varlıkları çalınmaya, israf edilmeye, tahribata ve yanlış kullanıma uygundur**.** İç kontrol sistemi bu olumsuzlukları önlemek için gereken sistemi oluşturmaktadır (Usul, 2013: 96). İşletme varlıklarının zarar görmesini, kaybolmasını ve amaç dışı kötü kullanımını önlemek için yönetim gerekli tedbirleri almalıdır. Etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi, varlıkların korunmasına yönelik olarak, varlıkları ilgilendiren işletme süreçlerine ilişkin kontrol faaliyetlerini ve karar alma mekanizmalarını da kapsamalıdır (Erdoğan, 2009: 25).
- **Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak;** İşletme yönetimleri esas olarak, işletme faaliyetlerinde ekonomik ve verimli olmayı sağlamak istemektedirler. Verimlilik ve ekonomiklik işletme amaçlarına ulaşılması yolunda önemli göstergelerdir (Usul, 2013: 97). Kaynakların ekonomik kullanımı, amaç ve hedeflere en uygun maliyetle ulaşmak anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, gerçekleşen maliyetler, planlanan maliyetlerden düşük ise kaynaklar ekonomik kullanılmakta denmektedir. Tüketilen kaynakların faydayı aşmaları durumunda ise, verimli kullanımdan bahsedilebilmektedir. Dolayısıyla planlanan hedefler ile gerçekleşenler arasındaki sapmalar kabul edilebilir seviyede ise, etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmuş anlamına gelmektedir (Erdoğan, 2009: 25).

Özellikle kamu sektöründe, kamu kaynaklarının kamu yararına kullanımı ve somutlaştırılması özel dikkat gerektiren bir konu olmaktadır. Üstelik hala kamu sektöründe yaygın olarak kullanılan nakit esasına göre bütçeleme sistemi, kaynakların kullanımı ile ilgili yeterli güvence vermemektedir. Sonuç olarak, kamu sektöründe yer alan işletmeler de, mevcut varlıkların kayıtları genellikle güncellenmediğinden daha savunmasız kalmaktadırlar. Bu sebeple kontroller, işletme kaynaklarını yönetmekle

ilgili faaliyetlerin her birinin içerisine gömülü olmalıdır (Vanstapel, 2004: 10).

Sonuç olarak, iyi işleyen bir iç kontrol sistemi, bir garantiden ziyade, işletme hedeflerine ulaşılmasında makul bir güvence sağlamaktadır. Bu durum, finansal raporların güvenilir olmasının da ötesine dayanan bir güvencedir. Yasalara, politika ve prosedürlere uyum, hedeflere etkin bir şekilde ulaşılması da bu güvence kapsamına girmektedir. Etkili bir iç kontrol sisteminin doğal bir yolla gelişmediğine dair artan yargılar bulunmaktadır. Çünkü, etkili bir sistem sürekli olarak çaba gerektirmektedir. Ancak daha etkili bir iç kontrol sistemi kurmak daha fazla maliyet getirmekte diye düşünülmemelidir. Aksine, etkili bir iç kontrol sistemi iş başarısızlıkları, kayıplar gibi riskleri azaltan iş faaliyetleri ile bu tür maliyetlere katlanmanın da önüne geçmektedir (Chambers, 2009: 1).

2.5. ULUSLARARASI İÇ KONTROL MODELLERİ

Uluslararası iç kontrol modelleri içinde temel olarak genel kabul gören COSO modelidir. Diğer modeller COSO modelini temel alarak oluşturulmakla birlikte her birinin kendine has özellikleri bulunmaktadır. Her bir model birbirinden farklı olsa da benzer iç kontrol hedefleri bulunmaktadır (Moeller, 2004: 267). Aşağıdaki başlıklarda bu modeller detaylı şekilde açıklanmaktadır.

2.5.1. İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu: The Commitee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission: COSO Modeli (ABD)

COSO iç kontrol modeli ilk olarak Amerika Birleşik Devletlerin' de ortaya çıkarılmış, daha sonra tüm ülkeler bu modeli temel alarak kendi iç kontrol çerçevelerini hayata geçirmişlerdir (Moeller, 2004: 267).

COSO modeli olarak bilinen "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" başlıklı rapor, Amerika Birleşik Devletleri'nde, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi tarafından 1992' de yayımlanmıştır (Saltık, 2007: 13). COSO modeli beş ana sponsordan oluşan Treadway komisyonunun ortak çalışmasını oluşturmaktadır. Söz konusu beş kuruluş aşağıda sıralanmaktadır (Keskin, 2006: 39):

- American Accounting Association (AAA)

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executives International (FEI)
- Institute of Management Accountants (IMA)
- The Institute of Internal Auditors (IIA)

COSO iç kontrol modeline göre iç kontrol beş unsurdan meydana gelmektedir. Bu unsurlar şu şekilde açıklanmaktadır (Hightower, 2009:7):

- **Kontrol Ortamı;** İşletmenin kontrol bilinç düzeyini göstermektedir. Yön, disiplin ve yapı oluşturarak diğer tüm bileşenlerin temelini oluşturmaktadır.
- **Risk Değerlendirme;** İşletme hedeflerine ulaşılması yolunda olabilecek risklerin tanımlanmasını ve analiz edilmesini içermektedir. Dolayısı ile bu bileşen; risklerin tespiti, raporlanması ve yönetilmesi için temel teşkil etmektedir.
- **Kontrol Faaliyetleri;** Operasyonel ve finansal faaliyetlerin içine gömülü olmaları ile birlikte gerekli faaliyetlerin yapılmasını sağlamaktadır.
- **Bilgi ve İletişim;** İşletme de yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı her tür bilginin tanımlanması ve iletilmesi için bu unsur gerekmektedir.
- **İzleme;** İç kontrol ve verimlilik hedeflerine uyumun, tüm sürecin baştan sona etkinliğinin ele alınıp değerlendirildiği unsurdur.

COSO modeli dünya çapında kabul gören model olması ve tezin ana konusu ile bağıntılı olmasından dolayı ayrı bir başlıkta bileşenleri ile birlikte daha detaylı incelenmektedir.

2.5.2. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü: The Criteria of Control Board of the Canadian Institute of Chartered Accountants: COCO Modeli (Kanada)

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, (Canadian Institute of Chartered Accountants -CICA) Kanada' da bulunan profesyonel bir muhasebe ve denetim kuruluşudur. COSO iç kontrol çerçevesinin yayımlanmasından sonra, bu kuruluş Kanada da yer alan işletmelerin iç kontrol sistemlerinin tasarlanması, değerlendirilmesi ve raporlanması faaliyetlerine rehberlik etmesi adına; 1995 yılında bir çalışma grubu oluşturmuştur. Bu çalışma grubu uzun süren çalışmaları sonucunda kontrol çerçevesi kriterlerini yayımlamıştır. COCO ya göre kontrol; bir işletmede sistemler, organizasyon

yapısı, süreçler, işletme kültürü, kaynaklar dâhil tüm unsurları içermekle birlikte; işletme hedeflerinin başarılması için de işletme yönetimine ve personeline yardımcı olmaktadır. ABD kökenli COSO modelini temel almakla birlikte, bir takım keskin farklılıkları bulunmaktadır. COCO, COSO çerçevesinden daha fazla yönetime dayalı olarak uygulamada esneklik ve yaratıcılığı vurgulayan bir model olarak öne çıkmaktadır (Moeller, 2004: 267).

COCO iç kontrol modeli birçok çalışma için temel teşkil etmiş olan COSO modeli esas alınarak hazırlanmıştır. Kavramsal açıdan daha geniş bir bakış açısı sergileyen COCO modeli, COSO modelinde kullanılan "iç kontrol" kavramı yerine "kontrol" kavramına yer vermeyi tercih etmektedir. COCO yaklaşımında, COSO tarafından iç kontrol kapsamına alınmayan amaç belirleme, stratejik planlama ve risk yönetimi gibi unsurlar kontrol kavramı kapsamında değerlendirilmektedir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 10). Ayrıca COCO modeli, kontrolü; organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlamaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 111).

COCO kriterleri, dört başlıkta gruplandırılmaktadır. Bunlar, kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtmak adına birbirini takip eden dairesel bir süreç olarak değerlendirilmektedir (Erdoğan, 2009: 87-88):

- **Amaç:** İşletmenin yönünü tayin etmektedir. Bu başlık altında işletmenin amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.
- **Bağlılık:** İşletmenin kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını yetki ve sorumluluklarını, karşılıklı güveni kapsamaktadır.
- **Yeterlilik:** Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirtmektedir.
- **İzleme ve Öğrenme:** Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişim sürekli izlenmesini sağlamaktadır. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içermektedir.

Bunlarla birlikte COCO modelinde belirlenen yönetim faaliyetleri önemli ölçüde KÖD yaklaşımının da içeriğini kapsamaktadır. İç denetim Enstitüsü'nün yayınlamış olduğu Uluslararası İç Denetim Standartları uygulama önerisi olan, "Kontrol Süreçleri

Yeterliliğinin Değerlendirilmesinde Kontrol Öz Değerlendirme Yönteminin Kullanılması"na ilişkin yapılan açıklamalarda özellikle grup çalışmalarının uygulanması durumunda tartışmaların düzenli yapılmasını sağlamak ve tüm sürecin tam olup olmadığını kontrol etmek amaçlı COCO modelinden yararlanılabilecektir (Keskin, 2006: 44).

2.5.3. Turnbull Raporu (İngiltere)

İngiltere'de 1980'lerin sonunda yaşanan kurumsal skandallar, kurumsal yönetişimin finansal boyutunun öneminin anlaşılmasını sağlayarak kurumsal yönetişime ilişkin gelişmelerin gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu bağlamda 1991 yılında Mali Raporlama Konseyi, Londra Borsası ve muhasebe profesyonellerinin bir araya gelmesi ile "Kurumsal Yönetişimin Finansal Boyutları Komitesi" kurulmuştur. Komite 1992 yılında uygulama düzenlemeleri içeren Cadbury Raporunu yayımlamıştır. Bu rapora dayanarak çıkarılan Cadbury Kanunu'nun işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin raporlanmasına ilişkin hükümlerin yerine getirilmesinde rehberlik etmesi amacıyla bir iç kontrol çalışma grubu oluşturulmuştur. Bu grupta, iç kontrol ve finansal raporlamaya ilişkin çalışmalarını 1994 yılında Rutteman Raporu adı altında yayımlamıştır (Erdoğan, 2009: 91).

1991 yılından itibaren devam eden tüm çalışmaları gözden geçirmek ve uygulamalar sonucunda hedef ve amaçların ne ölçüde gerçekleştiğini belirlemek üzere 1996 yılında Hampel Komitesi oluşturulmuştur. 1998 yılında da yönetim kurulu faaliyetleri, yöneticilerin ücretlerini, hesap verilebilirlik ve denetimi, paydaşlarla ilişkileri ve ortakların sorumlulukları gibi konuları düzenleyen "Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa" adlı bir kanun yayımlanmıştır. Bu kanunun uygulamasında işletmeler bir rehbere ihtiyaç duymuşlardır. Bunun sonucunda Turnbull Komitesi kurularak komite tarafından Turnbull rehberi olarak bilinen " İç Kontrol: Yöneticiler için Birleşik Yasa Rehberi" yayımlanması ile çalışmalar sonuçlandırılmıştır (Erdoğan, 2009: 91-92).

Turnbull Rehberi, iç kontrol ve risk yönetimi alanlarında iş uygulamalarını yansıtmaktadır. Aynı zamanda; risklerin yönetiminde ve iş hedeflerinin yerine getirilmesinde iç kontrol sisteminin önemli rolü olduğuna dikkat çekmektedir. Bir

işletmenin bu rehberi başarı ile uygulayabilmesi için rehberde yer alan hedefleri iyi algılaması gerekmektedir (Carey, 2001: 124).

2.5.4. Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri: Control Objectives For Information And Related Technology: COBIT Modeli (ABD)

COBIT, genellikle yöneticiler ve Bilgisayar Teknolojileri uzmanları tarafından bilinen ve sıkça kullanılan bir kısaltma olmaktadır. CobiT olarak yazılışı daha doğru görülmektedir. Çünkü kontroller ve teknoloji bu kısaltmada vurgulanmaktadır (Moeller, 2009: 90). COBIT; yöneticiler için; teknik riskler ve işletme riskleri ile kontrol ihtiyaçları arasında köprü görevi sağlayan bir kurumsal yönetim çerçevesidir (IFAC, 2006: 9). COBIT için önemli olan; Dünya çapında bilinen bu çerçevenin tüm iç denetçilerde aynı anlam ifade etmesi ve genel bir anlayış oluşturmasını sağlamaktır (Moeller, 2009: xx).

COBIT ilk olarak 1996'da yayımlanmıştır. Bu yaklaşım, Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği tarafından bir denetim aracı olarak tasarlanmıştır. Ancak bilgi işlem ve iş yönetiminde de kullanılan bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. İşletmenin iş hedefleri doğrultusunda hizmet vermesini sağlamak amacıyla bilgi işlem kaynaklarını kullanmasını amaçlamaktadır. Ayrıca verilen hizmetlerin, istenilen kalite, güvenlik ve hukuksal ihtiyaçlara cevap vermesini sağlamaktadır. Süreç değil kontrol esaslı olmakla birlikte işletmelerin neler yapması gerektiği ile ilgilenmekte, ancak bunların nasıl yapılması gerektiği ile ilgilenmemektedir (Uzunay, 2007: 4).

COBIT beş unsurdan oluşan bir modeldir. Bu unsurları kısaca aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür (Uzunay, 2007: 6).

- **Yönetici Özeti;** COBIT 'in amaçlarını ve süreçlerini özetlemektedir.
- **Çerçeve;** denetçiler, yöneticiler, işletme ve iş süreç sahipleri için kapsamlı rehberlik sağlamaktadır.
- **Kontrol Amaçları;** sürecin uygulanmasını kolaylaştırmak için üst düzey yönetici ihtiyaçlarını tanımlamaktadır.
- **Denetim İlkeleri;** kapsamlı kontrol değerlendirmesi için gerekli bilgilerin elde edilmesi, değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan bir modeldir.

- **Yönetim İlkeleri;** yöneticinin aşağıdaki soruları yanıtlamasını sağlamak için faaliyete yönelik ilkeleri kapsamaktadır:

  1. Fayda maliyetten fazla mı?
  2. İyi bir performansın göstergeleri nelerdir?
  3. Kritik başarı faktörleri nelerdir?
  4. Amaçları gerçekleştirememenin riskleri nelerdir?
  5. Diğerleri ne yapıyor?
  6. Nasıl karşılaştırma ve değerlendirme yapabiliriz?

2.5.5. King Report (Afrika)

Bu rapor Güney Afrika da kurumsal yönetim alanında düzenlemeler yapılması için 2002 yılında yayımlanmıştır. Bu raporda iç kontrol sistemi etkinliği ile ilgili makul bir güvence sağlamak üzere şu hususlara dikkat çekmektedir (IFAC, 2006: 11):

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği,
- Bilgi sistemleri de dâhil, işletme varlıklarının korunması,
- Yürürlükte olan kanun, yönetmelik ve denetim standartlarına uyum gösterilmesi,
- Güvenilir finansal raporlama sağlanması,
- Tüm paydaşlara karşı sorumlu davranılması,
- Hem normal hem de olumsuz çalışma koşullarında işlerin sürdürülebilmesi

Bunlarla birlikte King Report; iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerinin işletmedeki tüm personel ile birlikte günlük faaliyetlere gömülü olarak sürdürülmesine dikkat çekmektedir (IFAC, 2006: 11).

2.5.6. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü: International Organization of Supreme Audit Institutions: INTOSAI (Avusturya)

INTOSAI, Yüksek Denetleme Kurumları örgütü özerk, bağımsız ve siyasi olmayan bir örgüt olarak 1953 yılında, üyeleri arasında deneyim ve bilgi alışverişi sağlamak amacı ile kurulmuştur. INTOSAI de, tüm üye ülkelerin tamamının gönüllü katılımı ve eşitliği olduğu, zaman içerisinde kanıtlanmış ilkelerdir. Bu örgüt,

bulundukları hükümetlerde bağımsız yapılan Sayıştay çalışmaları için, uluslararası kabul görmüş standartlar ve kurallar belirleyerek; ulusların demokratik gelişimlerine, parlamentoların güçlendirilmesine, devletlerin hesap verebilirliklerinin gelişmesine ve kamu fonlarının vatandaş yararına mümkün olan en iyi şekilde yönetilmesine önemli katkılar sağlamaktadır (INTOSAI, 2004: 10).

INTOSAI'nın amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirip güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alışverişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak ve ihtiyaç duydukları alanlarda üyelere destek vermek olarak açıklanmaktadır (Keskin, 2006: 38).

INTOSAI iç kontrol standartları komitesi tarafından hazırlanan güncellenmiş "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" 2004 yılında Brüksel de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir (Erdoğan, 2009: 100).

INTOSAI iç kontrolü (INTOSAI, 2004: 6);

- Faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek,
- Hesap verebilirlik yükümlülüğünü yerine getirmek,
- İlgili yasa ve düzenlemelere uyumlu hareket etmek,
- Kamu kaynaklarının yanlış kullanılmasını, kaybolmasını ya da zarara uğramasını engellemek, amaçlarını gerçekleştirmek, işletmenin karşılaşabileceği riskleri belirlemek ve kurumun misyonuna ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan işletme yönetimi ve tüm personelden etkilenen bütünleşik bir süreç olarak tanımlamaktadır.

Kamu sektöründe hile ve rüşvet gibi olayların önlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kamu görevlileri, kamu hizmetlerini hakkaniyetle sürdürmeli ve kamuya ait kaynakları etkin yönetmelidir. Kamu ahlakı, kamu güvenini kazanmak için ön koşuldur. Kamu sektöründeki kaynakların çoğu halktan toplanan vergilerle karşılandığından, kaynakların kamu yararına ve tutumlu kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu rehberde kaynakların korunması önemli bir iç kontrol amacı olarak ele alınmaktadır (Erdoğan, 2009: 100-101).

2.5.7. AB Yaklaşımı

AB'de kamu iç mali kontrol (PFIC- Public Internal Financial Control) yaklaşımı benimsenmiştir. Kamu Mali İç Kontrol kavramı, ülkelerin iç kontrol sistemlerinin yeniden yapılandırılmasına, özellikle de kamu sektörü kontrol sistemlerini, uluslararası standartlar ve AB'deki en iyi uygulamalar çerçevesinde geliştirmeye yardımcı olmak üzere yapısal ve operasyonel bir model sağlamak amacıyla Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiştir (Erdoğan, 106-107).

Kamu mali iç kontrol kavramı amaçları incelendiğinde, kontrollerin daha çok hile ve yolsuzlukları önlemek üzere tasarlanmış olan finansal kontrollere odaklandığı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda kamu mali iç kontrol sistemi üç temel bileşenden meydana gelmektedir. Bunlar (Erdoğan, 2009: 107):

- Yönetimin hesap verme sorumluluğu,
- Bağımsız iç denetim sistemleri,
- İlk iki bileşenin geliştirilmesine yönelik metotlar ve standartlar tasarlamak üzere kurulmuş merkezi uyumlaştırma birimidir.

Bu üç bileşen aşağıdaki gibi şematize edilebilmektedir (Erdoğan, 2009: 107):

Kamu Mali İç Kontrolü = Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim + Merkezi Uyumlaştırma Birimi

2.6. COSO'YA GÖRE İÇ KONTROL SİSTEMİ

1970'li yılların sonu ve 1980'li yılların başında, Amerika Birleşik Devletleri'nde hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeni ile oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu, hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeni ile iç kontrol kavramının yeniden ele alınması gerektiğini fark etmiştir. Bu komisyonun çalışmaları, dikkatlerin tekrar iç kontrol üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir (Korkmaz, 2011: 29).

COSO; kurumsal işletmeler ve üst yönetim için iş etiği, etkili kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile finansal raporların kalitesini arttırma yönünde rehberlik eden bir özel sektör kuruluşudur. COSO, hileli finansal raporlamaya yol açan faktörlerle ilgili çalışan, Hileli Finansal Raporlama Komisyonu girişimine destek olmak üzere 1985

yılında kurulmuştur. Bu komite, 1992 yılında uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra "İç Kontrol - Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control - Integrated Framework)" isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda belirtilen iç kontrol çerçevesi ve prensipler Amerika Birleşik Devletlerinde ve Dünya genelinde temel iç kontrol modeli olarak kabul edilmektedir. Bu çerçeve, derinlemesine yapılan araştırmalar, uygulamalar ve analizlere dayanılarak titiz bir çalışma sonucu oluşturulmuştur (Boxer, 2011: 3-4). Bu rapor ile iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirilmiştir. Bu çalışmanın ismi "Integrated Framework" olmasına rağmen, daha çok komisyonun ismi ile yani "COSO Raporu" olarak anılmaktadır (COSO, 2013: 3).

İç Kontrol, bir organizasyonda;

- Hedeflere ulaşmak,
- Faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak,
- Mali raporlama sisteminin güvenirliliğini sağlamak,
- Uygulamaların düzenlemelere uygunluğu sağlamak gibi konularda makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanan, yönlendirilen ve uygulanan bir süreç olarak tanımlanmaktadır.

COSO'nun iç kontrol tanımından yola çıkarak iç kontrolün temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (COSO, 1992) :

- İç kontrol bir süreçtir. Kendi içerisinde bir sonu yoktur.
- İç kontrol insanlar tarafından gerçekleştirilir. Sadece politika ve prosedürler değil, işletmede bulunan her düzeydeki insanla ilgilidir.
- İç kontrolden yalnızca makul düzeyde yani kabul edilebilir bir güven vermesi beklenmelidir, kesinlik ya da garanti değildir.
- İç kontrol bir ya da daha fazla birbirinden ayrı ancak birbiri ile ilişkili kategorilerdeki amaçları elde etmek için bir dişli vazifesi görmektedir.

Yine COSO'ya göre iç kontrolün sağlayacağı faydalar da aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (COSO, 1992):

- Bir teşebbüsün performans ve karlılıkla ilgili hedeflerine ulaşmasına ve kaynakların zararlara karşı korunmasına yardımcı olmaktadır.
- Güvenilir finansal raporlama sağlanması hususunda yardımcı olmaktadır.

- Teşebbüsün yasalara ve yönetmeliklere uyumlu çalışmasına yardımcı olmaktadır.

Özetle, bir iç kontrol sistemi bir işletmenin gitmek istediği yöne gitmesini, gitmek istemediği sürprizli yönlerden kaçınmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte, işletmenin uzun vadede başarılı olmasına katkıda bulunmakta, amaçların elde edilmesini ve yaşamını sürdürmesine katkı sağlamaktadır (Yılancı,2006: 30).

2.6.1. COSO Küpü

Bir işletmenin elde etmek istediği amaçlar ile amaçları gerçekleştirmek için neye ihtiyaç duyduğunu gösteren unsurlar arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki üç boyutlu bir küp ile gösterilebilmektedir. Bu üç boyuta ait açıklamalar aşağıdaki şekilde olmaktadır (Yılancı, 2006: 34).

- Birinci boyutu oluşturan dikey kolonlarda işletmenin var oluş amaçları yer almaktadır.
- İkinci boyutu oluşturan yatay kolonlar ise iç kontrol sisteminin beş unsurunu temsil etmektedir.
- İşletmenin bölümleri ve faaliyetleri de üçüncü boyutu oluşturmaktadır.

Şekil 2.1. COSO Küpü, İç Kontrol Modeli

COSO küpü, iç kontrolleri açıklayan ve tanımlayan, Dünya çapında kabul görmüş bir iç kontrol modeli haline gelmiştir. Şekil 2.1. de yer alan ve COSO tarafından oluşturulan küpte yukarıdaki ifadelere bağlı olarak iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini göstermektedir. Faaliyetler ve birimler küpün bir yüzeyinde, hedefler bir başka yüzeyde ve iç kontrolün unsurları da küpün bir diğer yüzeyini oluşturmaktadır. Bu yüzeyler aynı zamanda ayrılmaz bir bütün oluşturmaktadır. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanmaktadır (Moeller, 2009: 127).

COSO küpü her bir unsurun, tüm amaçlara ulaşmak için gerekli olduğunu ve bu ilişkilerin işletme birim ve faaliyetleri ile iç içe geçmiş durumda olduğunu çok güzel bir şekilde ifade etmektedir (Yılancı, 2006: 35). Ayrıca, tüm faaliyet ve birimlerin, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşması amacıyla COSO küpü ile birlikte iç kontrolün beş unsurundan yararlanılmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 104):

2.6.2. COSO Piramidi

COSO piramidi, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkisini göstermektedir. Kontrol ortamı, piramidin en alt kısmında temelde yer almaktadır. Piramidin yapısı itibari ile kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanmaktadır. Şekil 2.2'de temel hali ile bir COSO piramidi yer almaktadır (D.Ü. Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Rapor, 2015:2).

Şekil 2.2. COSO Piramidi, İç Kontrol Bileşenleri

Şekilde görüldüğü üzere, kontrol çevresi, işletme çalışanlarının faaliyetlerini yürütmelerinde ve kontrol sorumluluklarını yerine getirmelerinde bir atmosfer görevi görmektedir. Kontrol çevresi ayrıca diğer tüm unsurlar için bir temel teşkil etmektedir. Diğer bir ifade ile tüm unsurları bir şemsiye altında toplamaktadır. Şöyle ki; kontrol ortamı içerisinde yönetim, özel amaçlarına ulaşmada karşılaşabilecekleri riskleri belirlemektedir. Bu risklerle ilgili yönetimin vereceği emirler kontrol faaliyetleri aracılığı ile yerine getirilmektedir. Bu faaliyetler yapılırken aynı zamanda ilgili bilgilerin toplanması ve işletme içerisinde iletişiminin sağlanması gerekmektedir. En üst unsur olarak da tüm süreç baştan sona izlenmeli ve koşullara göre değişiklikler ya da düzeltmeler yapılmaktadır (Yılancı, 2006: 34).

Özetle, COSO küpü bir kurumun birimlerinin ve faaliyetlerinin, iç kontrolün beş unsuru yardımıyla amaçlara ulaşmasını ifade etmektedir. COSO piramidi ise iç kontrolün beş unsurunun birbiriyle ilişkisini göstermektedir (Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2013: 5).

2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KISITLARI

İç kontrol sisteminin yapısında birçok kısıtlayıcı faktör bulunmaktadır. Yönetim tarafından en ideal kontrol sistemi oluşturulsa dahi, bu sistemi işleten insan faktörü olduğu için etkinliği kısıtlayan durumlar ortaya çıkabilir. Buradan da anlaşılacağı gibi,

kontrol sistemlerinde en önemli kısıtlayıcı faktör insan faktörüdür. Çoğu zaman kontrollerin etkinliği; yanlış anlama, dikkatsizlik, ihmal, yorgunluk, tecrübesizlik gibi nedenlerle önemli ölçüde zayıflatılmış olabilmektedir (Özen, 2009: 25).

En basit şekilde iç kontrol sistemi, insanlardan ve prosedürlerden meydana geldiğinden, insanlardan söz konusu prosedürleri kendilerinden istenildiği şekilde sorumluluk sahibi olarak yerine getirmeleri beklenmektedir. Ancak, insanlar hata yapabilmekte ya da baskıya maruz kalabilmektedir. Çalışanların görevde bulunma alışkanlıkları, görevlerini yanlış anlamaları, hatalı karar almaları, bireysel dikkatsizlikler ya da ihmalkârlık gibi sebeplerle iç kontrol sisteminin etkinliği azalabilmekte, hatta sistem çökebilmektedir. İlk sınırlama bu şekilde açıklanabilir (Erdoğan, 2009: 41-42).

İç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan bir diğer önemli faktör olan risk, genel olarak, işletmenin planlanan amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyecek her türlü olay ve engel olarak tanımlanmaktadır (Keskin, 2006,16). Bu bağlamda yönetim, iç kontrol sistemini oluşturmadan önce, zarar riski, finansal risk ve muhasebe riski gibi meydana gelebilecek tüm riskleri tanımlayarak bunları önem sırasına göre belirlemektedir. Zarar riski işletmenin istenilen amaçlarına ulaşamaması olasılığı, finansal riskler; isabetli olmayan finansal yönetim politikalarının uygulanması veya usulsüz işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucu varlıkların kaybı olasılığı, muhasebe riskleri ise; varlıklar ile ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda hata olma olasılığı olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemini sınırlayan bir diğer faktör olan risklerin niteliğini etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Özen, 2010: 25):

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin faaliyet konusu,
- Yöneticilerin yeterliliği,
- Yönetimdeki bütünlük,
- Muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler,
- Varlıkların likiditesi,
- Faaliyetlerin karmaşıklığı,
- Yasal düzenlemeler,
- Kritik noktalarda görev yapan personelin değişimi,

- Hızlı büyüme,
- Teknolojik yeniliklerdir.

İç kontrol usul ve yöntemlerinin işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaması da bir diğer kısıt olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü iç kontrol yapısı itibari ile bürokrasiyi arttıran ve işlemlerin yürütülmesinde daha çok belge ve insan kaynağı kullanımına ihtiyaç duyulan bir süreç olarak işlemektedir. Dolayısı ile iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi için katlanılan bir maliyet söz konusu olmaktadır. İç kontrol sistemi maliyetinin, hiçbir zaman sistemden elde edilmesi beklenen faydayı aşmaması gerekmektedir. Bu sebeple, iç kontrol sisteminin işletmenin tüm faaliyetlerinde uygulanması ile ortaya çıkacak maliyetlerin, beklenen faydayı aşabileceği düşünülerek bazı iç kontrol uygulamaları yapılmayabilmektedir. Burada, maliyet-fayda analizi yapılarak uygulanacak kontrol faaliyetlerine karar verilmektedir (Erdoğan, 2009: 42-43).

İç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanmış ve etkili işler vaziyette olursa olsun; bazen bizzat kendisini kuran işletme yönetimi tarafından da sınırlandırılabilmektedir. İşletme hiyerarşisi içinde yöneticinin bulunduğu konum iç kontrol sistemi için fırsat oluşturabildiği gibi sınırlama da yaratabilmektedir. Çünkü, yönetim kişisel çıkar sağlama veya başka bir takım amaçlarla genel kontrollerin bazı durumlarda geçersiz kılınması konusunda da yetkiye sahiptir (DiNapoli, 2010: 15).

Diğer bir sınırlama, işletmenin bulunduğu çevrenin değişken olmasından kaynaklanmaktadır. Statik olmayan çevre koşullarından dolayı, belli şartlar altında çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi, şartlar değişiklik gösterdiğinde yetersiz kalabilmektedir. Bu kısıt, ancak değişen koşullara uyum gösterebilecek esneklikte bir sistem kurulması ile bertaraf edilebilmektedir. Yine de büyük teknolojik değişimler, öngörülemeyen dış faktörler, bilgi sistemlerinde meydana gelen gelişmeler gibi tüm işlemleri kökten etkileyen değişimler ve de bu değişimlerin yarattığı riskler karşısında iç kontrol sistemini yeniden yapılandırmak gerekebilmektedir (Erdoğan, 2009: 43).

2.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ

İç kontrol sistemi, makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir dizi süreçten meydana gelmektedir. Amaçların açık ve net olması etkin bir iç kontrol sisteminin ön

koşulu olmaktadır. Çünkü, işletmenin başarmayı istediği genel amaçları ile bu amaçları gerçekleştirmek için neye ihtiyaç olduğunu gösteren iç kontrol sistemi bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki, daha önce bahsedilen COSO tarafından oluşturulmuş üç boyutlu küp ile gösterilmektedir (Vanstapel, 2004: 14).

Bununla birlikte hem iç kontrol hem de risk yönetimi kavramlarının temel özelliklerini tanımlarken iç kontrol sisteminin beş bileşenine eşit şekilde ağırlık verilmesi gerekmektedir. Çünkü, beş bileşenin her biri göz önünde tutularak yapılan analizler çok daha sağlıklı olmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sistemi bileşenleri işletmeler için önemli bir yere sahip olmaktadır (Cats and Fischer, 2012: 3).

Tablo 2.1. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri ve Örnekleri

GÖZLEMLEME (İZLEME)	• Gözlemler ve yönetimin incelemeleri • İç ve dış denetim • Yönetim ve yönetim kurulunun gözetimi
BİLGİ ve İLETİŞİM	• Yönetim raporları ve dış mali raporlama • Dışarıdan elde edilen bilgilerin analizi • İş kararlarının verilmesi
KONTROL FAALİYETLERİ	• Onay ve yetkilendirme, politika ve prosedürler • Teyit ve mutabakat • Görevlerin ayrılığı
RİSK DEĞERLENDİRMESİ	• İş amaçlarının oluşturulması • Risklerin belirlenmesi ve analizi • Risk yönetimi • Değişiklik ve büyümenin yönetimi
KONTROL ORTAMI	• Kontrol herkesin işi olmalı • Ahlaki değerler, Yönetimin felsefesi ve operasyon stili • Yetki ve sorumluluk, İK politikaları

Bir tablo yardımı ile iç kontrol sisteminin beş unsurunu ve onların her birine ait örneklendirmeleri özetlenmesi mümkündür. Bu özet tablo ile beş bileşenin neyi kapsadığı, neleri ifade ettiği çok daha açık görülebilmektedir (PWC, 2004: 15).

Tüm bunlarla birlikte bu beş bileşen her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Ancak iç kontrol, zaman içinde hem çeşitli faktörlere hem de kazanılan deneyimlere bağlı olarak sürekli gelişme gösteren dinamik bir süreçtir. Bu nedenle, tüm işletmeler için her zaman etkin ve etkili olabilecek tek tip, standart bir iç kontrol sisteminin tanımlanması mümkün olmamaktadır. Sistemin iyi işlemesi, ortak özellikleri olmakla

birlikte her işletmenin kendi ihtiyaçlarına uygun bir kontrol sistemi tasarlayıp kullanması ile olmaktadır (Erdoğan, 2009: 31).

Sonuç olarak, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin, etkin şekilde çalışabilmesi genellikle COSO tarafından belirlenmiş olan bu beş bileşenin etkinliğine bağlı olmaktadır. Denetçilerin bir iç kontrol sistemini iyi anlamaları ve değerlendirmeleri için bu beş bileşen üzerine odaklanmaları ve her birini tam olarak anlamaları gerekmektedir (Arens, Elder and Basley, 2014: 293).

2.8.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. Diğer bir ifade ile, iç kontrol sisteminin başarılı ya da başarısız olması iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, işletmenin iş görme şeklini ifade etmektedir. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, işletme bünyesindeki her bir bireyin sorumluluk ve yetkilerinin sınırlarının iyi bilinmesi gerekmektedir. Çalışanlar etik değerleri sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumunda olmaktadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır (Usul, 2013: 97). Kontrol ortamı, fiziksel bir varlık olmadığından, yorumlamalara ve rasyonelleştirmelere maruz kalmaktadır. Bu sebeple, diğer dört bileşen içerisinde kilit bir rol üstlenmesine rağmen, değerlendirilmesi en zor olan bileşen olmaktadır (Graham, 2008: 33-34)

Kontrol ortamı, diğer tüm bileşenlerin temelini oluşturmaktadır. İşletmenin tarihi ve kültürü kontrol ortamını etkilemektedir. Öyle ki, etkin kontrol sistemlerine sahip olan işletmelerde, yetkin personeller istihdam edilmekte, dürüst davranışlar ve kontrol bilinci işletme çapında sağlanmaktadır. Kontrol ortamı, işletmenin amaçları ile uyumlu olan değerlerin paylaşılmasını ve bir takım olarak hareket etmeyi teşvik eden yazılı davranış kurallarını içeren politika ve prosedürlerin işletme çapında yerleşmesini sağlamaktadır (Erdoğan, 2009: 78). Dolayısı ile kontrol ortamı, iç kontrollere şekil vererek ve disiplin sağlayarak daha etkili olabilmeleri için dayanak oluşturmaktadır (Chan and P.H., 2010: 2).

Kontrol ortamının en iyi göstergeleri; yönetim kurulunun sık aralıklarla toplanması, alınan kararların kaydedilmesi, her bir yönetim kurulu üyesinin işletmenin bir fonksiyonundan sorumlu olacak şekilde görev alması, işletmedeki emir ve talimatların yazılı şekilde verilmesi, rutin sayılan emir ve talimatların yönetmeliklere dönüştürülmesi gibi düzenlemeler sayılmaktadır. Bunları uygulayan işletmeler, hiç uygulamayan ya da kısıtlı olarak uygulayan yönetimlere kıyasla daha iyi bir iç kontrol sistemi kurmuş ve iyi bir kontrol ortamı oluşturmuş sayılmaktadır (Kaval, 2008: 130).

Etkin kontrolü olan bir işletmenin temelinde, yönetimin tutumu yatmaktadır. Eğer yönetim kontrolün önemli olduğuna inanmakta ise, diğer personelde buna uygun tepki verecektir (Arens, Elder and Basley, 2014: 293). Dolayısıyla yönetim, iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyarak işletmedeki diğer çalışanların kontrol bilincini etkilemektedir. Diğer dört iç kontrol bileşeninin temelini oluşturan kontrol ortamı dürüstlük, etik değerler, personelin yetkinliği, yönetim felsefesi ve stili, yetki ve sorumlulukların paylaştırılma yöntemi, yönetim kurulunun iç kontrole verdiği önem gibi unsurlardan oluşmaktadır (Erdoğan, 2009: 29).

Kontrol ortamı en genel ifadelerle, iç kontrol ve onun önemi ile ilgili yönetimin genel tutumu, farkındalığı ve eylemlerini ifade etmektedir (Chan and P.H., 2010: 2).

Bir işletmede kontrol eksiklikleri belirtileri şu şekillerde kendini göstermektedir (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 24):

- Organizasyon içerisinde kontrol bilinç düzeyinin düşük olması,
- Denetim komitesinde bağımsız üye bulunmaması,
- Organizasyon içinde etik politika bulunmaması.

Etkili bir kontrol ortamı için gereken ilkeler de aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Lynch and Belt, 2014: 4):

- Yönetim kurulu üyeleri, işletme yönetimi ve tüm personelin doğruluk, dürüstlük ve etik değerlere bağlı olması,
- Yönetim kurulunun işletme yönetiminden bağımsız olması ve iç kontrolün gelişimini ve performansını gözetim altına tutması,
- İşletme yönetiminin; sorumlulukların net olduğu, yetkilerin ve raporlama hatlarının uygun olarak tanımlandığı organizasyon yapısı kurmuş olması,

- İşletmenin kalifiye personel muhafaza etmesi, sürekli gelişmeye ve çekiciliğe kendini adamış olması,
- Bireylerin kendilerine verilen iç kontrol sorumluluklarından mesul olması.

Sonuçta, hem yönetim hem çalışanlar, işletme içerisinde iç kontrole ve yönetime yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturarak bu ortamı devam ettirmeye çalışmalıdırlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 37). Kontrol ortamı da bir takım unsurlardan meydana gelmektedir. Bunlar sırası ile aşağıdaki başlıklarda açıklanmaktadır.

2.8.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler

Dürüstlük ve etik değerler, tebliğ edildiği ve uygulandığı şeklinin yanı sıra işletme yönetiminin etik ve davranış standartlarının bir ürününü oluşturmaktadır. Bunlar çalışanların dürüst olmayan, yasadışı eylemlere girişimlerini azaltmak ya da gidermek için yönetimin gerçekleştirdiği faaliyetleri içermektedir (Arens, Elder and Basley, 2014: 293).

Bir işletmenin amaçları ve onlara ulaşmak için kullanılan yöntemler; tercihler, değer yargıları ve yönetim stiline bağlı olmaktadır. Tercihler ve değer yargıları ise, yöneticilerin dürüstlüğünü, etik değerlere olan bağlılığını göstermektedir. Bir işletmenin itibarı son derece önemli olduğu için de, bu davranış standartlarının yasalarla uyumlu olması gerekmektedir. Dolayısıyla dürüstlük ve etik değerler, diğer iç kontrol bileşenlerinin tasarımını, idaresini ve sürdürülmesini etkileyen kontrol ortamının temel unsuru olmaktadır (Erdoğan, 2009: 78).

İç kontrol etkinliği, önem yönünden yönetimin dürüstlüğü ve etik davranışları ile kıyaslandığında daha alt sırada kalmaktadır. Çünkü dürüstlük ve etik değerler kontrol ortamının vazgeçilmez unsurları olarak görülmektedir. Yönetim dürüstlük ve etik değerler ile ilgili birçok şey söyleyebilmektedir. Bu sözleri yazılı belgelerle de taahhüt etmesi mümkün olmaktadır. Tüm bunların işletme üzerinde olumlu etki yaratabilmesi için işletme sahibi ve yöneticileri şunlara dikkat etmelidir (Ramos, 2003: 31- 32):

- İşletme sahibi ve yöneticileri şahsen yüksek etik ve davranış standartlarına sahip olmalıdır.
- Oluşturulan standartlar personele mutlaka bildirilmelidir. Küçük işletmelerde

bu resmi olmayan yollarla yapılabilmektedir.

- Standartlar her geçen gün sağlamlaştırılmalıdır.

Sonuç olarak, iyi bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin olarak çalıştırılması için dürüstlük ve etik değerler oldukça önemli yer tutmaktadır. Çünkü, bunlar çalışanların temel davranışlarını belirleyen unsurlar olmaktadır. Bunları çalışanlara kazandırmak da yönetimin etkisi ile olabilmektedir (Usul, 2013:100). Dolayısıyla, işletme içinde etik davranışlarla ilgili bir mesaj iletmenin en güzel yolu, tek başına yeterli olmamakla birlikte, çalışanlara tavır ve davranışlarla örnek olmaya çalışmaktır. Çünkü çalışanlar, yönetimin tavır ve davranışlarını örnek alarak hareket etmektedirler. Ayrıca, yazılı davranış kuralları oluşturulmalı ve çalışanlara iletilmelidir. Çünkü, bunlar etik değerlerin, çalışanlara ve işletme ilgili olan satıcı, müşteri, kredi veren gibi taraflara iletilmesini sağlayan ön şart olmaktadır (Yılancı, 2006: 44).

2.8.1.2. Yönetimin Çalışma Tarzı ve Felsefesi

Yönetimin çalışma tarzı ve felsefesi, diğer iç kontrol bileşenleri üzerinde etkili olabilecek öneme sahip bir diğer kontrol ortamı unsurudur. Çünkü, bu unsur yönetme yeteneğini, diğer bir ifade ile seçilen risk düzeyini ifade etmektedir. İşletmedeki önemli risk düzeylerini dikkate alan, politikalarını buna göre belirleyen bir işletme ile hiçbir risk faktörünü dikkate almayan dolayısıyla her tür ekonomik, yasal, yeni ürün, değişiklikleri ve bunların yarattığı sonuçlara maruz kalan işletmenin iç kontrol görüntüleri farklı olacaktır (Yılancı, 2006: 46).

Yönetimin çalışma tarzı ve felsefesi işletmeden işletmeye farklılık gösteren bazı karakteristik özelliklere sahip olmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Ramos, 2003: 33):+98798/*--*

- İşletme risklerinin ele alınması ve izlenmesindeki üst yönetim yaklaşımı,
- Vergi ile ilgili konular ve finansal raporlama konusundaki tutum ve davranışlar,
- Toplantılarda bütçe, kar ve diğer finansal amaçlar üzerine odaklanılması

İşletmenin yönetim biçimi ve kabul edilebilir risk düzeyi, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı tarafından belirlenmektedir. Finansal raporlamaya, bilgi süreçlerine ve personele karşı sergilenen tutum, muhasebe ilkeleri alternatiflerinden birinin seçimi,

muhasebe hesapları yapılırken dürüst olunması, kontrol politikalarının çalışanlara iletilmesi, yönetimin sistemi izlemeye ve gözden geçirmeye ayırdığı zaman iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen en önemli özelliklerdendir. Dolayısıyla, üst düzey yöneticiler işletmede kontrol bilincinin yerleşmesine önderlik etmelidirler (Erdoğan, 2009: 79).

Sonuç olarak, gerekli kontrol ortamının yaratılması, işletme yönetiminin sorumluluğunda olmaktadır. Yönetim kurulu, tepe yönetim, denetim komitesi işletmede uygun bir kontrol ortamının kurulmasına ve işletilmesine önderlik etmektedir. Yönetimin önderliği ve desteği olmadan etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması neredeyse imkânsız olmaktadır (Güredin, 2010: 324).

2.8.1.3. Organizasyon Yapısı

Bir işletmenin organizasyon yapısı, kuruluş amaçlarına ulaşmak için planlanan, gerçekleştirilen, kontrol edilen ve izlenen faaliyetleri de kapsamına alan genel sistemi tanımlamaktadır. Organizasyon yapısı ayrıca, fonksiyonel birimlerin kurulmasını, bu birimler tarafından yürütülecek yönetim fonksiyonlarını, raporlama ilişkilerini belli alanlarda personele verilen yetki ve sorumlulukları da içermektedir (Erdoğan, 2009: 79).

Bir organizasyon yapısının kurulması; uygun raporlama hatları, yetki ve sorumluluk alanları gibi kilit hususları içermektedir. Bu durumun karmaşıklığı ve ihtiyaçları doğal olarak örgütün büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir. Küçük işletmeler oldukça basit örgüt yapısına sahip olmaktadırlar. Resmi raporlama hatları ve önemli sorumluluklar, yüksek yapılandırılmış işletmeler için uygun olmaktadır. Dolayısıyla, küçük bir işletmede bu tür bir organizasyon yapısı bilgi akışını engelleyebilmektedir (Ramos, 2003: 33-34).

Organizasyon yapısı amaçlara ulaşmada bir araç olmaktadır. Bununla birlikte organizasyon yapısı, yöneticinin içinde faaliyette bulunacağı ve kendisinin de etkileneceği bir ortamdır. Bu sebeple, yöneticinin bu yapıyı, yapının özelliklerini ve sınırlarını tanıması gerekmektedir. Bu bağlamda, işletmenin türü ve büyüklüğü organizasyon yapısına etki etmektedir. Yönetim iç kontrol sisteminin kurarken mamul hatları, coğrafi yerleşim, faaliyet birimlerinin yapısı gibi unsurları da göz önüne almaktadır (Güredin, 2010: 324).

Organizasyon yapısının, işletme yapısına uygun koşullarda kurulması ve amaçlara etkin ve verimli şekilde hizmet edebilmesi için bazı ilkelere dikkat edilmesi gerekmektedir. Bunlar (Yılancı, 2006: 47);

- İş bölümünden yararlanma,
- Kontrolü kolaylaştırma,
- Faaliyetlerin benzerliği ve yakın ilgisi,
- Yürütme ve denetimi ayırma,
- Önemli işe yüksek mevki verme,
- Zaman bakımından düzen ve ekonomikliğe önem verme,
- Politika amacına uygunluk,
- Birbirini denetleyecek birimleri birbirinden kesinlikle ayırma gibi.

Özetle, organizasyon yapısı, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında etkin bir konuma sahip olmaktadır. Çünkü, var olan organizasyon yapısı; işletmenin planlama, yönetme ve kontrol faaliyetlerini kapsayan çatı konumundadır. Bu bağlamda, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlayan en önemli etkendir. Etkili bir iç kontrol sistemi kurmak, ancak iyi bir organizasyon yapısı varlığı ile mümkün olmaktadır (Usul, 2013: 100).

2.8.1.4. İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları

İnsan kaynakları yönetimi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için yeterli sayıda ve uzmanlıkta personel çalıştırma yeteneğini ifade etmektedir. İnsan kaynakları yönetimi uygulamaları; personel politikalarını, personel istihdamını, eğitimini, terfisini, ücretlerin belirlenmesini ve personelin verilen sorumlulukları yerine getirebilmesi için gerekli varlıkların personele tahsisini içermektedir. Esas olarak, kontrol sistemleri insanlardan ve prosedürlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla, işletmede her düzeydeki personelin kendisine verilen sorumluluğu yerine getirebilecek ölçüde mesleki bilgiye, dürüstlüğe sahip olması ve belirlenmiş prosedürleri anlaması; etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için önemli ve gereklidir (Erdoğan, 2009: 80).

İnsan kontrol çevresinin anahtar bileşeni olduğundan, insan kaynakları yönetimi uygulamaları kontrol ortamı için büyük öneme sahip olmaktadır. Çalışan kendi bilgi,

yetenek ve uzmanlığına uygun mevki de ise, verilen görevi de hakkı ile yerine getirebilmektedir (Yılancı, 2006: 56).

İç kontrolün en önemli yönü personellerdir. Eğer personel yetkin ve güvenilir ise, diğer kontroller çok sıkı olmasa da sorun olmamaktadır. Ancak, eğer personel yetersiz ve sahtekâr ise, çok sayıda sıkı kontrol olsa dahi, iç kontrol sistemini yerle bir edebilmektedir (Arens, Elder and Basley, 2014: 294). Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin başarılı olabilmesi çalışanların hem nicel hem de nitel olarak yeterli olmaları ile yakından ilişkili bir durumdur. Bu yeterliliği sağlayacak elemanların istihdamı da insan kaynakları yönetiminin sorumluluğundadır (Usul, 2013: 100).

2.8.2. Risk Değerlendirme

Risk, işletmelerin hedeflerine ulaşmalarını engelleyecek olumsuz olayların meydana gelme olasılığı olarak tanımlanabilmektedir. Risk değerlendirme, risklerin nasıl yönetileceği için bir temel oluşturduğundan iç kontrol için esaslı bir bileşen olarak görülmektedir (Lam, Pereira and Siciliano, 2014: 2).

İşletme üst düzey yönetimi, işletmeyi yakın ya da uzak zamanda etkileyebilecek riskleri tespit etmek ve karşı önlemler almak zorundadır (Kaval, 2008:131). Burada sözü edilen riskler, iç ve dış kaynaklı olduğu için işletmenin amaçlarına ulaşmasında büyük önem taşımaktadır. Risk değerlendirmesi ile işletme belirlediği amaçlara ulaşması ile ilgili riskleri tanımlayarak ve analiz ederek izlenecek risk yönetim sürecini belirlemektedir (Erdoğan, 2009: 29).

Bir başka ifade ile risk değerlendirme, belirlenen risklerin nasıl yönetileceğine karar verme işlevidir. Bu sebeple, risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek, koşulların değişmesine bağlı olarak ortaya çıkan risklerle başa çıkabilmek adına iç kontrol sisteminde sürekli değişiklikler yapmayı ifade etmektedir (Usul, 2013:100).

Etkili bir risk değerlendirmesi için gerekli ilkeler şu şekilde sayılabilmektedir (Lynch and Belt, 2014: 5):

- Amaçlar kesin ve net olarak belirlenir, böylece riskler tanımlanır ve değerlendirilir,

- Amaçlar ve riskler işletme içinde tutarlı, başarılı bir yönetim için uygun ve işletme geneli ile bağlantılı olmalıdır,
- Potansiyel hile ve hırsızlık olayları mutlaka hesaba katılır,
- İç kontrol sisteminin iç ve dış faktörlerden etkilendiği göz önünde tutulmalıdır.

2.8.2.1. Risklerin Tanımlanması

İşletmelerin risk analizi yapabilmeleri için öncelikli olarak iç ve dış kaynaklı risklerle karşı karşıya olduklarını bilmeleri gerekmektedir. Bazı riskler tüm işletmeye yönelik iken, bazıları işletmenin yalnızca bir birimi ya da eylemi ile ilgili olabilmektedir. COSO Report'a göre işletme düzeyindeki risklerin kaynağını oluşturan iç ve dış faktörler şu şekilde sıralanabilmektedir (COSO, 1992:):

- Dış faktörler;
    - Teknolojik gelişmeler,
    - Müşteri ihtiyaçları ve beklentilerinin değişmesi,
    - Rekabet, pazarlama veya düzenlemeler, faaliyet politikaları ve stratejilerinde değişiklikler,
    - Doğal felaketler.
- İç faktörler;
    - Bilgi sistemi süreçlerindeki bozulma,
    - İşe alınan personelin niteliği,
    - Yönetimin sorumluluklarındaki bir değişim,
    - Bir teşebbüsün eylemlerinin niteliği ve varlıklara erişebilen iş gören,
    - Kendine güveni olmayan ve etkin olmayan bir yönetim kurulu.

Risk belirlemesi planlama süreci ile birleşik biçimde sürekli yinelenen bir süreç olmaktadır. İyi bir risk analizi için yukarıda sayılan iç ve dış faktörler göz önüne alınmalı ve risk tespitleri yapılmalıdır (Yılancı, 2006: 64).

COSO çerçevesi belirli herhangi bir risk tanımlamasında bulunmamakla birlikte, risklerin artmasına sebep olan faktörleri, risklerin tanımlanması sürecine katkıda bulunma amacı ile göz önünde bulundurmaktadır. Dikkate alınan faktörler şu şekilde sayılmaktadır (Ramos, 2003: 38);

- Hedeflere ulaşmada geçmiş tecrübeler ve başarısızlıklar,
- Personelin kalitesi,
- İşletmeyi etkileyen rekabet, yönetmelik gibi değişiklikler,
- İşletmenin coğrafik olarak dağınıklığı,
- İşletme faaliyetlerinin önemi,
- İşletme faaliyetlerinin karmaşıklığı.

2.8.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi ve Yönetilmesi

Risk değerlendirmesi ve yönetilmesinin temel amacı; varlıkların korunması, finansal işlemler ve diğer hizmetlerin verimli sürdürülmesi gibi amaçlar da dâhil olmak üzere işletme başarısını önemli ölçüde etkileyebilecek olaylar ve koşulları tespit etmektir. Risk değerlendirme süreci; önceden belirlenmiş bir takım soruların sorulması, cevapların elde edilmesi ve sonuçların analizi şeklinde yürütülmektedir. Risk değerlendirme departmanlar bazında, faaliyetler ve süreçleri de içine alacak şekilde işletmenin en üst kısmında başlatılmakta, ayrıca en aşağı düzeye kadar ulaştırılması da gerekmektedir (DiNapoli, 2010: 9).

Risklerin değerlendirilmesi sürecinde izlenmesi gereken bir takım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerin gerçekleştirilmesi ve etkili bir risk değerlendirme yapılabilmesi; anketler, mülakatlar, geçmiş işlemlerin yorumu gibi parametreleri de kapsayan risk değerlendirme araçlarının doğru şekilde yorumlanmasına bağlı olmaktadır. Bahsedilen ilkeler şunlardır (Lam, Pereira and Siciliano, 2014: 2).

- İşletmeler risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesine kolaylık sağlamak için uygun hedefler belirlemeli,
- İşletmenin tamamında hedeflere ulaşmayı engelleyecek riskler tespit edilmeli,
- Potansiyel hile olayları düşünülerek, risklerin nasıl yönetileceğini belirlemek için riskler analiz edilmeli,
- İç kontrolü etkileyebilecek değişiklikler tanımlanmalı ve değerlendirilmeli

Bir işletme çapında risk değerlendirme ve yönetiminin sağlıklı şekilde yapılabilmesi için aşağıdaki soruların sürece başlamadan cevaplandırılması yerinde olmaktadır (DiNapoli, 2010: 9):

- İşletmenin öncelikli hedefleri nelerdir?
  - Başarıya ulaşma yolunda nelere dikkat edilmelidir?
  - İşletme hedeflerini başarma konusunda engel olabilecek koşullar veya durumlar neler olabilir?
  - İşletme hedeflerine ulaşmada ne gibi bilgilere ihtiyaç duyulabilir? Bu bilgiler güvenilir midir?
  - İşletmenin en karmaşık faaliyetleri nelerdir?
  - İşletme faaliyetlerinin ne gibi yasal yükümlülükleri bulunmaktadır?
  - Harcamaların çoğu nereye yapılmaktadır?
  - İşletmeyi ufukta ne gibi değişiklikler beklemektedir?

Riskler karşısında en geleneksel yöntem sigorta yaptırılmasıdır. Ancak, günümüz koşullarında her riskin sigorta tekniği ile ortadan kaldırılması mümkün olmamaktadır (Pehlivanlı, 2010: 36). Riskler değerlendirildikten sonra işletme yönetimi en uygun risk yönetimi yol haritasını belirlemek için bazı tutumlar geliştirmektedir. Bu tutumlar genellikle şu şekillerde olmaktadır (Ramos, 2003: 38):

- Risklerden kaçınmak,
- Riskleri üstlenmek,
- Riskleri kontrol etmek; iç kontrol sistemi kurmak, politika ve prosedürler uygulanması,
- Riskleri transfer etmek; finansal araçların kullanılarak sigorta yapılması.

2.8.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetlerini, işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapısallaştırma faaliyetleri olarak ifade etmek mümkün olmaktadır (Kaval, 2008: 132). Diğer bir ifade ile kontrol faaliyetleri, iç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayan politikalar ve prosedürlerdir denilebilmektedir. Riskleri ortadan kaldırmaya yönelik gereken faaliyetlerin yerine getirilmesini sağlamaktadır. Onaylama, yetkilendirme, doğrulama, performans denetimi, görevler ayrılığı gibi muhtelif kontrol faaliyetleri işletmenin her faaliyetinde vuku bulmaktadır (Erdoğan, 2009: 29).

İşletmelerde uygulanan kontrol faaliyetlerinin bazı karakteristik özellikleri

bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Ramos, 2003: 38-39):

- **Risk değerlendirme süreci ile bağlantı kurulması:** İç kontroller; önleyici, saptayıcı kontroller gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalar örgütün kontrol faaliyetlerini anlamaya yardımcı olmaktadır. Ayrıca kontrol hedeflerinin belirlenmesi, ilgili politika ve prosedürlerin oluşturulması da risk değerlendirme sürecine bağlı olmaktadır. Bu sebeple, kontrol faaliyetlerinin etkinliği değerlendirilirken risk değerlendirme süreci ile ilgili olup olmadığı, yönetimin direktiflerine uyulup uyulmadığı konularına dikkat edilmektedir.
- **İşletmenin kendine has özellikleri:** İşletmeler hedefleri, iş koşulları ve onların yönetiminden sorumlu insanlar gibi birçok bakımdan farklılık göstermektedirler. Bu sebeple uyguladıkları kontrol faaliyetleri de farklılık göstermektedir.
- **Politikaların belgelendirilmesi:** COSO raporuna göre politikalar çoğu zaman sözlü olarak tebliğ edilmektedir. Yazılı olmadığı haller aşağıdaki gibi sayılabilmektedir:
  - Politika iyi anlaşılmış ve uzun zaman alan bir süreci içermekteyse,
  - Yönetim katmanlarının sınırlı olduğu ve personel ve denetçilerle yakın iletişim söz konusu ise politikalar yazılı olarak bildirilmeyebilmektedir.
- **Prosedürlerin yerine getirilmesi:** Politikaların belgelendirilmesinden daha önemli husus onların gösterdiği performans olmaktadır**.** Performansın etkili olması için de politikaların dikkatli, tutarlı ve düşünülerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir.
- **Önemli faaliyetlere odaklanma:** Her zaman tüm kontrol faaliyetlerini değerlendirmeye gerek yoktur. Önemli ticari işlemlerle ilgili olan kilit kontrollere odaklanılması yeterli olmaktadır.

Tüm bunlarla birlikte, kontrol faaliyetleri işletmenin kontrol amaçlarının gerçekleşmesi için hem etkin hem verimli olmak durumundadır. Dolayısıyla, kontrol faaliyetleri işletmenin bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında uygulanmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 38).

Etkili işleyen kontrol faaliyetleri işletme için çok sayıda fayda sağlamaktadır. Bu

faydalar şu şekilde sıralanabilmektedir (Lynch and Belt, 2014: 5):

- Seçilen ve geliştirilen kontrol faaliyetleri riskin azaltılmasına yardımcı olmaktadır,
- Kontrol faaliyetleri ile siber ve fiziksel güvenceler uygun şekilde kısıtlanabilir ve kontrol edilebilir durumda olmaktadır,
- Kontrol faaliyetleri, belirli görevlerin yürütülmesi için destekleyici prosedürler ile beklentilerin oluşturulduğu politikalar ile dağıtılmaktadır.

İşletmelerde kullanılan kontrol faaliyetlerine örnek olarak aşağıda sıralanan uygulamalar verilebilmektedir (Pehlivanlı, 2010: 36):

- Yetkilendirme,
- Onaylama,
- Doğrulama,
- Hesapların mutabakatı,
- Faaliyetlerin performansının ve performans ölçülerinin gözden geçirilmesi,
- Uyumluluk kontrolleri,
- Belgelere sıralı numara verilmesi,
- Kaynak ve kayıtlara erişimin sınırlanması,
- Bilgi sistemi güvenliği,
- Görevlerin ayrılığı.

Tüm bunlarla birlikte kontrol faaliyetleri; önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve tamamlayıcı faaliyetler olarak dört grupta sınıflandırılabilmektedir. Önleyici kontroller, istenmeyen bir durumun oluşumunu engellemeyi hedef alan kontrol türüdür. Saptayıcı kontroller ise, operasyonel işlemlerde zayıflıkları belirlemek ve yönlendirici eylemler üzerinde etkili olabilmek için uygulanan kontrollerdir. Kontrol faaliyetleri buradan da anlaşıldığı gibi işletme içinde tüm temel alanları kapsamaktadır (Lori C., 2014 :423).

2.8.3.1. Önleyici Kontroller

İstenmeyen durumların öngörülerek, önlenmesini sağlamak adına alınan önlemler olarak ifade edilmektedir. Bunun için aşağıda sayılan ilkelere dikkat edilmektedir (Kaval, 2008: 133):

- Görevlerin ayrılığı ilkesi,
- Bölümsel yetkilendirme ilkesi,
- Erişimin sınırlandırılması,
- Yetki limitlerinin belirlenmesi ilkesi,
- Kişisel yetkilendirme,
- Fiziksel koruma önlemlerinin alınması,
- Genel gözetimler.

Önleyici kontroller en düşük maliyetli kontroller olarak görülmektedir. Risklerin gerçekleşme olasılığını azaltarak idare tarafından kabul edilebilir seviyede tutulması adına dikkat edilmesi gereken kontrollerdir. Bu sebeple, önleyici kontroller istenmeyen faaliyet ve sonuçların gerçekleşmesini önlemek ve caydırıcı etki yaratmak amacını gütmektedir. Sonuçta, süreçlere yerleştirildiğinde hataların ve aksaklıkların en aza indirgenmesini sağlamaktadır (Güner, 2009: 189). Eğer etkili bir önleyici kontrol sistemi tasarlanmış ise, hatalar oluşmadan engellenebilecek, böylece hataları keşfetmek ve düzeltmek için ortaya çıkacak maliyetlere katlanılmamış olacaktır (Erdoğan, 2009: 23).

İşletmelerde önleyici kontrollere aşağıda sayılan şekillerde de rastlanabilmektedir (Wells, 2009: 24):

- Mevcut politikalar ve departmanın kendi politika ve prosedürleri ile ilgili eğitimler verilmesi,
- Satın alma taleplerinin uygunluğundan emin olmak adına yapılan inceleme ve onay sürecinin, satın alma gerçekleşmeden değerlendirilmesi,
- Sistemler ve uygulamalara yetkisiz girişimi durdurmak adına parola kullanılması.

2.8.3.2. Saptayıcı Kontroller

Saptayıcı kontroller, önleyici kontrollere kıyasla daha maliyetli olmasına karşın etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan kontrol faaliyetleridir. Bazı faaliyetlerdeki ya da süreçlerdeki aksaklıkları önleyici kontrol faaliyetleri ile engellemek ya da saptamak pek mümkün olmamaktadır. Böyle durumlarda saptayıcı kontroller devreye girmektedir (Güner, 2009: 189). Saptayıcı kontroller, bir yandan önleyici kontrollerin

etkinliğini ölçerken, diğer yandan önleyici kontrollerle meydana gelmesi engellenemeyecek yanlışlıkların saptanmasını sağlamaktadır. Bu sebeple, bir önceki kontrol türüne göre daha büyük bir öneme sahip olmaktadır (Erdoğan, 2009: 23).

İşletmeler çok değişik şekillerde saptayıcı kontrol faaliyetleri sürdürmektedir. Bazıları aşağıdaki gibi sayılabilmektedir (Wells, 2009: 25):

- Özellikle nakit hesaplarda bankalarla uzlaşma sağlanması,
- Bordro raporlarının düzenli olarak gözden geçirilmesi,
- Bütçe haricinde gerçekleştirilen harcamaları takip etmek,
- Raporlarda yer alan işlemler ile kaynak gösterilen belgeleri karşılaştırmak.

Bu tür kontroller her bir personelin ne miktarda işletme varlıklarını zimmetinde tuttuğunun, işletmeye ne ölçüde borçlu ya da alacaklı olduğunun saptanarak, sonuçta bir hata ya da hile olduğunda nerede ve kim tarafından yapıldığının kolayca saptanmasına yönelik alınan önlemler olarak açıklanabilmektedir. Aşağıda bazı örnekler yer almaktadır (Kaval, 2008: 134):

- Ambarda giriş-çıkış fişleri ve stok kartlarının, veznede tahsil-tediye fişlerinin kullanılması,
- Stok kartları ile raftaki veya depodaki mal varlıklarının karşılaştırılması,
- Banka mevcutları ile kayıtların karşılaştırılması,
- Demirbaş niteliğinde malzemelerin personele zimmetlenmesi,
- Düzenli aralıklarla sayım yapılması,
- Bütçelenen ve gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılması.

Genel olarak bakıldığında; önleyici kontroller, saptayıcı kontrollerden daha güçlü denilebilir. Çünkü onlar hata, hile ve diğer istenmeyen olayların meydana gelmesine engel olmaktadırlar (DiNapoli, 2010: 12).

2.8.3.3. Yönlendirici Kontroller

Bu tür kontroller; personelin belirli hedeflere yönlendirilmesini, üst yönetimin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayıcı ve güdüleyici nitelikte olan önlemleri ifade etmektedir. Örneğin (Kaval, 2008: 134);

- İşletme çapında bütçe sisteminin uygulanması,

- Belli hedefleri tutturanlara ödül verilmesi,
- Belli günleri kutlama programlarının ve iş gezilerinin düzenlenmesi,
- Rutin olan işlerin yönetmeliklere bağlanmasıdır.

2.8.3.4. Telafi Edici (Tamamlayıcı) Kontroller

Telafi edici ya da tamamlayıcı olarak isimlendirilen kontroller, uygunsuz ya da istenmeyen durumlar meydana geldiğinde devreye girmektedir. Ortaya çıkarılan hata düzeltilemediğinde ve tekrarlanmasına izin verildiğinde işletmenin uğrayacağı zarar hesaplandığında telafi edici kontroller paha biçilemez bir öneme sahip olmaktadır (Erdoğan, 2009: 24).

Bu kontroller, aksayan ya da stratejik yönetimin bizzat işe karışması, ek örgüt birimlerinin kurulması gibi bir takım önlemleri ifade etmektedir. Bunlara aşağıdaki gibi örnekler verilebilmektedir (Kaval, 2008: 135);

- Bankalarda olduğu gibi aktif/pasif komitesi,
- Risk yönetim komitesi kurulması,
- Yönetim kurulu üyelerinin bizzat çalışan gibi bazı fonksiyonları kendi aralarında paylaşarak devamlı iş başında olmaları,
- Personelin eğitim programlarına tabii tutulması.

2.8.4. Bilgi ve İletişim

Bir işletmede, iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmek için iç ve dış kaynaklardan gelen bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bilgi bu sebeple önemlidir. İletişim ise; işletme içerisinde, bilgiyi elde etme ve paylaşma süreci olarak tanımlanmaktadır. Bireylerin iç ve dış bilgiyi tanımlamaları ve elde etmeleri, hem iç kontrole destek sağlamakta hem de güvenilir finansal tablo hazırlama amacının gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 59).

Bu bileşen, uygun bilginin belirlenip, toplanarak bireylerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak şekilde zamanla ilgili taraflara iletimini kapsamaktadır. Bilgi sistemleri, işlerin yürütülmesini ve kontrol edilmesini sağlayan raporları üretmekte, operasyonel ve mali verileri toplamaktadır. Etkin iletişim, bilgilerin

yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı ve yatay akışa olanak sağlayacak şekilde geniş kapsamlı olmasıdır. Karar alma süreçlerinde kullanılmak üzere dış paydaşlardan gerekli bilgilerin alınması büyük önem taşıdığından, dış aktörlerle etkin iletişim içinde olunmalıdır (Erdoğan, 2009: 29).

Bilgi ve iletişim iç kontrol için önemli olmakla birlikte, bilginin türüne, hacmine, nasıl oluşturulduğu ve saklandığına bağlı olarak basit ya da karmaşık olabilmektedir. Etkili bir bilgi ve iletişim süreci için şu ilkeler dikkate alınmaktadır (Lynch and Belt, 2014: 6):

- Yüksek kaliteli bilgi elde etmek, oluşturmak ve yüksek kaliteli bilgi ile iletişim kurmak gereklidir.
- İç iletişim, amaçları ve sorumlulukları kapsamalıdır.
- Dış iletişim ise, ihtiyaçları ve beklentileri açıklamak için yeterlidir.

Bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimler dolayısıyla etkinliklerin sürdürülmesi bakımından kontrollerin geliştirilmesi gerekmektedir. Teknolojideki değişiklikler ve bunun elektronik ticaret alanına uygulanması, internet uygulamalarının yaygınlaşması yararlanılabilen ve uygulanması gereken özel kontrol faaliyetlerini değiştirse bile kontrole duyulan gereksinim önemini korumaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 38).

Tüm bunlarla birlikte, iç kontrol sisteminin dördüncü bileşeni olan bilgi ve iletişim, tıpkı ilk bileşen olan kontrol ortamı gibi iç kontrol çerçevesi üzerinde küresel bir etkiye sahiptir. İşletme içinde oluşturulan politika ve prosedürlerin tüm çalışanlara duyurulması, günlük faaliyetlerle ilgili herkese bilgi verilmesi, yanlış anlaşılmaların azaltılması, sorunların daha düşük seviyelerde tespit edilmesi gibi imkânlar bilgi ve iletişim sisteminin etkin çalışmasından geçmektedir. Ayrıca, bu sistemin bir parçası olarak tüm çalışanlar, kontrol sorumluluklarının ciddi şekilde yerine getirilmesi konusunda bilgilendirilmelidir. Bu bağlamda, her çalışan iç kontrolde kendisinin rolünü bilmeli ve görevlerini yerine getirirken nasıl bir iletişim içinde olmasını gerektiğini bilmelidir (DiNapoli, 2010: 13).

İşletme içerisinde bilgi ve iletişim aşağıda sayılan bir takım yollar aracılığıyla yapılmaktadır (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 61).

- Periyodik haber bültenleri,

- Mola odalarında yer alan afişler,
- Üst düzey yönetiminden gelen resmi bilgiler gibi.

Hissedarlar, iş ortakları, müşteriler ve düzenleyiciler ile işletme arasındaki iletişim iki yönlü olmaktadır. Dolayısıyla, işletme dışı olan bu iletişimde verilen mesajlar; iç kontrolün önemini, işletme kültürü ve değerlerini de mutlaka içermelidir (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 61).

2.8.5. İzleme (Gözlemleme)

Gözlemleme ya da diğer bir ifade ile izleme, iç kontrol sisteminin beş bileşeninden her birinin etkinliği hakkında geri bildirim sağlayan süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu eylem, yöneticilerin aşağıda yer alan seçeneklerden ya birini seçmeleri ya da birden fazlasının birleşimini kullanmaları ile gerçekleştirilmektedir. Bir diğer ifade ile iç kontrol sisteminin izlenmesi, sürekli gözetim, özel değerlendirme ya da her ikisinin bir arada uygulanmasıyla gerçekleştirilmektedir. Sonrasında geri bildirimler takip edilerek, ilgili personele tebliği sağlanmaktadır. Bahsedilen iki temel denetim faaliyeti şunlardır (Johnstone, Gramling and Rittenberg, 2014: 64):

- **Sürekli Denetimler;** İşletmenin yinelenen normal rutin faaliyetleri için prosedürler oluşturulmaktadır. Büyük hacimli ticari işlemlerin takibi için kullanılan bilgisayarlı izleme eylemi buna örnek verilebilmektedir.
- **Bağımsız Denetimler;** Bunlar; iç denetçiler, dış danışmanlar ve objektif üst yönetim personeli tarafından objektif bir şekilde yapılan değerlendirmeleri ifade etmektedir.

Riskler tanımlanıp analiz edildikten, politika ve prosedürler uygulamaya konulduktan ve son olarak kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgiler çalışanlara iletildikten sonra, yöneticiler iç kontrolün beşinci bileşeni olan izlemeyi gerçekleştirmektedirler (Akçakanat, 2011: 81). İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin zaman içinde gösterdiği performansın değerlendirilmesini ifade etmektedir. Sürekli izleme faaliyetleri, düzenli gözetim faaliyetleridir. İzleme faaliyetleri esnasında iç kontrol sisteminde ciddi zayıflıkların ya da aksaklıkların olduğu ortaya çıkarsa derhal yönetime raporlama yapılmalıdır (Erdoğan, 2009: 30).

İzleme fonksiyonu etkili şekilde yapıldığında, iç kontrolün zaman içerisinde, işletme de herhangi bir noktada etkili çalışıp çalışmadığı hususunda, yönetimin ve ilgili diğer grupların ihtiyaç duyduğu desteği sağlamaktadır. Bu nedenle işletmeler, ancak hedeflerine giden yolda karşılarına çıkabilecek riskleri önleyen anahtar kontrollerin işleyişi hakkında bilgi toplama ve değerlendirmeye odaklandıkları zaman bu fonksiyonu etkili şekilde gerçekleştirebilmektedirler. Bu süreç aşağıda sayılan adımlardan meydana gelmektedir (Thornton, 2004: 5) :

- Örgütsel amaçları anlama ve risklerin öncelik sıralarını belirleme,
- Öncelikli risklerin tespitini sağlayan iç kontrol sisteminin anahtar kontrollerini tanımlama,
- Bu kontrollerin etkili şekilde faaliyet gösterip göstermediğine dair bilgileri toplama,
- Toplanan bilgiler doğrultusunda sürekli ya da periyodik değerlendirmeler geliştirme ve uygulama.

İzleme faaliyeti; iç denetçiler, bağımsız kurumlar, işletme yönetimi ve yönetim kurulu tarafından yapılan değerlendirmeleri içermektedir. Bu faaliyet sonucu; geri bildirimler, işletmenin her kademesine yerleşik olan izleme yöntemleri kullanılarak zamanında yapılmaktadır. Periyodik ve farklı yapılan değerlendirmeler, riskin kapsamı ve sıklığı, sürekli kullanılan yöntemlerin etkinliği ve yönetimle ilgili diğer hususlara bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Bulgular ve eksiklikler, iç ve dış standartlara göre değerlendirilmeli ve derhal yönetime ya da yönetim kuruluna bildirilmelidir. Etkili bir izleme faaliyeti için şu ilkelere dikkat etmek gerekmektedir (Lynch and Belt, 2014: 6-7):

- Süreçler ve sistemlerin performansını değerlendiren yöntemler geliştirilmeli ve işletmede oluşturulmalıdır.
- Elde edilen bulgu ve eksiklikler, düzeltici ya da hafifletici eylemlerde bulunmaları için ilgili taraflara iletilmelidir.

İzleme faaliyeti, sürekli ya da periyodik olabilmektedir. Küçük işletmelerde çoğu zaman denetim katmanları bulunmadığından, kontrol faaliyetleri ve izleme bileşenleri birbiri içine girmiş durumda olmaktadır. Bu işletmelerde, muhasebeci bir yönetim danışmanı ile birlikte, işlemlerin doğru yapılması ve finansal tabloların hazırlanması

için sık sık kontroller yapmaktadır. Bu sebeple izleme, bizzat kontrolün kendisi olmaktadır. Dolayısı ile eğer işletme yönetimi, satış ve üretim raporlarını gözden geçirmek isterse bunun kontrol mü, izleme mi olduğu duruma göre değişmektedir (Graham, 2007: 64-65).

Sonuç olarak, başlangıç süreci olan izleme bileşeni ile sistem izlenmeli ve gerekli olan durumlarda değişiklikler yapılmalıdır. Böylece sistem, değişen durumlara göre değişim gösterebilecek esneklikte olarak dinamik şekilde tepki verebilecektir (Yılancı, 2006: 33).

2.8.5.1. Sürekli İzleme Faaliyetleri

Sürekli izleme faaliyetleri; sistemler, süreçler ve iç kontrollerin etkinliğine dair devam eden değerlendirmeler ile birlikte yönetimi sağlamak adına; finansal süreçlerin günlük kontrollerine entegre edilmelidir (Finansal Management Framework, 2013: 2).

Sürekli izleme faaliyetleri, günlük faaliyetlerin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Aslında bu faaliyetler; kurum içine etkin bir şekilde yerleştirilebilirse bağımsız değerlendirmeler şeklinde yapılan izleme faaliyetlerinden daha etkili olmaktadır. Çünkü, bu faaliyetler daha operasyonlar yürütülürken, bizzat operasyonları yürüten personel tarafından gerçekleştirildiğinden ve hemen reaksiyon verecek biçimde planlandığından çok daha etkili olmaktadır. Bir başka deyişle, sürekli izleme faaliyetleri ne kadar etkin olursa, bağımsız değerlendirme faaliyetlerine de o denli az ihtiyaç duyulmaktadır. Sürekli izleme faaliyetleri arasında en etkili olanı yönetim tarafından gerçekleştirilen faaliyet ve finans raporlarına yönelik yapılan incelemeler sayılmaktadır. Üst yönetimin incelemeleri dışında organizasyon yapısı ve buna bağlı incelemeler, kayıtlarla fiziksel varlıklar arasındaki doğrulamalar, eğitimler veya yapılan toplantılar da sürekli izleme faaliyetleri arasında sayılmaktadır. Temelde bu örnekler işletmeler içinde genellikle uygulanan, fakat sürekli izleme faaliyeti olarak düşünülmeyen faaliyetler olmaktadır. Çünkü, bir kurumun herhangi bir sürecini veya birimini gözden geçirerek düzeltici önlem başlatan her tür faaliyet, aslında bir izleme faaliyeti olarak ortaya çıkmaktadır (Özbilgin, 2008: 101). Doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin toplamlarının yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar

raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi, devam eden izlemeye örnek olarak verilebilmektedir (Akçakanat, 2011: 99).

İşletmelerde uygulanan sürekli izleme faaliyetlerine şunlar örnek verilebilmektedir (Ramos, 2003: 43-44):

- İşlerin normal akışı içinde sürdürülen düzenli yönetim ve denetim faaliyetleri,
- İçeride üretilen bir bilgiyi doğrulamak adına dış müşterilerle kurulan iletişim,
- Denetçilerin zayıflıkları fark ederek düzeltici eylemde bulunulması ve iç kontrollerin güçlendirilmesi için yönetime sürekli tavsiyeler vermesi,
- Kontrol faaliyetinin performansını değerlendirmeye olanak sağlamak için çalışanların kontrol faaliyetini gerçekleştirdiklerini göstermek adına imzalayarak çıkma sistemi oluşturulması gibi.

Sürekli izleme faaliyetleri, yönetimce yapılan izleme ve diğer rutin izleme prosedürlerini içermektedir. Kurum faaliyetlerinin içine yerleştirilmiş olmakla birlikte, bu faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamaya yönelik olma amacını taşımaktadır. Özel değerlendirmelerin sıklığı ve kapsamı, özellikle risk değerlendirmesine ve sürekli gözetim prosedürlerinin etkinliğine bağlı olmaktadır. İç kontrol aksaklıkları, saptanan diğer önemli konularla birlikte, üst yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmaktadır. Bu kapsamda, yönetim tarafından gerçekleştirilen KÖD ya da iç ve dış denetçiler tarafından gerçekleştirilen resmi değerlendirmeler söz konusu olmaktadır (Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2013: 8-9).

İç kontrolün sürekli izlenmesi kurumun normal ve tekrarlanan çalışma faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu tür izleme faaliyetleri arasında düzenli nitelikteki yönetim ve izleme faaliyetleri ve personelin görevinin icrası sırasında aldığı diğer önlemler bulunmaktadır. Sürekli izleme faaliyetleri; kontrolün her bir unsurunu içermekte ve düzenli, etik, ekonomik, verimli ve etkin olma niteliklerini taşımayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgili olmaktadır (Akyel, 2010: 88).

2.8.5.2. Bağımsız Değerlendirmeler

Sürekli gözetim faaliyetlerinin, iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda önemli bir geri bildirim sağlaması ile birlikte, bu faaliyetlerin kurum içinde tam ve doğru yerine getirilmesi kolay olmamaktadır. Aynı zamanda sürekli gözetim faaliyetini yerine

getirenlerin bizzat işletme içindeki personel olması, kimi zaman bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde problemler yaratmaktadır (Özbilgin, 2008: 102). Bundan dolayı, COSO Raporu, iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmak amacıyla bağımsız değerlendirmeler yapılarak belli zaman aralıkları ile sisteme en baştan bakılmasının faydalı olacağını önermektedir. Bağımsız değerlendirmelerin kapsam ve sıklığı, kurumun yapısı ve karşılaştığı risklere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Her ne kadar yönetim tüm iç kontrol sisteminin periyodik olarak değerlendirilmesini istese de, pek çok inceleme genellikle özel bir kontrol alanının değerlendirilmesi amacıyla başlamaktadır. Bu özel amaçla yapılan değerlendirmeler iş değişikliği, satın alma ya da diğer bazı önemli olayları kapsayabilmektedir (Moeller, 2009: 47-48).

Aslında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi iç denetçilerin rutin görevleri arasında yer almaktadır. Ancak COSO Raporu, daha kısa zamanda daha etkili sonuçlar alabilmek adına iç denetçi değerlendirmelerinin yanında, KÖD türündeki incelemeler yoluyla da doğrudan ilgili bölüm çalışanları tarafından iç kontrol sisteminin değerlendirilebileceğini vurgulamaktadır. Eğer önemli sorunlarla karşılaşılırsa, iç denetim biriminden aynı alanda daha kapsamlı bir değerlendirme gerçekleştirmesi beklenmektedir (Özbilgin, 2008: 102).

2.8.5.2.1. İç Denetim

İşletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü arttıracak şekilde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik yönetime bağlı, ancak yürüttüğü faaliyet yönünden bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim iç denetim olarak tanımlanmaktadır. İç denetim, işletmelerdeki işlevleri kapsamında sağlanan kalite güvencesiyle, işletmenin bünyesinde bulunan finansal giriş ve çıkışlara yönelik iç kontrol sistemlerini değerlendirme konusunda yönetim ve denetim komitesine destek sağlamaktadır. İç denetim finansal hesapların kontrolü, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve izlenmesinin yanı sıra bilgi teknolojilerinin ileri düzeyde kullanımı nedeniyle risk yönetimi üzerinde de yoğunlaşmakta ve üst yönetime stratejik yönetim kararlarına rehber olacak nitelikte bilgiler aktarılmasını da sağlamaktadır (Önce ve İşgüden, 2012: 44-45).

İzleme unsurunun en önemli parçası, iç denetim mekanizmasıdır. İç denetim faaliyetinin temel görevi örgütün iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve yürütülmesine yönelik güvence ve danışmanlık hizmetleri sağlamaktır. İç denetim, diğer tüm unsurların geliştirilmesi yönünde, destekleyici ve rehberlik sağlayıcı bir hizmet olarak, iç kontrol sisteminin en önemli mekanizmalarından bir tanesi olmaktadır (Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2013: 9).

İç denetim faaliyeti aslında, iç kontrolün unsurlarından "izleme" unsuru içinde yer almakla beraber, işletmelerin yönetiminde gittikçe önemli yer bulan "kurumsal yönetim" ve "risk yönetimi" süreçlerinin etkisiyle izleme işlevinin ötesinde bir anlam kazanmaktadır. Ekonomik faaliyetler büyüyüp karmaşıklaştıkça, ortaklar ve yöneticiler yürütülen faaliyetlerle ilgili bilgi almada sıkıntı yaşamaktadırlar. Benzer şekilde kendilerine raporlama yapılan düzenleyici otoritelerin işletme ile ilgili duydukları kaygılar da artış göstermektedir. Bunun sonucunda, ticari faaliyetleri anlamlı bir biçimde gözden geçirecek ve özetleyecek, işletme içindeki politika ve prosedürleri belli bir disiplin içinde bağımsız ve nesnel bir biçimde değerlendirecek bir yapıya gereksinim duyulmakla birlikte organizasyonlarda iç denetim süreci oluşturulmaktadır (Özbilgin, 2008: 102-103).

2.8.5.2.2. Kontrol Öz Değerlendirme

İşletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmede kullanılan yöntemlerden bir diğeri de KÖD yöntemidir. Bu yöntem, birim yöneticilerinin ve onlarla birlikte orada çalışan tüm personelin tasarladıkları, işletme amaçlarına ulaşmak ve bu amaçlara ulaşırken karsılaşabilecekleri riskleri yönetmek amacıyla kullandıkları bir değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışma ya iç denetçilerin ya da kalite yönetim liderlerinin gözetiminde yapılmaktadır (Özbilgin, 2008: 103). Öz Değerlendirme yaklaşımı, iç kontrol sisteminin etkinliği vasıtası ile uygulanabilen ve değerlendirilebilen bir süreç olarak tanımlanabilmektedir. Ayrıca, tamamen tasarlanmış ve belgelenmiş bir çerçeve içinde yürütülmekte ve sürekli gelişme için teşvik edici bir unsur olarak sürekli tekrarlanmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 113).

KÖD, devam eden izlemelerin verimliliğini sağlayan bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak ortaya çıkmaktadır. KÖD en basit ifadelerle, organizasyonun gerek

bölüm bazında gerekse bütünsel olarak kendi kendini değerlendirmesi olarak tanımlanmaktadır. Burada amaç, tüm organizasyon amaçlarının gerçekleştirildiği konusunda güven yaratmaktır (Keskin, 2006: 24-25).

İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde karşı karşıya kalınan risklerin ve bu risklere ait belgelerin ele alınması için iç denetimin gözden geçirilmesi süreci KÖD yöntemini ifade etmektedir. KÖD ayrıca iç denetçilerin denetledikleri birim, faaliyet ve sistem içinde mevcut risklerin ve kontrollerin tespit edilmesi amacıyla da uygulanmaktadır. Bu süreçte iç denetçiler eğitmen gibi görev yapmakta, ancak sürece karışmamaktadırlar (Önce ve İşgüden, 2012: 47). Bu başlık, tezin ana temasını oluşturduğu için sonraki bölümde daha detaylı şekilde açıklanmaktadır. Ayrıca çok fazla yerde geçtiği için "KÖD" kısaltması ile kullanılacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME

3.1. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME (KÖD) KAVRAMI

KÖD, bir işletmenin kontrol süreçlerinin ve risklerinin değerlendirilmesine işletme yönetimi, çalışma grupları ve tüm işletme birimlerindeki personelin katılmasına izin veren, hem iç hem dış paydaşlara, iç kontrol sisteminin güvenilir olduğunu ifade etmede anahtar rol oynayan bir yönetim tekniği olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda KÖD, işletmedeki tüm riskleri, kontrolleri, faaliyetleri ve amaçları kapsamaktadır (Iyer, 2015: 1).

Son birkaç yıldır, birçok işletme kendi risk yönetim süreçlerini geliştirme girişimlerinde KÖD yaklaşımını kullanmaktadır. Bu yaklaşım işletmenin çeşitli kademelerinde, genellikle yukarıdan aşağıya incelemeleri kapsayan, yapılandırılmış görüşmeler gerektirmektedir. Bu bağlamda, işletmede bulunan her bir birimin temsilcileri, çeşitli faaliyetlerin kontrol derecesini ve risklerini belirlemektedir. Sonuçlar, işletme risklerini gösteren risk kayıtları içine kaydedilmektedir. Sonrasında riskler değerlendirilip, sayısallaştırılarak, bir kontrol haritası oluşturulması ile süreç devam etmektedir. Dolayısı ile bu yaklaşım, risk ve ihtiyaç farkındalığını arttırmak, risk yönetimi yeteneklerini geliştirmek konusunda işletmelere oldukça yardımcı olmaktadır (Lee and Seng Wee, 2005: 1).

KÖD, işletmenin ortak bilgi ve deneyiminden faydalanan ortak bir metodoloji tarafından desteklenen, işletme riskleri ve iç kontrol etkinliği ile ilgili risklerin ve kontrollerin çalışanlar tarafından sürekli değerlendirildiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır (PWC, 2004: 3). Dolayısıyla KÖD, kalite güvencesi tarafından tanımlanan ve açıklanan metotlara da benzerlik gösteren sürekli iyileştirme süreci olarak da ifade edilebilmektedir (Moeller, 2009: 254).

KÖD, bir uygulama stratejisinden çok daha fazlası olmakla birlikte eşsiz bir çatıyı ifade etmektedir. Öyle ki; bir işletmedeki departmanlara, bölümlere, faaliyetlere ve kısaca her bir iş birimine kolaylıkla uyum sağlayarak süreç sahibini hedeflere ulaşma konusunda sorumluluk almak için teşvik etmektedir. Bununla birlikte, bu yöntem

işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilir olduğunu temin etmek için de kullanılmaktadır. Basit bir ifade ile KÖD, işletmeler için her hangi bir sorunun gerçekleşmeden ele alınmasını sağlayan, periyodik olarak uygulanan önleyici bir bakım olarak ifade edilebilir (Dickens, Hara and Reisch, 2010: 5-6).

KÖD bir başka bakış açısına göre bir işletmenin sağlık durumu hakkında bilgi toplamaya, örgüt hedeflerine ulaşması yolunda karşısına çıkan riskleri değerlendirmeye yarayan, kısaca nabzını tutmayı sağlayan bir araç gibi görülmektedir. Bu bağlamda KÖD, çalışanlar arasında; onlara ne için çalıştıklarını gösteren, neyin ne olduğunu belirten, hangi konuda ne yapabilecekleri konusunda yardımcı olan isimsiz ve karşılıklı etkileşim içinde olmalarını sağlayan bir açık oturum oluşumuna ortam yaratmaktadır. İşletmede çalışanların iş yapmalarına yardımcı olan ya da onları engelleyen her ne varsa bunu en iyi çalışanlar bilmektedir. Dolayısıyla KÖD' ün gücü bilgiyi sağlama yeteneğinde yatmaktadır. Çünkü KÖD, işletmenin tüm personelini bu sürece dâhil etmektedir. Aksi takdirde, bu tür bilgileri toplamak bu denli kolay olmamaktadır (Parrilli, 2004: IV).

KÖD aracılığı ile toplanan bilgiler sayesinde işletmenin risklerini anlamak ve onlarla başa çıkmak konusunda denetçilerin, yönetime yardımcı olması amacıyla da kullanılmaktadır. Ayrıca, denetim faaliyeti sadece bu risklere odaklanmakla birlikte, denetlenmesi gereken alanda risklerin izole edilmesini sağlamaktadır. Böylece henüz bu yaklaşımı kullanmayan işletme yönetimleri, ilerde ani bir kararla KÖD sürecini başlatma kararı alabilmektedir. Açık olarak söylenebilir ki; KÖD; yönetişim, kurumsal yönetim ve iç kontrol gündemine çok iyi biçimde uyum sağlayan, oldukça güçlü bir yaklaşım olmaktadır. Genel anlamda KÖD, bir işletmede kontrol prosedürlerinin hem değerlendirilmesi hem de geliştirilmesi için yöneticilere ve iç denetçilere öz değerlendirme anketleri, çalıştaylar gibi tekniklerle yardımcı olan, yararlı ve oldukça verimli bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir. En saf hali ile KÖD, işletme hedefleri ve risklerini, kontrol prosedürleri ile bütünleştirmektedir. Bu sebeple, bazen Kontrol Risk Öz Değerlendirme (CRSA) olarak da adlandırılmaktadır (Pickett, 2006: 157).

Buraya kadar anlatılanlardan anlaşıldığı üzere KÖD uygulaması, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde anahtar rol oynayan bir tespit aracı olmaktadır. Yöntem önemli alanların saptanmasında etkili olmakla birlikte, büyük tutarlarda ölçme

maliyetlerini engelleyici etkide de bulunmaktadır (Dietz and Snyder, 2011: 35). Kısa ifadelerle KÖD, bir işletmenin faaliyet gösterdiği tüm alanlarda performans etkinliğini anlamasına ve ihtiyacı olan iyileştirmelerin farkına varmasına yardımcı olmaktadır (Halfacre and McGrady, 2011: 2).

KÖD, tüzel kuruluşlarında dâhil olduğu farklı sektör işletmelerinde kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için kullanılmaktadır. Bu kontrollerin test edilmesinde çok yaygın olarak kullanılan araçlar; bizzat işletme personeli tarafından yapılan anketler ve çalıştaylar olmaktadır (Mosley and Kagan, 2014: 1). Bununla birlikte, KÖD uygulayıcıları çok sayıda teknik ve format kullanmalarına rağmen, en çok kullandıkları programların belli başlı bir takım temel özellikleri ve hedefleri bulunmaktadır. Öz Değerlendirme kullanılan bir işletmede, yönetimin ve hangi fonksiyon ya da birime dahil ise ilgili çalışma grubunun izni olduğuna dair belgelendirilmiş ve resmi işleyen bir format bulunmaktadır. Bununla birlikte, KÖD süreci aşağıda sıralanan genel amaçları gerçekleştirmeyi hedeflemektedir (Pickett, 2006: 158):

- Risklerin tespit edilmesi ve tanımlanması,
- Bu risklerin azaltılması ve yönetilmesi için kontrol prosedürlerinin değerlendirilmesi,
- Kabul edilebilir seviyede risklerin azaltılması için eylem planlarının geliştirilmesi,
- İşletme amaçlarını başarma olasılığının belirlenmesi.

Tanımlamalardan da anlaşıldığı gibi KÖD, devam eden iç kontrol iyileştirmeleri için iç denetim liderliğinde kullanılan bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, iç kontrolleri geliştirmeye devam etmede etkili bir yol olarak görülmektedir. Bu sebeple, İç Denetçiler Enstitüsü son yıllarda, KÖD kavramını fazlaca benimsemiş, iç denetçiler gibi nitelikli liderler yetiştirilmesi için de bu alanda çalışacak olanlar için resmi sertifikasyon sınavları oluşturmuştur (Moeller, 2009: 253).

KÖD tekniğinin anlatılanlar bağlamında temel karakteristik özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bakshi, 2004: 3):

- Bir tekniktir.
- Hem çalışanları hem de süreç sahiplerini kapsamaktadır.
- Hedefi, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesini sağlamaktır.

- Denetim fonksiyonunun yükünü azaltmaktadır.
- İç kontrollerin ön doğrulamasını yapmaktadır.
- Kontrollerin doğrulanma sıklığını arttırmaktadır.
- Kontrollerin tespiti, geliştirilmesi ve zayıf kontrollerin düzeltilmesini içermektedir.

İşletme çapında risk yönetimi başarısı, büyük ölçüde risklerin kuruluş genelinde anlamlı ve dinamik şekilde yönetildiği risk yönetimine entegre bir süreç oluşturmaya bağlı olmaktadır. Bir organizasyonun geneline ulaşabilmek için çok sayıda teknik bulunmaktadır, bu bağlamda öz değerlendirme özellikle müşteri ile ilişki halinde olan personel için uygulanması gereken kural haline gelmektedir. Öz Değerlendirme için kullanılan teknikler içinde en yaygını çalışanlar tarafından doldurulan anketler olmaktadır. Bir diğer teknik de, ilgili olan birimin kontrol altında olup olmadığını anlamak için personelle yapılan görüşmelerdir. Bir başka yöntem de, herhangi bir problem bulduğunda rapor ile geri bildirim yapan dış danışmalar ile oluşturulmuş komisyonlar olmaktadır. Bu üç yöntem normal işletme faaliyetleri ve destek hizmetleri sürecine dâhil edilmekle birlikte, uygulanması basit yöntemler olarak görülmektedir (Pickett, 2010: 213). Bu tekniklerle ilgili detaylı bilgi ilerleyen kısımlarda verilmektedir.

3.1.1. Kontrol Öz Değerlendirmenin Doğuşu ve Gelişimi

KÖD yaklaşımının doğuşu, 1985 yılında Kanada'nın Toronto eyaletinde; "Gulf Resources Canada" adlı orta ölçekli bir petrol ve gaz şirketi kuruluşuna dayanmaktadır. Kısa sürede Toronto ve Amerika Borsalarında listelenen ve geniş çapta isim yapan bu şirket, daha sonra gayrimenkul sektöründen Kanadalı bir yatırımcı tarafından satın alınmıştır. 1985 yılı sonlarına doğru şirket; sahibi olduğu büyük tutarda rafineri ve pazarlama işletmelerini satmıştır. Merkez ofisin Calgary eyaletine taşınması sürecinde, şirketten geriye kalan işletmelerden biri olan Alberta işletmesi hidrokarbon bulma ve üretme işlemi ile varlığını sürdürür hale gelmiştir (Wade and Wynne, 1999: 39). Bunlarla birlikte şirket, 1985 yılında karlılık artışı konusunda açık belirtiler göstermiştir. Kontrol ortamındaki değişimler dolayısı ile şirketin tüm bölümleri daha iyi performans göstermeye başlamıştır. Azaltılmış denetimlere rağmen hisse senedi

kayıpları önemli ölçüde düşmüştür. İç denetim personeli kısılmış ve denetim sıklığı azaltılmıştır. Bunlarla birlikte bir başka oluşan durum da; hile olaylarının ortaya çıkması olmuştur. Ancak, burada hileyi personel değil, müdür, başkan ve üst yönetimde bulunan her kim varsa onlar gerçekleştirmiştir. Şirketin başına gelen bu iki önemli durum sonrasında görülmüştür ki, geleneksel resmi kontrolleri olumlu etkilerle terk etmesine rağmen işletmeler önemli başarılar elde edebilmektedir. Öte yandan, geleneksel resmi kontroller kullanılmasına rağmen yanlış güvence sağlandığından büyük hile kayıpları yaşayan işletmeler de bulunmaktadır. Dolayısıyla, önemli olan bu kontrollerin nasıl uygulandığı olmaktadır. Sonuç olarak, 1980 ve 1985 yılları arasında Gulf Kanada şirketinin başına gelen bu büyük değişimler, geleneksel denetim yaklaşımlarından kaynaklanan memnuniyetsizliklere dikkat çekmiştir. Şirketin yaşadığı tahribattan kaynaklı bu memnuniyetsizlik de sonraki yıllarda KÖD adlı yaklaşımın doğmasına temel oluşturmuştur (Wade and Wynne, 1999: 41-42).

Nitekim, 1987 yılında Gulf Resources Canada şirketinden, Paul Makosz, Tim Leech ve Bruce McCuaig isimlerinde üç yaratıcı profesyonel iç denetimle bağlantılı kullanılacak yeni bir yaklaşım geliştirmişlerdir. Bu profesyoneller, denetim ve kontrol prosedürlerinin güçlü ya da zayıf olduğu yerleri tespit etme ve bu kontrolleri geliştirmeyi planlama amaçları ile bir grup çalışanla eş anlı görüşmeler yapmışlardır. KÖD olarak adlandırdıkları bu yaklaşımın, büyük çaplı bir işletmede çok sayıda departman denetimlerinin oldukça verimli yapılabildiğini görmüşlerdir. Böylece, 1980'li yıllarda yaşanan finansal çökmelere bağlı olarak iç kontrol takviyesini arttırma talepleri sebebiyle; KÖD, işletmelerin kontrol zayıflıklarına karşı kullandıkları geniş çapta çabuk kabul gören bir metot haline gelmiştir (Tritter, 2000: 9).

Gulf Canada Petrol şirketi, hem talep ettiği yasal izin kararı ve onun iç kontrollerinin rapor edildiğini, hem de geleneksel denetim süreci ile ortaya çıkan gaz ve petrol ölçüm sorunlarının Öz Değerlendirme yaklaşımı ile kolayca çözüldüğü görmüştür (Moeller, 2004: 155). Bu bağlamda Gulf Canada Petrol şirketi, bu metodolojiyi işletmeler içerisinde kontrol etkinliğini ölçmenin yanı sıra iş süreçlerini değerlendirmek için kullanılan güçlü bir araç olduğunu düşünerek geliştirmiştir. Bu bağlamda, yapılan toplantılarda belli konu ve süreçler işletme yönetimi ve personeli tarafından tartışılmakta, daha basit ifade ile işletme çalışanlarının öz değerlendirme yapmasına olanak sağlanmıştır. Bu sebeple yapılan bu toplantılar şirket tarafından, basitleştirilmiş

öz değerlendirme toplantıları olarak adlandırılmıştır. Sonrasında bu yaklaşım, geleneksel sabit kontroller yanında diğer kontrollerin değerlendirilmesi için de kullanılan bir mekanizma olmuştur. Tüm bunların sonrasında Gulf Canada Petrol şirketi, bire bir yapılan denetim faaliyetinden ziyade KÖD yaklaşımının çok daha etkili olduğu sonucuna varmıştır (Pickett, 2010: 526).

KÖD tekniği ilk olarak 1987 yılında Kanada da bulunan Alberta Gulf Canada adlı petrol şirketi tarafından kullanıldıktan sonra, öncelikle 2000 yılında Avrupa Komisyonu'nda onaylanarak resmi olarak kabul edilmiştir. Sonrasında, 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Sarbanes Oxley yasasının uygulamaya konması ile aynı yasanın 404. maddesi gereğince KÖD, işletmelerin baştan aşağı risk değerlendirmesi yapması için zorunlu tutulan bir unsur olmuştur. 2011 yılında Birleşik Krallık' da Finansal Hizmetler Otoritesi, şimdiki adı ile Mali Davranış Kurumu, operasyonel risk yönetiminin iyileştirilmesi adına KÖD yaklaşımının risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için önemli bir araç olabileceği konusunda önerilerde bulunmuştur. Son olarak günümüzde ise; kamu sektörü, özel sektör ve gönüllülük esası ile çalışan hayır kurumlarına kadar çok geniş yelpazede birçok işletme risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla KÖD yaklaşımını kullanmaktadır (Iyer, 2015: 1).

3.1.2. Kontrol Öz Değerlendirme Modeli

KÖD, bir işletme içerisinde yer alan bölümlerin yaptıkları değerlendirmelere yardımcı olmak, daha sonra onların kendi iç kontrollerini değerlendirmek amaçlı tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan KÖD, COSO iç kontrol modelinde yer alan bazı kavramları kullanmaktadır. Buna göre KÖD modeli, etkin bir kontrol ortamına sahip olmak için işletmelerin, güçlü kontrol amaçları ve kontrol faaliyetlerini mutlaka hayata geçirmiş olmaları gerektiğini söylemektedir. Ayrıca KÖD modeli, amaçlar ve kontrol faaliyetleri olarak sayılan iki önemli unsurun yanında; risk değerlendirmesi, işletme performansının izlenmesi, bilgi ve iletişim gibi unsurlar tarafından çevrelenen bir sistemle ifade edilmektedir. Bu model, işletmenin belirlediği hedef ve amaçlara göre kendi kontrollerini iyileştirmek, denetim risklerini anlamak için risk değerlendirmesi yapmak, tanımlanan riskleri azaltmak için kontrol faaliyetleri yapılması ve son olarak tüm geliştirilen kontrollerin performansının izlenmesi için bir

takım kurulmasını gerektirmektedir (Moeller, 2009: 254).

KÖD için her bir organizasyon teknolojiyi kullanarak farklı modeller geliştirmeye çalışmaktadır. Ancak bunların hiç biri genel bir model olmamaktadır. Bu bağlamda, KÖD için David Mc Namee altı farklı yöntem tarif etmektedir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bakshi, 2004:4):

- ICQ öz denetim,
- Özelleştirilmiş anketler,
- Kontrol rehberleri,
- Mülakat teknikleri,
- Kontrol modeli çalıştayları,
- Etkileşimli çalıştaylar.

Yukarıda sayılan yöntemlerin biri ya da daha fazlası kullanılarak da aşağıda her biri kısaca açıklanan üç ayrı model oluşturulmaktadır (Bakshi, 2004: 4):

- **NIST Model;** Model; işletmeler için yönetim, teknik ve operasyonel olmak üzere üç temel kontrol alanı belirlemiştir. Bu alanlar kendi içinde alt başlıklara ayrılmaktadır. Ana başlıklar ve alt başlıkları aşağıda yer alan tablodaki gibi ifade edilmektedir.

Tablo 3.1. NIST Modelde Kontrol Alanları

Yönetim Kontrolleri	**Operasyonel Kontroller**	**Teknik Kontroller**
Risk yönetimi	Personel güvenliği	Kimlik saptama ve doğrulama
Güvenlik kontrollerinin denetimi	Fiziksel güvenlik	Kontrollere erişim
Yaşam döngüsü bakımı	Ürün giriş-çıkış kontrolleri	Denetim yolları
Yetkilendirme süreci	Acil durum planlaması	
Sistem güvenlik planları	Donanım ve sistem yazılımları	
	Veri bütünlüğü	
	Belgeleme	
	Güvenlik bilinci ile ilgili eğitim	
	Olayları karşılama yeteneği	

Tabloda 3.1; NIST modelde kontrol alanlarını göstermektedir (Bakshi, 2004: 4).

Tabloda görülen her bir kontrol amaç ve tekniği KÖD sürecine ve onun risklerine bağlı olarak uygulanmaktadır. Bu bağlamda, ABD Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü 2001 Eylül' de bu model kapsamında KÖD anketi geliştirmiştir. Geliştirilen bu anket KÖD süreci için herhangi bir işletmede rahatlıkla kullanılabilmektedir. Ankette kullanılan sorular, tüm kontrolleri test etmeye yaramaktadır.

- **COBIT Modeli;** Bilgisayar Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü tarafından geliştirilmiştir. Herhangi bir KÖD modeline dayanarak iç kontrolleri tamamlayıcı olarak kullanılabilmektedir.
- **İş Süreci Modeli;** Her işletmenin bir başarısız olma riski bulunmaktadır. Bu model risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve analiz edilmesine dayanan işlem ve prosedürleri kapsamaktadır. Bir sürecin etkili şekilde tamamlanabilmesi için kontroller gerekli olmaktadır. Her işlemin amaçları, girdi ve çıktıları bulunmaktadır. Bu bağlamda, süreçlerde başarısızlığa neden olan tehditler iç kontrollerin temelini oluşturmaktadır. Çünkü kontroller bu tür tehditlerin meydana gelme olasılığını azaltabilmektedir. Bu modelde bu tür sorunları önlemek adına risk kontrol profili oluşturmayı amaçlamaktadır.

KÖD modelini alanda uzman olan birçok düşünür, daha önceki kısımlarda bahsedilen COBİT iç kontrol modelinden daha erişilebilir olarak değerlendirmektedir. Yine birçok profesyonel, COSO iç kontrol modelinin risk değerlendirme sürecinin KÖD'e göre çok daha anlaşılması zor, yüksek düzey ve karmaşık olduğunu belirtmektedir. KÖD de, bir işletmenin bireysel bölümleri; kendi bölümleri dâhilinde olan iç kontrolleri ve riskleri değerlendirmeyi oldukça basitleştirilmiş grup formatında rahatlıkla yapabilmektedirler. Bu sebeple birçok iç denetim birimi, KÖD'ü departmanların iç denetimlerini nasıl daha çok geliştirebilecekleri hususunda teşvik edecek bir yöntem olarak kullanmaktadır (Moeller, 2009: 255).

3.1.3. Kontrol Öz Değerlendirme Sürecini Başlatma ve Uygulama

KÖD, danışmanlar hatta iç denetçiler gibi dışarıdan olan bir ekip tarafından değil de, bizzat işin içinde olan çalışanlar tarafından iç kontrol sistemi etkinliğinin değerlendirildiği bir süreçtir. Bu süreçte liderlik rolünü tabi ki iç denetim üstlenmektedir. KÖD iyi bir iç kontrol ile işletmenin amaçlarına ulaşmasında makul bir

güvence sağlamayı hedeflemektedir. Dolayısı ile kavram, işletmenin iç kontrol öz değerlendirme görüşmeleri için kendi yönetimi ve personelini toplamayı gerektirmektedir. Sürecin iyi işleyebilmesi için görüşmelere; üst düzey yönetimden personele kadar tüm çalışanların katılımı ön görülmektedir. Birçok kişi bu süreçte kolaylaştırıcı rol oynayabilmekle birlikte, anahtar rolü iç kontrol geçmişini iyi bildiklerinden iç denetim grubu oynamaktadır (Moeller, 2009: 255).

KÖD sürecinin başlatılabilmesi için bir işletme de önce aşağıda yer alan sorulara olumlu cevap verilebildiğinden emin olunması gerekmektedir (Plessis and Grobler, 1999: 59) :

- İşletme genel anlamda KÖD için hazır mı?
- KÖD ile toplanacak bilgiler yeterince güvenilir olacak mı?

Sorular olumlu cevaplandıktan sonra, KÖD sürecini başlatmak için atılacak ilk adım, iç denetim birimi yöneticisinin ya da liderlik eden bazı diğer kişilerin, konsepti kullanmak adına işletme üst düzey yöneticisini ikna etmesi gerekmektedir. Daha küçük işletmelerde ise, bu süreci başlatmak için iletilecek mesaj; SOX 404 e uyum sağlanması için iç kontrol prosedürlerini geliştirmek adına profesyonel bir yardım alınması gerektiği şeklinde olabilmektedir. Bunun yanında KÖD'ün aşağıda sayılan potansiyel faydaları da belirtilerek süreci başlatma işlemi kolaylaştırılabilmektedir (Moeller, 2009: 256):

- Belli bir dönem için iç kontrol raporlama kapsamını arttırmak,
- Değerlendirme sırasında tespit edilen yüksek riskli ve olağan dışı öğeler üzerinde daha fazla odaklanmayı amaçlayan iç kontrol çalışmaları yapmak,
- İşletme çalışanlarına iç kontrollerin sahipliğini ve sorumluluğunu aktararak düzeltici eylem önerileri ile iç denetim etkinliğini arttırmak.

KÖD tekniği, öncelikle küçük projeler üzerinde uygulanmaktadır. Böylece tekniğin uygulandığı süreçte olabilecek değişiklikleri görüp düzeltmek; küçük projelerde çok daha kolay olmaktadır. Bununla birlikte küçük hatalar ve tatmin edici olmayan sonuçlar erken tespit edilip değerlendirildiğinde, KÖD uygulaması herhangi bir zarar görmemektedir (Cartens, 2015: 2).

KÖD, iç kontrol ortamının geliştirilmesinde oldukça etkili bir teknik olarak

görüldüğünden, sürece öncelikle küçük adımlarla; kontrol iyileştirmelerine ihtiyaç olduğu düşünülen küçük bir işletme biriminde başlanmaktadır. İç denetim departmanı, süreci detayları ile açıklayarak en azından pilot bir uygulama başlatabilmek için yönetimin onayını almaktadır. Böylece, geleneksel denetimin ötesine geçilerek, bir iç denetçi liderliğinde takım oluşturulmakta ve KÖD programı normal bir denetim içine eklenmektedir. Sonrasında KÖD ekip lideri, derinlemesine düşünüp gözden geçirerek işletmenin hangi bölüm ya da fonksiyonunda KÖD kullanılacağına ve bu değerlendirmelere hissedarların ne derece katılacağına karar vermektedir. Bu bağlamda, hissedarların sayısı ve seviyesi seçilmiş KÖD yaklaşımına bağlı olmaktadır (Moeller, 2009: 257).

KÖD sürecinin uygulanması bazı gerekçelere bağlı olmaktadır. Bu gerekçeler aşağıda sayılanlardan her hangi birini içerebilmektedir (Plessis and Grobler, 1999: 60):

- **Riskler;** işletmeyi tehdit eden risklerin tespiti, kontrol edilmesi ve izlenmesi,
- **Kontrol;** kontrolün çeşitli şekillerde varlığının incelenmesi,
- **Süreçler;** belli bir amaca ulaşmak için gereken işletme süreçlerinin incelenmesi,
- **Amaçlar;** mikro ve makro düzeyde işletme amaçlarının belirlenmesi.

KÖD sürecini uygulama planı aşağıda sayılan adımların tek tek gerçekleştirilmesini kapsamaktadır. Bu kapsamda sırası ile takip edilecek adımlar şunlardır (Doxey, 2012: 4):

1. İşletme birimi ve işletme faaliyet süreci iyi anlaşılmalıdır. Bunun için işletme biriminin kontrol noktaları ve kontrol sorumlulukları netleştirilmeli ve bunların uygunluk testleri ile paralel olması sağlanmalıdır.
2. KÖD kapsamı belirlenmelidir.
3. Üst yönetimin taahhüdü olduğundan emin olunmalıdır.
4. İşletme birimini veya işletme sürecini temsil eden bir program geliştirilmelidir. Bu program, işletme biriminin ve kontrol noktalarının belli yönlerini ele alan özelleştirilmiş programlar ile mevcut hile denetim programlarının temeli olmalıdır.
5. İşletme biriminin içinde her kurumdan bir KÖD takımı oluşturulmalıdır. Bu bağlamda, oluşturulan takım standart gündeminde; eksikliklerle ilgili bulguları,

uygunluk testlerinin durumunu ve iyileştirme için önerileri gözden geçirmelidir.

6. İç kontrol değerlendirmeleri planlanmalıdır. Bunun için üç aylık bir plan ve uygunluk testleri zamanlaması ile faaliyetin yoğun olduğu dönemlerde çözüme yardımcı olunmalıdır.
7. Kontrol etkinliği gözlemlenerek değerlendirme tamamlanmalıdır.
8. Gerçekten bozuk olanın ne olduğunu anlamak için, sorunun kök nedenleri ve eksiklikle ilgili bulgular ele alınarak iyileştirme faaliyetleri geliştirilmelidir.
9. Bulguların durumunu ele alan ve sürekli düzeltici eylem geliştiren bir plan hazırlanmalıdır. Bu plan şu unsurları içermelidir.
    - Referans bulgu,
    - Düzeltici eylem,
    - Taahhüt tarihi,
    - Düzeltmenin meydana geldiği gerçek tarih,
    - Durum,
    - Planlanan uygunluk testi,
    - Tamamlanan uygunluk testi,
    - Yeniden gözden geçirme ve test etme önerileri.
10. Denetim geçmişi, süreç değişiklikleri ve örnekleme işlemleri ile elde edilen bulgular düzeltme faaliyetlerinden sonra, takip edilmeli ve gerekirse yeniden test edilmelidir.
11. Her bir kurumda işletme birimi içinde yönetim raporlama ve incelemeleri taahhüdü göstermeli ve hesap verebilirliği güçlendirmelidir.

Tüm anlatılanları toparlamak adına denilebilir ki, bu yaklaşımın etkin çalışabilmesi iyi bir hazırlık yapılmasına bağlı olmaktadır. Yaklaşımın hazırlık safhaları; hedeflerin belirlenmesi, anahtar sorunların ve planların tartışılması, kurum hedeflerine ulaşmayı engelleyebilecek risklerin tanımlanması, mevcut kontrollerin değerlendirilmesi, mevcut stratejide yapılacak düzeltmelere karar verilmesi ve son olarak sonuçların raporlanmasından oluşmaktadır (Pehlivanlı, 2010: 90).

3.2. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN ÖNEMİ

Öz değerlendirme; işletmelerin sürekli olarak iç kontrol sistemlerini ve iş süreçlerini geliştirmek için kullandıkları etkili bir yol olarak görülmektedir. Bunun yanında operasyon çalışanları, iç ve dış denetçiler için iç kontrol sistemi ve risk değerlendirmeleri yapmak adına eşsiz bir araç olmaktadır. Ayrıca bu yaklaşım, çalışanları kontrol ve sürekli iyileştirme konularında düşünmeye zorlayarak bu duyguya sahip şekilde hareket etmelerini sağlamaktadır. İşletmeler kendi iç kontrol ortamlarının iyileştirilmesinde önemi olduğu için ve aşağıda sayılan bazı diğer sebeplerle KÖD kullanmayı tercih etmektedirler (Yeoh and Roslan, 2008: 4-5):

- İşletme yönetimi ve personeli arasında bilinçli bir risk kültürü oluşumunu ve sürekli iyileşmeye odaklanmayı teşvik etmek,
- İş başarısını etkileyen kontrol zayıflıklarının farkına vararak, bunları güçlendirmek ve geliştirmek için planlar yapmak,
- İşletme için etkili olabilecek fırsatları ve başarılı uygulamaları vurgulamak,
- Birden fazla yerde yapılan aynı fonksiyonları standart hale getirerek, veri ve çaba tekrarından kaçınmak,
- Personel eğitim programlarını KÖD süreci ile bütünleştirerek, politika ve prosedürlere uyulmaması halinde karşılaşılacak sonuçlarla ilgili çalışanları bilgilendirmek,
- İşletme birimleri ile ilgili bilgi toplanması hususunda iç denetçilerin zaman ve çaba harcamalarını en aza indirerek, dikkat verilmesi gereken alanlara yönelmeyi sağlamaktır.

Bu tür faydalar özellikle bankacılık sektöründe KÖD yaklaşımının önemli hale gelmesinde etkili olmuştur. Ayrıca rekabet, yönetmelikler gibi çevresel değişikliklerle işletmeler gelişme gösterdikçe KÖD uygulaması bir zorunluluk haline gelmiştir (Yeoh and Roslan, 2008: 6).

İşletmelerin, iç kontrol sistemlerini ve işletme süreçlerini sürekli olarak geliştirmek için kullandıkları etkin bir araç olan KÖD farklı denetim türleri içinde önemli olmaktadır. KÖD sonucu elde edilen veriler çoğu iç denetim departmanı tarafından iç denetim amaçlarını gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. Bağımsız denetçiler tarafından ise, iç kontrol sisteminin önemli bir parçası olan yumuşak

kontrollerin tespiti için kullanılmaktadır (Foh, 2000: 9). Yumuşak kontrollerin tespitine ek olarak bağımsız denetçilerin işletme faaliyetlerini daha iyi anlamasını, doğal risk ve kontrol riskinin daha doğru şekilde değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bu yolla olası denetim yetersizliklerinin de önüne geçilmesine yardımcı olmaktadır (Gilbert and Engle, 2005: 39).

Bunlarla birlikte, SOX Yasanın 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, bu risklere ilişkin kontrollerin belgelendirilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmaktadır. Kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri direkt olarak sorumlu tutulmakla birlikte, yasa ile gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemektedir. Bu sebeple, yasaya tabi tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır (PWC resmi internet sitesi, erişim:26.03.2015).

Diğer taraftan COSO iç kontrol çerçevesinin en önemli tavsiyelerinden biri de, iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliğinin rapor edilmesi gerektiği konuları olmaktadır. Söz konusu iç kontrol raporlaması tüm işletme bazında olabildiği gibi, kurum departmanları ya da fonksiyonları bazında da olabilmektedir. Aynı şekilde SOX yasasında da iç muhasebe kontrollerinin önemi ve değerlendirmesi konularına ayrıntılı olarak değinilmektedir. Bu bağlamda birkaç yıl önce, öncesinde SOX, sonrasında İç Denetçiler Enstitüsü, KÖD metodolojisinden sıkça söz etmeye başlamışlardır. Yine 1990'ların Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımlarının yanı sıra COSO iç kontrol çerçevesinde; KÖD tekniğinin bir işletmenin kontrol çevresinin anlaşılması hususunda iç denetçiler ve işletme ile ilgili diğer taraflara oldukça iyi bir araç olduğu vurgulanmaktadır. Dolayısıyla KÖD, özellikle iç denetçiler ve iç denetim kurumları için hem oldukça önemli hem de yararlı bir araç olmaktadır (Moeller, 2009: 253-254).

3.3. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMEYİ GELENEKSEL DENETİMDEN AYIRAN ÖZELLİKLER

KÖD diğer denetim faaliyetlerinden nasıl ayrılmaktadır? Aşağıdaki unsurlar KÖD' yi geleneksel denetimden ayıran özelliklerden birkaçı sıralanmaktadır. Ancak bunlar işletmeden işletmeye farklılık gösterdiğinden göreceli bir konu olarak

düşünülmektedir (Hubbard, 2000: 3):

- KÖD tekniğinde iç denetçilerden ziyade, bölüm çalışanları iç kontrolleri değerlendirmektedir.
- Öz değerlendirmeler bir işletme içinde iç denetimin katılımı olmadan da gerçekleştirilebilmektedir.
- Öz değerlendirme bazı denetçiler için çok yeni olan isimsiz oylama, anketler, proje birimleri gibi bir takım yeni araçlar kullanmaktadır.
- Öz değerlendirme, resmi olan olmayan tüm kontrolleri değerlendirmek için kullanılan, ayrıca denetlenen kısmın işbirliğini ve katılımını geleneksel denetime göre çok daha fazla gerektiren bir yaklaşımdır.
- Genellikle denetçilerden ziyade çalışma grupları raporlama çalışması yapmaktadır.
- KÖD tekniğinde çalışma gruplarının, risk değerlendirmesi ve iç kontrol tasarımı öğrenmeleri için çalıştaylar kullanılabilmektedir.
- İç denetçiler risk ve kontrol kavramlarının anlaşılmasını sağlamak adına kolaylaştırıcı ve eğitici bir rol üstlenmektedirler.
- Müşterilerin büyük çoğunluğu, geleneksel denetim sürecinin uygulanmasından ziyade KÖD uygulamasını daha iyi olduğunu düşünmektedirler.
- Yönetim KÖD sürecinde, normal bir denetim faaliyetinde olduğundan çok daha fazla dâhil olmaktadır.
- Katılımcı ve işbirlikçi yaklaşımı nedeniyle bir işletmede KÖD tekniğinin sonuç alma olasılığı daha büyük olmaktadır.

Açıkça bu farklılıklardan çoğu yalnızca KÖD tekniğine ait olmamakla birlikte, sayılan ilk iki özellik doğrudan KÖD ile bağlantılı olduğundan ona özgü özellikler olarak görülmektedir. Hatta bahsedildiği üzere, birçok unsur KÖD uygulayan çeşitli denetim grupları tarafından tartışılmaktadır (Hubbard, 2000: 4).

KÖD, geleneksel denetim süreci kontrollerini tamamlamak için, denetim prosedürünün güvenilirliğini genişletmektedir. Bu yaklaşımla birkaç çalışandan daha ziyade oluşturulan çalışma gruplarının iç kontroller ile ilgili izlenimlerine ulaşılmaktadır. Bu yönüyle de geleneksel denetimden ayrılmaktadır (Gilbert and Engle, 2005: 39).

Geleneksel denetim anlayışı daha çok muhasebeye dönük kontrol mekanizmasına dayanmaktadır. Elektronik ortamlar dışında gerçekleştirilen işlemlerde dokümanların imza ile kontrolü buna örnek verilebilir. Bu tür bir denetim tarzı yönetim ve çalışanlar için bürokratik işlemlerden ibaret olmaktadır. Oysa KÖD, bu anlamda konuya daha geniş bir çerçeveden bakmaktadır. Daha fazla kontrol geliştirmek yerine, daha iyi kontrol sistemleri üreterek gerçek kontrol eksikliklerine odaklanmaktadır. Böylece, çok daha etkin şekilde kontrol zayıflıkları tespit edilmekte ve giderilmektedir. Bu da yine geleneksel denetimin KÖD' e göre bir başka eksik yönünü yansıtmaktadır (Summerell, 2000: 96).

KÖD yaklaşımını geleneksel denetimden ayıran bir diğer husus da yoğun teknoloji kullanımı olmaktadır. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, finansal tabanlı işlemlerin elektronik ortamlarda insan faktörü etkisini azaltarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Bu yolla üretilen bilgilerin güvenilirliği yüksek düzeyde olmaktadır. Güvenilirliğin artması da iç denetimin yalnızca finansal odaklı olmasının önüne geçmektedir. Verilerin güvenilirliğinin artması ve zaman avantajı sağlaması sebepleri ile KÖD uygulamalarında yoğun olarak bilgi teknolojilerinden faydalanılmaktadır (Mccollum and Salierno, 2003: 34).

Geleneksel denetim anlayışı özellikle günümüzde daha çok mevzuat tabanlı yapılmaktadır. Mevzuata uygunluk ve finansal kayıp olup olmadığı belli aralıklarla denetlenmektedir. Dolayısıyla geleneksel denetim, işletmelerdeki kayıtları kontrol ederek, bir anlamda işletmenin koruyuculuğunu yapmaktadır. KÖD uygulamalarında ise, yalnızca finansal işlem denetimi yoktur. İşletmedeki tüm sürecin denetimi söz konusu olmaktadır. Bu süreçte işletmeye değer katma inancı mutlaka yer almaktadır (Tritter, 2000: 3).

Aşağıda yer alan tablo 3.2' de sorumluluklar açısından KÖD ile geleneksel denetim yaklaşımları açısından farklılıklar yer almaktadır (Hubbard, 2000: 5).

Tablo 3.2. İç Kontrol Sorumlulukları Açısından Geleneksel Yaklaşım ve Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Sorumluluklar	**Geleneksel Yaklaşım**	**KÖD Yaklaşımı**
İşletme amaçlarını belirleme	Yönetim	Yönetim
Risk değerlendirmesi	Yönetim	Yönetim
İç kontrolün yeterliliği	Yönetim	Yönetim
Risk ve kontrolün değerlemesi	Denetçiler	Çalışma Grupları
Raporlama	Denetçiler	Çalışma Grupları
Risk ve kontrol değerlemelerinin onaylanması	Denetçiler	Denetçiler

KÖD ile geleneksel denetim anlayışı arasındaki en önemli farklılığın iç kontrolde yer alan sorumluluklar açısından oluştuğu görülmektedir. KÖD yaklaşımında iç kontrol sorumlulukları değişime uğramamakta, yalnızca sorumluluklardan birkaçı yönetime geri kalanlar ise çalışma gruplarına doğru kayma göstermektedir. Daha önce bahsedildiği gibi iç kontrol değerlendirmesi, risklerin değerlendirilmesini kapsamaktadır. KÖD yaklaşımında bunu çalışma grupları yapmaktadır. Bu durum, risklerin en aza indirgenebilmesi için iç kontrol yeterliliğini değerlendirme konusunda geleneksel denetim de büyük bir değişim yaratmaktadır. Yukarıdaki tablo bu anlatılanları özetlemektedir (Hubbard, 2000: 5-6).

Geleneksel denetim ile KÖD yaklaşımı arasındaki farklılıklara aşağıda sıralanan özellikler de eklenebilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 114):

- KÖD liderlik, takım çalışması, yönetim tarzı, personelin dürüstlüğü ve davranış kuralları gibi geleneksel denetimde yumuşak sayılan bazı kontrollerin değerlendirilmesinde kullanılabilecek en iyi yöntem olmaktadır.
- Bu yaklaşımda iç denetçiler daha çok, risk ve kontrol kavramları hakkında eğitim ve danışmanlık faaliyetini yürütme rolü üstlenmektedir.
- KÖD' de daha yoğun teknoloji kullanılmaktadır.
- Geleneksel denetimde daha çok muhasebeye dönük kontrol mekanizması söz

konusu iken, KÖD bilfiil risk ve kontrol değerlendirmesi yapan çalışanlarla ilgilenmektedir.

- Geleneksel denetim mevzuata uygunluğu ve mali kayıpların olup olmadığını denetlerken, KÖD tüm süreci değerlendirmektedir.

Tablo 3.3. Tüm Yönleri ile Geleneksel Denetim ve Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Geleneksel Denetim	Kontrol Öz Değerlendirme
Kontrol görevi tek bir birim tarafından gerçekleştirilir.	Çalışanlara yetki verilir.
Kuralar ve politikalarla yönlendirilir.	Sürekli gelişme ve öğrenilen kültür vardır.
Sınırlı çalışan katılımı ve eğitimi vardır.	Geniş çalışan katılımı ve eğitimi vardır.
İşletme ilgililerinin zayıf ilgisi vardır.	İşletme ilgililerinin yoğun ilgisi vardır.
Denetçiler kontrol analisti ve raportör olarak görülmektedir.	Kontrol analizi ve raporlamadaki temel sorumluluk tüm çalışanlara değişikli olarak dağıtılmaktadır.
Yönetici ve Çalışan Sorumlulukları	
Kontrollere itaat etmek zorundadırlar.	Kontrollerin planlanmasından ve korunmasından sorumludurlar.
Düşük vasıflı çalışanların, riskin kabulü veya kontrolün planlanması ile ilgili analiz etme ve karar alma konularında söz hakları yoktur.	Temel amaç, risk kabulü ve işletme amaçları ile ilgili tüm işletme birimlerinde konsensüse varabilmektir.
Çalışanlar, işletme amaçlarını yerine getirecek kontrolleri seçme konusunda sorumlu değildirler.	Tüm kademelerde ve fonksiyonlarda çalışanlar; kontroller, sürekli gelişme ve işletme amaçlarını yerine getirmekten sorumludurlar.
Kontrolün içinde bulunduğu gerçek durumu tanımlamak çoğu zaman hayal kırıklığı yaratır, hatta cezalandırılır.	Takım çalışmalarında, içinde bulunulan şartların açık ve tarafsız tartışılabileceği garanti edilir.
Kalite ve iç kontrol birbirleriyle entegre edilmemiştir.	Kalite ve iç kontrol birbirleriyle entegre edilmiştir.
Temel Denetim Amaçları	
Denetimi yerine getirmek ve bulunan sonuçları raporlamak.	Kontrol değerlendirme seviyesini yükseltmek.
Denetçiler, kontrol uzmanıdırlar.	Denetçiler, çalışanları kontrolün planlanması ve değerlendirilmesi konularında eğitirler, yetiştirirler ve kılavuzluk ederler.
İlgi alanı olmayan konular: • Müşteri Hizmetleri • Satış Sonrası Hizmet Kalitesi • Güvenlik • Diğer Finansal Olmayan Alanlar	Ayrıntılı olarak güçlü olunan konular: • Müşteri Hizmetleri • Satış Sonrası Hizmet Kalitesi • Güvenlik • Diğer Finansal Olmayan Alanlar

Geleneksel denetim ile KÖD yaklaşımının tüm yönleriyle farklarını yukarıda yer alan Tablo 3.3'deki şekilde özetlemek mümkündür (Keskin, 2006:90-91).

Söz konusu bu yaklaşım, bir denetim aracı olarak değerlendirilmekle birlikte, temelde yönetimin sorumluluğunda olan yönetim asıllı bir araç olarak kullanılmaktadır. Uygulamada da genellikle üst yönetim, ortaklar, orta kademe yöneticiler, çalışma grupları, doğal olarak denetçiler ve hatta son zamanlarda özellikle iç denetçiler tarafından da sıklıkla kullanılmaktadır (Pehlivanlı, 2010: 90). İç denetçilerin bu yaklaşımı kullanmalarının sebepleri geleneksel denetimde yaptıklarından farklı olarak şu şekilde sıralanabilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 115):

- Riskler ve kontroller hakkında bilgi toplamak,
- Denetim planının anlaşılmamış ve riskli alanlara odaklanmasını sağlamak,
- Faaliyet yöneticileri ve çalışma grupları ile daha fazla işbirliği elde etmektir.

Yukarıda ifade edilen farklılıkların beklenen sonucu olarak, her denetim departmanı KÖD tekniğini uygularken diğerlerine göre bir takım farklılıklar ortaya koymaktadır. Öyle ki bazen yapılan bu uygulamayı farklı isimlerle ifade etmektedirler. Bu bağlamda KÖD için kullanılan farklı isimlerin bazıları şöyledir (Hubbard, 2000: 10):

- Kontrol ve Risk Öz Değerlendirmesi,
- Dinamik Öz Değerlendirme,
- Danışmanlı Öz Değerlendirme,
- Yönetim Değerlendirme Süreci,
- Yönetim Öz Değerlendirme,
- Kontrol Değerlendirme ve İzleme Programı,
- Kontrol İzleme Programı,
- Risk ve Kontrolün Katılımcı Değerlendirilmesi,
- İşletme Öz Değerlendirme,
- İşletme Risk Değerlendirme,
- Risk ve Risk Unsurlarının Dinamik Değerlendirmesi,

Buraya kadar anlatılanlardan çıkarılacak sonuç, KÖD ve geleneksel denetim faaliyetlerinin farklı kişilere göre farklı kavramlar olduğudur. Bu bağlamda KÖD, temelde işletme hedeflerine ulaşılmasında riskler ve kontrollerin değerlendirilmesini

sağlayan tüm personeli kapsamaktadır. Hatta onları kapsamaktan daha ziyade, kontrollerin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi işlemini doğrudan personele devretmektedir. "Bunu neden yapmaktadır?" sorusunun cevabı geleneksel denetimle KÖD tekniği arasındaki gerçek farkı yansıtmaktadır (Hubbard, 2000: 4).

3.4. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME UYGULAMA YÖNTEMLERİ

KÖD sürecinde ekip lideri işletmenin hangi kısmında öz değerlendirme yapılacağını belirledikten sonra, hangi amaçlar ve fonksiyonların düşünüleceğine ve hissedarların bu değerlendirmelere ne ölçüde dâhil edileceğine karar vermektedir. Hissedarların sayısı ve katılım seviyesi, seçilecek KÖD yöntemini etkilemektedir. Bu bağlamda üç ana yöntem bulunmaktadır. İşletmeler genellikle öz değerlendirme ihtiyacını karşılamak için bu yöntemler içinden seçtikleri birden fazla yöntemi birleştirmektedirler. Kullanılan ana yöntemler şunlardır (Moeller, 2004: 156):

- Basitleştirilmiş Çalışma Grupları ya da Çalıştaylar,
- Anketler,
- Yönetici Analizleri.

Kullanılacak öz değerlendirme yöntemi ve formatı aynen üst yönetim kararları gibi örgütün genel kültürüne bağlı olmaktadır. Örgüt kültürü ortak bir KÖD yöntemini desteklemiyorsa, anket yanıtları ve iç kontrol analizleri ile kontrol ortamı arttırılabilmektedir. İç denetim uygulayanların SOX yasasının 404. maddesini takip etmek ve uygulamak zorunda olduğu gibi, KÖD uygulayıcıları için de aynı şeyler söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte, iç denetim ve işletme yönetiminin KÖD sürecini yürütmek istediğine dair açık bir karar olması yöntem seçimini kolaylaştırmaktadır (Moeller, 2004: 157).

Bir işletme belirtilen öz değerlendirme yöntemlerinden en uygun olanı ya da her hangi birini uygulamaya nasıl karar vermektedir? Bu sorunun cevabı olarak, birçok işletme tarafından en çok kullanılan yöntemin çalıştaylar olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca İç Denetçiler Enstitüsü, örgüt kültürünün desteklediği ve samimi katılımcıların olduğu durumlarda bu yöntemin kullanılmasını önermektedir. Doğal olarak örgüt kültürünün çalıştayları destekleyen bir katılımcı kitlesi olmadığı durumlarda, anketler ve yönetici analizleri kullanılmaktadır. Yöntem seçimini bir işletmeden diğerine

değiştiren ve etkileyen kriterler aşağıda sayılmaktadır (Hubbard, 2000: 13-14):

- İşletmenin bulunduğu sektör (finansal kurum, üretici firma ya da hayır kurumu olup olmadığı),
- İşletmenin iç denetim departmanının uzmanlık ve tecrübe alanlarının KÖD sürecine uygunluğu,
- İşletme yönetiminin tutumu ve özellikle operasyonel desteği (eğer çalıştay yöntemi seçilirse, katılım için yönetimden personel talep edilmesi gerekmektedir),
- Maliyet (örneğin; isimsiz oylama hem pahalı hem de eğitim gerektirmekte, bu sebeple maliyetli olmaktadır),
- Denetim departmanı personelinin konforu (iç denetim personeli öz değerlendirme sürecinin işleyeceğine inanıyor mu? Yapılan çalıştaylar da rahat mı?)
- Denetim kurumunun kaynakları (Bu süreci yönetebilecek mi? ve uygun bir denetim planı ile sürdürebilecek mi?),
- Denetim komitesinin tutumu (Bu yaklaşımın işleyeceğine inanıyorlar mı?)

Bunların yanında, organizasyonda iç denetimin geçmişi de yöntem seçiminde etkili olmaktadır. Eğer denetim daha çok geleneksel olarak ya da mali denetim şeklinde gerçekleştirilmiş ise, KÖD sürecine başlamak için çok uzun sorulardan oluşmayan anket yöntemi uygun olmaktadır. Eğer denetim faaliyeti genellikle işletme hedeflerine odaklanarak operasyonel alanları gözden geçirmek şeklinde gerçekleştirilmiş ise operasyonel alanlarda başlangıç için uygun olan çalıştay yöntemi kullanmak uygun olmaktadır (Hubbard, 2000: 14).

3.4.1. Basitleştirilmiş Çalışma Grupları – Çalıştay (Workshop)

Öz değerlendirme yaklaşımında en fazla kullanılan yöntem basitleştirilmiş çalışma grupları diğer bir ifade ile çalıştay yöntemidir. Bu yöntem, iç denetçinin liderliğinde belirlenen amaçlar ve süreçler için risk ve kontrol değerlemesinin tasarlandığı, uygulamaya konduğu ve bazı durumlarda da raporlamanın yapıldığı toplantıları kapsamaktadır. Çalışma grupları 6 ila 15 katılımcıdan ve 2 denetçiden oluşmaktadır. Toplantılar genellikle 2 ila 4 saat kadar sürmektedir (Kurnaz ve

Çetinoğlu, 2010: 115). Yapılan toplantılarda liderlik eden iç denetçi ya da çalışma ekibi, işletme ya da örgüt içinde her düzeyi temsil eden çalışanlardan iç kontrol bilgileri toplamaktadır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin tasarımı hakkında da bilgi edinilmektedir (Khomsiyah and Andika, 2013: 5).

Çalıştay, kontroller ve riskler ile ilgili bilgi ve verilerin direkt olarak kurumu temsil edecek olan farklı birimlerdeki çalışanlardan toplanması, bunun sonuncunda ortak bir eylem planına ulaşılması amacıyla organize edilen bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. Uygulamada çoğu zaman yarım gün kadar da sürebilen çalıştayların hazırlık faaliyetleri uzun zaman almaktadır. Çalıştaylar aşağıda sayılan beş farklı amaç çerçevesinde düzenlenebilmektedir. Bunların hazırlık, yürütme ve raporlama aşamaları ortak özellikler taşımakla birlikte, her çalıştayda farklı konular ele alınmaktadır (Pehlivanlı, 2010: 92):

- Hedef Temelli; Kontrol ve artık risklerle ilgili,
- Risk Temelli; Riskler ve kontrollerle ilgili,
- Kontrol Temelli; Geleneksel denetim faaliyetleri ile ilgili,
- Süreç Temelli; İşletme süreçleri ve toplam kalite yönetimi ile ilgili,
- Departman ya da Durum Temelli; Yetenekler ve engeller ile ilgili.

Bu yöntem, insanlar kendi işletmelerindeki riskler, kontroller ve yapılması gereken iyileştirmelerle ilgili konuşurken onlardan bilgi toplayan bir mekanizma olarak öne çıkmaktadır. Çünkü, insanlar olayları odak haline getirmekte ve iş süreci kontrol listeleri ve prosedürle ilgili gözden geçirmeleri kullanarak iyileştirmeler için çalışabilmektedirler. Genel olarak çalıştay yönteminin faydaları şu şekilde sayılmaktadır (Institute of Operational Risk, 2009: 9):

- Çapraz fonksiyonel ve hiyerarşik risklerle ilgili bilinçlenme artışı,
- Yumuşak denetim mekanizmalarının (iletişim, eğitim, hesap verebilirlik vb.) gelişimine ve değerlendirilmesine olanak sağlama,
- Örgüt içinde risk yönetimi becerilerinin transferine fırsat verme.

Risk alanlarında bilgi elde etmeyi sağlayan basitleştirilmiş çalışma grupları, örgüt içindeki kilit isimleri merkezi noktada bir araya toplamaktadır. Toplantıları yöneten basitleştirici bir lider atanarak, çalışma grupları tanımlanan risklerle ortaya çıkan önemli konuları tartışmaktadır. Çalıştaylar ayrıca el yordamı ya da bilgisayar yordamı ile

sürdürebilmektedir. El yordamı ile sürdürülenler çalıştaylarda, basitleştirici lider konuları belirlemekte ve grup onları tartışmaktadır. Tartışmalar sonucunda riskler tanımlanmaktadır (Plesis and Globler, 1999: 62).

Çalıştaylar yürütülürken uygulama prosedürleri değişiklik gösterse de genel kurallar çoğu kurum için aynı olmaktadır. Bu bağlamda, KÖD çalıştaylarında iç denetçilerin büyük olasılıkla gerçekleştirmeleri gereken belli adımlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi sayılmaktadır (Carter, 2007: 72):

- Çalıştayın neyi başarmak için tasarlandığını açıklayan bir tanıtım sunumu yapma.
- Çalıştay için temel kuralları tanımlama. Örneğin; "Çalıştay içerisinde söylenenler, orda kalacak", " Her katılımcı birbirinin yorumuna saygı duymalı" gibi.
- Tüm süreçlerin genel bir bakış açısı ile çalıştayda görüşülmesini sağlama,
- Her bir süreci görsel sunumlar hazırlayarak takip etme ve eğer varsa en son yapılan çalıştaydan bu yana olan değişiklikleri tespit etme. Yönetim finansal raporlama da iç kontrol değişikliklerini tanımlamak için üçer aylık periyotlarda çalıştaylar düzenliyorsa bu adımı atlayabilmektedir.
- Çalıştay öncesi tespit edilen alt ve orta kademe kilit kontroller hakkında tartışmayı kolaylaştırma. Bu tartışmalara inceleme altında olan kontrollerle ilgili bilgisi olan ve uzman girdi sağlayabilen tüm katılımcılar dâhil edilmelidir. Ayrıca tartışmalar, kontrollerin tasarımı ve kullanım etkinliğinin yeterliliğine odaklanmalıdır.

3.4.1.1. Hedef Temelli Çalıştay

Hedef temelli çalıştay formatı, hedeflerin gerçekleştirilmesine odaklanmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle hedeflerin gerçekleştirilmesi için mevcut kontrollerin tespit edilmesi ile süreç başlamakta, daha sonra "artık" risklerin tanımlanması işlemi ile devam etmektedir. Burada yapılan çalıştayın amacı, kontrol tekniklerinin etkin çalışıp çalışmadığının belirlenmesi ile artık riski kabul edilebilir seviyelerde tutmaktır. Burada artık risk olarak, işletmelerde hiçbir hafifletici kontrolü bulunmayan risklerden söz edilmektedir (Hubbard, 2000: 15).

Bu formatta yapılan çalıştaylar, dürüst finansal raporlama gibi bir iş hedefine ulaşmaya odaklanmanın ve başarmanın en iyi yolu olarak görülmektedir. Bu oturumlar genellikle lider tarafından, katılımcı kitlesinin kontrol ortamını ve ortama ait aşağıda sayılan unsurları vurgulayarak anlatmaları istenerek başlatılmaktadır (Moeller, 2009: 258):

- İşletmenin kontrol bilinci düzeyi,
- Neyin doğru olduğu ya da doğru olan şeylerin yapılması konusunda çalışanların ne derece kararlı olduğu,
- Etik bağlılık ve teknik yeterliliği kapsayan faktörlerin çeşitliliği,
- Genellikle iç kontrol etkinliği için gerekli olan maddi olmayan faktörler.

Çalıştay yöntemlerinin tamamı, iç kontrol süreçlerini çevreleyen riskler gibi bir fonksiyona ait sert ve yumuşak kontrollerin anlaşılması ve geliştirilmesinde oldukça etkili olmaktadır. Buradaki başarının sırrı; bilgili olunması, toplantıları kolaylaştırıcı rol oynayanların iyi hazırlamış olmaları ve tüm ekibin eksiksiz katılımı şeklinde açıklanmaktadır. Bununla birlikte, toplantıdaki her sözün kaydedilmesinden ziyade güçlü toplantı özetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca, toplantıları basitleştirici lider burada önemli bir faktördür. Onların yanlış katılımcı seçimleri, oturumları kolaylıkla bir felakete dönüştürebilmektedir. Bunun yanında, katılımcılar içinde üst düzey ve katılmaya istekli olan kitle yanında, alt düzey hissedarlar varsa, bunlar diğerlerine göre kontrol zayıflıklarından bahsetmekte daha gönülsüz olabilmektedirler. Kontrol zayıflıkları ve risklerle ilgili görüşler ne kadar göreceli ve kişisel olsa takım üyelerinin süreçler ya da sistemlerle ilgili çok önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Tüm bunlara rağmen KÖD, iç kontrol zayıflıklarını anlamayı, birden fazla perspektiften bakmayı kapsayan çok değerli ve pahalı bir süreç olmaktadır (Moeller, 2009: 259).

3.4.1.2. Risk Temelli Çalıştay

Risk temelli çalıştaylar, bir hedefe ulaşılması için olası risklerin tanımlanmasına odaklanmaktadır. Dolayısıyla bu çalıştay öncelikle, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek her tür engel, tehdit ve risklerin tespit edilmesi ile başlamaktadır. Daha sonra kilit noktadaki risklerin yönetimine yeterli olacak kontrol faaliyetlerinin tanımlanması ile süreç devam etmektedir. Bu çalıştayın amacı, önemli "artık risklerin"

tanımlanması olmaktadır (Hubbard, 2000: 15).

Öncelikle bir beyin fırtınası yapılarak, bunun sonucunda veya önceden hazırlanan risk listesinden 20-30 adet risk bilgisayar yazılımına girilerek bu çalıştay süreci başlatılmaktadır. Daha sonra bu riskler olasılık ve etkilerine dikkat edilmek şartıyla oylanmaktadır. Risklerin bu şekilde değerlendirilmesi katılımcılara; tartışmalara odaklanma, fikirlerini paylaşma, faktörlerin tekrar gözden geçirilmesi ve organizasyonun geneli hakkında riskli alanlarla ilgili fikir sahibi olma fırsatı vermektedir (Pehlivanlı, 2006: 4).

Bu format çalıştaylarda çalışma ekibi; hedefler, kontroller ve riskler ile çevrelenen tüm seti işletme içerisinde gözden geçirmektedirler. Bunu risk bazlı tartışmalar takip ederek süreç sürdürülmektedir. Bu bağlamda, takımdakiler kendilerine aşağıdakilere benzer sorular sorarak tespitlerde bulunmaktadırlar (Moeller, 2009, 258):

- Yanlış giden nedir?
- Hangi varlıkları korumak gerekmektedir?
- Bu varlıklar işletmeden nasıl çalınabilir?
- Bu alanda en önemli yasal boşluk nedir?

Yapılan oturumlarda aktiviteler, süreçlerin aşamaları ya da departmanlarda olası önemli risklerin belirleme girişimlerinde bulunulmaktadır. Çalışma grupları belirlenen her bir riskin potansiyel etkilerini ve oluşma potansiyelini tartışmaktadır. Böylece, gerçekleşme olasılı makul olan riskler ve bunların en önemli potansiyel etkileri tespit edilmiş olmaktadır (Moeller, 2009: 259).

3.4.1.3. Kontrol Temelli Çalıştay

Kontrol temelli çalıştaylar; kontrollerin ne kadar yerinde çalışır durumda olduklarına odaklanmaktadır. Bu format önceki iki formata ait çalıştaylardan biraz daha farklı seyretmektedir. Basitleştirilmiş çalışma grupları bu formatı başlatmadan önce önemli risk ve kontrollerin birlikte tanımlanmasını yapmaktadır. Bu öz değerlendirme yöntemi sırasında, kontrollerin riskleri azaltmakta ne kadar iyi çalıştıkları değerlendirilmekte ve hedeflere ulaşılmasına teşvik etmektedir. Bu bağlamda, kontrol temelli çalıştayın amacı; kontrollerin nasıl çalıştığı ile yönetimin bu kontrollerin nasıl

çalışmasını istediği konuları arasındaki ilişkinin analizini yapmaktır (Moeller, 2009: 259).

Çalıştay başlatılmadan önce riskler ve kontroller tespit edildiğinden, bu oturumlar diğerlerinden daha kısa sürebilmektedir. Dolayısıyla işletme yönetimi, kontrollerin yerinde olduğuna inanarak, çalıştayın olduğundan daha kısa sürmesini arzu ederse, bu yöntemi tercih etmektedir (Hubbard, 2000: 16).

3.4.1.4. Süreç Temelli Çalıştay

Süreç temelli yapılan çalıştay oturumları, seçilmiş faaliyetlere odaklanılan süreçler zincirinin unsurlarından oluşmaktadır. Bu süreçler, belli bir amaçla bir başlangıç noktasından başlayarak belli bir sona doğru giden; satın alma, ürün geliştirme ve gelir yaratma gibi faaliyetlerin oluşturduğu bir diziden meydana gelmektedir. Bu tür çalıştaylar, seçilen süreçlerle ilgili hedeflerin belirlenmesi ve bununla ilgili bir takım ara adımları kapsamaktadır. Burada amaç, tüm süreci ve onun bileşeni olan faaliyetleri; değerlendirmek, güncelleştirmek, doğrulamak, geliştirmek ve uygun hale getirmektir. Bu yöntem genellikle; kontrol temelli yönteme göre çok daha fazla bir analiz genişliği gerektirmektedir (Moeller, 2009: 259).

Süreç çalıştayları, belirlenen risk ve kontrollerin ele alınması ile birlikte yeniden yapılandırılmasını da kapsamaktadır. Bu bağlamda, kontrol sorunları ve belirlenen risklerde önerilen değişiklikler yapılarak, odaklanılan özel alanlarda sonuçlar incelenmeye devam edilmektedir. Bazı gruplar, bu çalıştaylarda risklere ve kontrollere odaklanmanın yanında genellikle sürece iş odaklı bir bakış açısı ile yaklaşmayı sağlamaktadır (Hubbard, 2000: 16).

3.4.1.5. Departman - Durum Temelli Çalıştay

Departman temelli çalıştay yöntemi diğer çalıştaylar içinde ayrıca popüler olan bir tür olarak öne çıkmaktadır. Bu formatta yalnızca hedef ve sürece odaklanmaktan daha ziyade bir kerede tüm departmana odaklanılmaktadır. Bu tür çalıştaylarda öncelikle departmana yalnızca iki soru sorulması istenmektedir. Departman hedeflerine ulaşılmasında neler yardımcı olacak ya da işi kolaylaştıracaktır? Departman hedeflerine ulaşılmasını ne gibi şeyler engelleyecektir? Bu bilgileri elde edebilmek için çok çeşitli

yollar kullanılmaktadır. Örneğin, bir duvara verilen cevaplardan oluşan notları herkesin göreceği şekilde asmak en kolay ve düşük teknoloji kullanımı gerektiren bir yol olmaktadır. Her katılımcının her bir soru için verdiği cevap bir not kâğıdında yazılarak hedeflere ulaşmaya yardımcı olacak ya da engelleyecek faktörler; katılımcıların kendi perspektiflerinden elde edilen cevaplarla toplanmış olmaktadır. Sonrasında sonuçlar sınıflandırılmaktadır. Gruplar potansiyel sonuçlar ve üst düzey engellerle ilgili tartışarak faktörlere son şeklini vermektedir (Hubbard, 2000: 17).

3.4.2. Soru Kâğıtları (Anket)

Öz değerlendirme yaklaşımında kullanılmakta olan bir başka yöntem de anketlerdir. Uygulamada çalışma grupları sonrasında yer almaktadır. Bu yöntem hazır ve geçerliliği kanıtlanmış bir soru listesi ile kullanıldığında en az kaynak gerektirmekle birlikte oldukça kısa sürede tamamlanabilecek bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Çalışanların görüşleri ile ilgili bilgi toplayabilmek adına etkili bir yöntem olmakla birlikte genelde, çalışma grupları yönteminin benimsenmediği durumlarda ya da katılımcıların samimi ve dürüst açıklama yapmayacakları düşünüldüğü durumlarda uygulanmaktadır. Ayrıca, değerlendirmeye katılacak hedef kitle çalışma gruplarına katılamayacak kadar çok sayıda ve çok farklı alanlardan ise de anket yöntemi tercih edilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 116).

Anket yöntemi, kullanıcıların sorulara evet/hayır ya da var/yok gibi cevaplar vermelerine olanak sağlamaktadır. Sonrasında ise, süreci kullanan işletme kendi iç kontrol yapısı hakkında bilgi edinmek için yapılan anket sonuçlarını değerlendirmektedir (Khomsiyah and Andika, 2013: 5).

Anketler aslında uzun yıllardır denetçiler tarafından kullanılmaktadır. Bu bağlamda öz değerlendirme için kullanılan anket yöntemi denetçilerin daha önce kullandıkları anketlerden büyük farklılık göstermemektedir. Öz değerlendirme anketlerinin denetimde kullanılan anketlerden bir farkı; denetçi dilinde değil, uygulamanın yapılacağı hedef kitlenin dilinde hazırlanmaları olmaktadır. Dolayısıyla anket soruları; cevaplayıcılar için netleştirilerek kimsenin farklı yorumlamasına izin vermeyecek şekilde düzenlenmektedir. Böylece, sorular katılımcıların yorumladığı şekilde cevaplanmaya ya da hiç anlamadıkları zaman o soruyu geçmeye olanak

sağlamaktadır. Ayrıca, anket yöntemi KÖD sürecinin kapsama alanını genişletmek amaçlı da kullanılmaktadır. Çünkü, anketler bir kerede yüzlerce kişiye gönderilebilmektedir, ancak bunca kişiyi bir çalıştayda toplamak hem daha fazla koordinasyon hem de daha fazla oturum gerektirmektedir (Hubbard, 2000: 19).

Diğer bütün yöntemlerde olduğu gibi bu yönteminde kendisine göre bazı avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Bu avantaj ve dezavantajları Tablo 3.4. de gösterildiği şekilde karşılaştırmalı olarak özetlemek mümkün olmaktadır (Hubbard, 2000: 21).

Tablo 3.4. Anket Yönteminin Avantajları ve Dezavantajları

Avantajlar	Dezavantajlar
Kapsama alanı daha geniştir.	Takip edilmezse katılımcılar dürüst davranmayabilir.
Her katılımcı için daha az zaman gerektirir.	Soruları ya da araştırma yanıtlarını netleştirme, açıklama fırsatı yoktur.
Biraz katkı ile anonim olabilir.	Yanıt oranı düşük olabilir.
Toplantı koordinasyonu ve basitleştirici beceriler gerektirmez.	

Çoğu durumda basitleştirilmiş çalışma grupları yöntemi, iç kontrol, risk ve süreç esaslı olup olmamasına bağlı olmaksızın zaman alıcı ve zor olabilmektedir. Bu gibi birçok durumda anket yöntemi bilgilere ulaşmanın etkin bir yolu olmaktadır. Bu bağlamda, süreç ya da sistemleri kapsayan bir anket hazırlanarak, riskler ve kontrollerle ilgili bir anlayış kazanabilmek adına seçilen katılımcı kitlesine sunulmaktadır. Anketler, odaklanılan katılımcı gruptan bulgu türünde yorumlar değil de, daha çok süreçler ve iç kontrollerin sağlamlığı hakkında genel bir değerlendirme elde etmeyi sağlamaktadır. Bu da KÖD süreci için gereken arka plan verilerinin elde edilmesinde etkin bir yol olmaktadır (Moeller, 2009: 259-260).

Tüm bunlarla birlikte, anket yönteminin planlanması, çalıştay yöntemine göre daha kolay olmakla birlikte kendine özgü bir takım becerileri de gerektirmektedir. Çoğu konuda olduğu gibi, anketlerde de hazırlama aşaması daha kolay olmakla birlikte ilk uygulamada mutlaka bir takım hatalar yapılabilmektedir. Bu sebeple bir departman anket uygulamayı seçerse, bunu yazılı anketlerde önceden deneyimi olan biri ile uygulaması yerinde olmaktadır. Genelde insan kaynakları departmanları, anket teknikleri konusunda işletmelere yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda, başarılı bir anket

hazırlayabilmek ve uygulayabilmek için dikkat edilmesi gereken noktalar şu şekilde sıralanmaktadır (Hubbard, 2000: 20):

- Alıcının dilini kullanmak,
- Her soru için başlık kullanmak,
- Cevaplayıcının anlayabileceği açık kelimeler kullanmak,
- İlk olarak cevaplanması kolay sorulardan başlamak,
- Anket sorularını kısa ve basit hazırlamak,
- Anketleri kişisel olarak göndermek,
- Anketleri bizzat dağıtmak ve toplamak,
- Anketleri söyleşi aracı olarak kullanmak.

3.4.3. Yönetici Analizleri

Çalıştay ve anket yöntemlerine bir diğer alternatif yöntem olan yönetici analizleri, bir iç denetçinin gerçekleştirdiği işletme denetimlerine benzer bir tür olarak öne çıkmaktadır (Moeller, 2009: 261). Bu yaklaşımda yönetim personel için bir çalışma üretmektedir. KÖD uzmanı ya da çoğu zaman bir iç denetçi bu çalışmalarla yönetici ve kilit personel gibi kaynaklardan topladıkları bilgileri birleştirmektedir. Bu sentez sonucunda da KÖD uzmanı süreç sahiplerinin kullanmaları için bir analiz geliştirmektedir (Khomsiyah and Andika, 2013: 5-6).

Yönetici analizler; öz değerlendirme sürecinde denetçilerin direkt olarak yararlandıkları bir yöntem olmamakla birlikte; seçilmiş iş süreçleri, risk yönetim faaliyetleri ve kontrol prosedürleri hakkında bilgi toplamak amacıyla kullanılan diğer yaklaşımları kapsamaktadır. Analizin amacı, kontrol prosedürlerinin özel nitelikleri ve özellikleri hakkında zamanında ve somut bilgilere dayalı bir kanaat oluşturmaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 116).

Yönetici analizleri her ne kadar İç Denetçiler Enstitüsü tarafından önerilen bir yöntem olsa da tipik bir işletme için oldukça zor olabilmektedir. Bu nedenle daha önce bahsedilen üç yöntem içinden en uygun olanı tercih edebilmek adına her kurum kendi tehdit ve fırsatlarını, güçlü ve zayıf yönlerini analiz etmeli, buna göre seçim yapmalıdır. Bazen kurumlar tek bir yöntem yerine birden fazla yöntemi birleştirerek de kullanabilmektedirler (Moeller, 2009: 261).

Yönetici analizlerine verilebilecek örneklerden bazıları aşağıda sıralanmaktadır (Hubbard, 2000: 21):

- Bir yönetmelik ya da yasa gereği, iç kontrollerle ile ilgili görüşleri destekleyen, yönetim tarafından geliştirilen ve uygulanan anket çalışmaları,
- Dış muhasebeciler tarafından hazırlanan yıllık temsil evraklarının desteklenmesi için üst düzey finans yöneticileri arasındaki müzakereler,
- Hile oluşumu ya da kontrollerde meydana gelen bir aksaklık sebebiyle yapılan soruşturmalar,
- İşletme birimlerinin kombinasyonunu ya da geliştirilen yeni bir sistemi içeren iç kontrollerin gözden geçirilmesi.

Her kullanıcının KÖD uygulamasının farklı olduğu bilinen bir gerçektir. Kullanıcıların bu süreci uygulamaları farklı olmakla birlikte, bu yanlış uygulandıkları anlamına gelmemektedir. Bütün mesele basitleştirilmiş çalışma grupları, anketler ya da diğer analizler kurumlara hedeflere ulaşmasında yardımcı olmalarıdır (Hubbard, 2000: 21).

3.5. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN FAYDALARI ve SAKINCALARI

Tek başına geleneksel denetim hem zaman hem maliyet açısından oldukça pahalıya gelmektedir. KÖD ise, işletme faaliyetleri ile iç içe olan yöneticiler ve uzmanların sürece dâhil olması sayesinde, kilit riskler ve kontrollere daha hızlı odaklanarak çok daha geniş bir kapsama alanı sağlamaktadır. Bununla birlikte, yumuşak kontrolleri değerlendirmek için daha üretken bir araçtır. Sonuçta, öz değerlendirme yöneticilere; etkili kontrol ve risk yönetimini anlamaları ve bu sorumluluğu üstlenmeleri konularında yardımcı olmaktadır (Childs and Alexander, 2006: 2).

KÖD yaklaşımının işletmelere ve onların kontrol ortamlarına sağladıkları temel faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Hubbard, 2000: 7) :

- KÖD, her düzeyde işletme çalışanının etkin bir kontrol ve risk yönetimi için aldıkları sorumlulukları daha iyi anlamaları ve üstlenmelerine yardımcı olmaktadır. Ayrıca risk ve kontrol sorunlarını daha iyi anlamalarını sağlayan önemli bir eğitim unsuru olarak doğrudan yaptıkları işleri kolaylaştırıcı rol

oynamaktadır. Bu bağlamda, yaşanmış olaylar güçlü bir öğrenme yolu olmaktadır. Sonuçta denetçi, çalışma grubunun kontrol ve riske dair tutum ve anlayışının değiştiğini görmektedir. Bu da KÖD' ün en önemli faydası olarak görülmektedir.

- Katılımcılar sonuçlara bizzat sahip olduklarından, düzeltici eylemler çok daha etkili olmaktadır.
- Önemli konularda çok daha geniş bir kapsama alanı sağlamaktadır. Çünkü uzmanlar ve çalışma grubu kilit kontrol ve riskler üzerine çabuk ve kolay bir şekilde odaklanabilmektedir.
- Çalıştaylar çok sayıda bölüm, fonksiyon ve her düzey personeli kapsadığı için, KÖD her düzeyde iletişimi geliştirmektedir.
- Katılımcılarına, iç kontrolün analiz ve raporlanmasının nasıl olduğu konusunu öğretmekte, böylece tüm organizasyonun kontrol bilincini arttırmaktadır.
- İşletme hedeflerinin ve bu hedefleri gerçekleştirmede iç kontrolün oynadığı rolün öneminin farkında olunmasına yardımcı olmaktadır.
- Personeli; kontrol sürecini çok daha dikkatli tasarlaması ve uygulaması için motive etmekte ve sürekli olarak kontrol süreci faaliyetlerini geliştirmektedir.
- Geleneksel denetimle değerlendirilmesi zor olan yumuşak ya da işbirlikçi kontrollerin çalıştaylar yardımı ile değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır.
- Yüksek riskli olaylara odaklanması konusunda denetime yardımcı olmaktadır.

Bu faydalardan başka KÖD' ün, işletmelerin farklı kısımları için farklı bir takım genel faydaları da bulunmaktadır. Bunlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 117):

- Maliyet etkinliği sağlamaktadır.
- Tüm iç kontrol sisteminin yıllık değerlendirmesini sağlamaktadır.
- Yöneticilerin yaşadığı en önemli sorunların çözümüne yardımcı olmaktadır.
- Yalnız denetçilerin değil, yöneticilerin de iyi anladığı fikir ve kavramları kullanmaktadır.

KÖD, denetçilerin yüksek risk taşıyan alanlara odaklanmalarını sağlayarak, geleneksel denetim faaliyetlerini bu alanlarda yoğunlaştırmalarına yardımcı olmaktadır. Ayrıca KÖD sürecindeki grup çalışmaları ile geleneksel denetim anlayıı ile değerlendirilmesi çok zor olan yumuşak kontrollerin sağlıklı şekilde değerlendirilmesini

de sağlamaktadır. Bu yönüyle KÖD denetim faaliyetlerinin de daha kolay yürütülmesine faydalı olmaktadır (Gilbert and Engle, 2005: 48).

Tüm bunlarla birlikte KÖD her zaman doğru bir araç olmamaktadır. Merkezi olmayan ortamlarda bu yaklaşımı uygulamak oldukça zor olmaktadır. Açıklık ve güven unsurlarının olmadığı, kurumsal değişim hızının yüksek olduğu, değer ve kültür iletişiminin bulunmadığı ortamlarda KÖD uygulaması sıkıntı yaratmaktadır. Bunlarla birlikte, net hedeflerin olmadığı ya da mevcut hedeflerin personele doğru şekilde iletilemediği işletmeler KÖD uygulamasında mücadelelerle karşı karşıya kalmaktadır. Sonuçta, yeni bir yaklaşımı uygulamak hem zaman alan hem de maliyeti arttıran bir eylem olduğundan, benimsemek ve başlamak zor olmaktadır (Childs and Alexander, 2006: 2). Dolayısıyla, faydalar beraberinde aşılması gereken bazı engeller ve kaygıları da getirmektedir. Aşağıda bunlardan bazıları yer almaktadır (Hubbard, 2000: 8) :

- KÖD hem denetçiler hem de diğer kullanıcılar için değişim içermektedir ve insanlar genellikle değişime karşı direnç göstermektedirler. Bu sebeple, birçok kurumda bu gibi yeni metodolojilerin benimsenmesi yavaş olmaktadır.
- Yönetim, çalışanların etkin kontrol ve risk yönetimi sorumluluğunu yerine getirebileceklerine inanmıyor olabilmektedir. Yönetim ayrıca KÖD' ü basit bir iş değişimi ya da çalışanların kısa bir süre için iç denetim işini yapmalarının bir yolu gibi görmektedir. Bu durumda, yönetim kontrol ve risk yönetimi sorumluluğunu yalnız bir grubun alması için teşvikte bulunmakta ve onların kendi başlarına bu görevi yapmalarına engel olmaktadır.
- Etik politikalar ve diğer tür konularda yapılan ihlaller ya da yasadışı eylemler şeklinde ortaya çıkan tartışmalar şirketi hukuki risklere maruz bırakabilmektedir. Bu durumda çalıştayların durdurulması, devam etmesi ve sonuçların nasıl paylaştırılacağı konularında kolaylaştırıcı bir karar verilmesi gerekmektedir.
- Katılımcıların yeterince bilgili olmaması, açık ve dürüst olmamaları gibi sebeplerle sorunların köküne inilemediğinde KÖD sonuçları kesin ve doğru olmamaktadır. Bu sebeple, çalıştaylara katılacak doğru kişilerin seçimi oldukça önemli olmaktadır.
- Pek çok kültür açık ve samimi olmadığından, çalıştaylarda doğru veri girişi ile ilgili verim alınamayacaktır.

- Kontrol ve risk yönetimi yetkinlikleri personel için ek bir eğitim gerektirecek ve ayrıca KÖD sürecinin taahhüt edilen süreden daha uzun süre kapsamasına sebep olacaktır.
- Çoğu durumda sürece destek veren iç denetim görevlilerinin; yeterince eğitici, işi kolaylaştırıcı ve yetenekli olmadıkları görülmektedir.
- Toplam kalite hareketi, örgütsel gelişme ve insan kaynakları çalışanları çalışmalarında basitleştirilmiş çalışma gruplarını kullanmaktadır; bu sebeple aynı bir takım araçları kullandıklarından ötürü KÖD' ü bir tehdit olarak görebilmektedirler.
- İç denetçiler ya da diğer kullanıcılar kendi öz değerlendirmelerini yapabilir mi? Denetimi yürüten kişi, KÖD' ü organizasyon içine nasıl entegre edebilir? gibi soruların cevapları doğrultusunda bu teknik iyi yürütülemez ise, işletmenin iç denetim departmanı altından kalkamayacağı bir işe girmiş olacak ve diğer alanlarda rekabet şansı azalacaktır.

Yukarıda sayılan sakıncalara ek olarak, KÖD tekniği işletme genelinde kontrol ortamını etkileyebilecek bir takım değişikliklere de sebep olmaktadır. Bunlar da aşağıda sıralanmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 117-118):

- Yüksek beceri ve takım ruhu gerektirmektedir.
- Denetçilerde değişim vizyonu gerektirmektedir.
- Yönetim ve çalışanlarla bireysel çalışmayı gerektirmektedir.
- Planlama ve koordinasyonu önemli derece de gerektirmektedir.
- İşletme iç kontrol sisteminin yalnızca üst düzeyde incelenmesini sağlamaktadır.

3.6. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bir KÖD analizi; birden fazla süreci ve analizi kapsadığı için çok büyük miktarda verinin ortaya çıkması ile sonuçlanmaktadır. Bu verilerden bazıları mevcut güçlü yönleri, bazıları düzeltilmesi gereken iç kontrol zayıflıklarını, bazıları da daha fazla araştırma gerektiren alanları işaret etmektedir. Bunlarla birlikte çoğu durumda, KÖD çalışmaları, süreç ve sistemlerdeki kontrollerin bütünlüğünü geçerli kılacak denetimler

yapmaktadır. Böylece, KÖD denetimleri bir anlamda COSO modeli baz alınarak yapılan iç muhasebe kontrollerine benzer olmaktadır. Ancak diğer denetimlere göre; KÖD süreç ve sistemleri çevreleyen yumuşak ve sıkı kontrollerin çok daha iyi anlaşılmasını sağlayan bir yöntem olarak öne çıkmaktadır (Moeller, 2009: 261).

KÖD' den gelen genel sonuçlar, denetim sürecinden sorumlu personel ve basitleştirici lider tarafından derlenerek özetlenmiş olması gerekmektedir. Öz değerlendirme ve doğrulama denetimleri sonuçları, kontrol boşlukları ve politikalara uygun olamayan örneklerinin düzeltilmesi için üst yönetime raporlanması gerekmektedir. Nitel bilgi ve tavsiyeleri kapsaması KÖD programının etkin olması için gerekli olmaktadır (Childs and Alexander, 2006: 4).

KÖD sürecinde kullanılan çalıştay, anket ya da yönetici analizi yöntemlerinde birincil amaç; işletme hedefleri, riskleri ve kontrolleri hakkında bilgileri toplamak sonrasında bunları gerekli yerlere dağıtmak olarak özetlenmektedir. Bu bağlamda, en fazla bilgi toplanan çalıştay ve anket yöntemleri arasında en önemli farklılık, bu yöntemlerle toplanan bilginin miktarından kaynaklanmaktadır. Başarılı bir çalıştay ile çok büyük miktarlarda bilgi elde edilmektedir. Çoğu durumda, çalıştay yöntemi uygulanırken bir basitleştirici lider ve bir kaydedici/ yazıcı veya genellikle her ikisi birden bulundurulmaktadır. Bu durumda, basitleştirici lider ile yazıcı birlikte çalıştığında ilgili bilgiler doğru şekilde kaydedilebilmektedir. Çalıştay süresince basitleştirici lider ile katılımcılar süreçler ve hedefleri tartışırken, yazıcı bu tartışmayı yazılı olarak özetlemektedir. Bu durum, genellikle bir bilgisayar ve yansıtma ünitesi ile birlikte gerçekleştirildiğinden, katılımcılar oluşturulan KÖD raporunu ilerlemeli olarak görmektedirler. Böylece, çalıştay sonrasında hazırlanacak rapor çok kısa bir zaman içinde kolaylıkla tamamlanmaktadır (Hubbard, 2000: 61). Bu teknikle elde edilen sonuçlar değerlendirilirken; öncelikle sistematik olarak sınıflandırılmakta, raporlanmakta ve geleneksel test planına olan etkileri belirlenmektedir. Sonrasında, yönetimin kontrol eksikliğini iyileştirme çabaları için kalıntı riskler tespit edilmektedir. Buna ek olarak, işletim sisteminde makul güvence sağlamada etkili olmayan kontroller görüldüğünde, bunlar elenerek, diğer kontroller bu doğrultuda yönlendirilmektedir (Carter, 2007: 72).

Çalıştay ve anketler sonucu elde edilen bilgilere ne kadar güvenmek gerekmektedir? Bu amaçla öncelikle çalıştay ve anket çıktıları belirlenmektedir. Öz değerlendirme süreci, tıpkı mülakatlar gibi sözlü kanıtların elde edildiği bir alandır. Denetçilere göre, test, gözlem, bağımsız doğrulama gibi sözlü kanıtlar diğer türlere göre daha az güvence sunmaktadır. Ancak, herkesin benzer şeyler söylediği çoklu mülakatlar ya da çalıştaylar ile elde edilen sözel kanıtlar güvenilir olmaktadır (Hubbard, 2000: 63).

KÖD 1980 yılı sonlarında İç Denetçiler Enstitüsü'ne sunulmuş ve onlar tarafından da benimsenmiştir. O zamandan bu yana, dünya çapında birçok özel sektör kuruluşu birçok başarılı KÖD uygulamaları yapmışlardır. Hatta şu anda ABD'de birçok eyalette KÖD odaklı iç denetim değerlendirmelerini zorunlu kılmışlardır. Bu eyaletlerde, işletmelerin muhasebe ve denetim departmanları çalıştay, anket ve yönetici analizi yöntemleri yolu ile KÖD uygulamaları şartlarına uygun olarak faaliyetlerine sürdürmektedirler. Federal Mevduat Sigorta Kurumu (FDIC), Kanada Mevduat Sigorta Kurumu (CDIC) gibi Kanada ve ABD'de bulunan çoğu finansal kurumunun iç kontrol değerlendirmelerini KÖD rehberine uygun şekilde yapmaktadırlar. Ayrıca KÖD sürecini desteklemek için İDE; Kontrol Öz Değerlendirme Sertifikası (Certification in Control Self-Assessment -CCSA) alımı için program başlatmıştır. Bunlarla birlikte İDE, KÖD sürecinin iç denetim mesleği etkinliğini arttıracağına inanmaktadır. Bu anlamda kurumun ve çalışanlarının temel sorumluluklarından biri, paydaşlar gözünde işletme faaliyetleri hakkında güvence sağlamaktır. Çünkü KÖD tekniği, iç denetim ve işletme çalışanlarının işbirliği içerisinde iç kontrol değerlendirmelerini üretmelerini sağlamaktadır. Bu sinerji, mevcut bilginin miktarını ve kalitesini iyileştirerek yönetimin gözetleme fonksiyonu ile iç denetime yardımcı olmasını sağlamaktadır. Bilgi miktarı artmaktadır. Çünkü KÖD sürecinde işletme çalışanları da sürece dâhil edildiğinden, ayrıca yapılan denetimde bilgi toplama ve doğrulama prosedürleri ile harcanan zaman azalmaktadır. Bilginin kalitesi de artar. Çünkü katılımcıların süreci daha kapsamlı anlamaları iç denetimde olduğundan daha kısa zamanda olmaktadır (Moeller, 2009: 261-262).

3.7. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME SÜRECİNİN HİLE İLE MÜCADELEDE ROLÜ

Bir KÖD programının önceliği, günlük işletme faaliyetleri içine kontrolleri gömülü olarak yerleştirmeyi sağlamaktır. Temelde bir KÖD programı ile geleneksel denetim faaliyeti arasındaki en önemli farklardan biri; iç kontrol değerlendirmelerini bizzat departman çalışanlarının gerçekleştiriyor olmalarıdır. Burada kilit nokta KÖD sürecinde kontrollerin yalnızca mali denetçi, muhasebeci, iç ya da dış denetçilerin sorumluluğu olmadığıdır. Kontroller her çalışanın sorumluluğunda olmaktadır. Bu bağlamda, KÖD tekniğinin hileyi tespit etme ve önleme hususunda nasıl kullanıldığına dair bazı örnekler aşağıda yer almaktadır (Instıtute of Finance & Management, 2014: 1):

- İşletme içinde hile riskini belirlemek için basitleştirilmiş çalışma gruplarında isimsiz oylama yapılması,
- İşletme içinde iş süreçleri ve iç kontrolleri tanımlamak için çalıştaylar gerçekleştirilmesi,
- KÖD tekniğinin iç kontrollerin ölçülmesi ve değerlendirilmesinde önleyici bir araç olarak kullanılması,
- Çalışanların işletmedeki riskleri ve kontrolleri anlamalarını sağlayacak bir eğitim programı düzenlenmesi,
- İç kontrol düzenlemelerine en baştan uyumlu hareket ederek, tekrara düşülmemesi,
- Yönetim varlıklar üzerindeki kontrol düzeyinin etkinliğini ölçebilmek ve SOX yasasının gerektirdiği yönetim belgelendirme sürecini desteklemek adına yıllık anketler uygulanması.

3.8. KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRMENİN GELECEĞİ

KÖD yaklaşımını benimseyen organizasyon sayısı her geçen gün büyük bir hızla artış göstermektedir. Bu da KÖD' ün fayda ve etkinliğinin anlaşıldığının bir göstergesi olmaktadır. Bu yaklaşımda ihtiyaç, sadece bilgi sistemlerinde uzmanlık sahibi olan değil, bunun yanında işletme risk yönetimi ve onunla ilgili uygulamalarda faaliyet gösterebilen bir denetçi profili oluşturmaktır. Dolayısıyla denetçi bir kolaylaştırıcı lider olarak, insan ilişkilerini iyi anlayan ve işletme sorunlarına karşı uyanık olabilen bir

yapıda olmalıdır. Bunların yanında işletmeler yeni ekonominin gerçeklerine uyum göstermeye devam ettikçe, KÖD' ün değeri daha da artacaktır. Birçok işletme yeni ve öngörülemeyen riskleri karşılamak adına kendi kontrol yapısını dönüşüme uğratacak iç kaynaklara ve uzmanlığa sahip değildir. Bu eksiklik de; KÖD sürecinde iç denetim kaynakları ile dış kaynak sağlayıcıların ortaklığı sayesinde ortadan kalkmaktadır (Foh, 2000: 9-10).

İşletme üst yönetimi, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin kurulması, idare edilmesi ve değerlendirilmesi ile sorumlu olmaktadır. İç ve dış denetçiler de kurumun risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği hakkında farklı derecelerde makul güvence sağlamakla yükümlü olmaktadırlar. KÖD tekniği kontrol prosedürlerinin değerlendirilmesi konusunda yöneticiler ve iç denetçiler için etkili ve verimli bir yardımcı olarak görev yapmaktadır. En saf hali ile KÖD, işletme hedefleri ile risk süreçlerini bütünleştirmektedir. Ayrıca KÖD süreci ile işletmeler düzeltici kontrollerin daha etkili ve zamanında yapılmasını sağlamak adına sürekli iyileştirme ve izlemeye tabi olmaktadır. KÖD uygulamalarının yeterliliği, iç denetim faaliyetinin geleneksel rolünü de arttırmaktadır. Bu bağlamda, iç denetim adına KÖD tekniğine yapılan yatırım oldukça anlamlı olmaktadır. Bu durum gelecekte de öyle olmaya devam edecektir (Vallabhaneni, 2009: 52).

İşletme yönetimlerinin iç denetim faaliyetleri bir yandan devam ederken, KÖD yaklaşımı, iç kontrolün işletme amaçlarını başarmadaki değerini anlamada gittikçe önemi artan bir fırsata dönüşmektedir. Çünkü bu yaklaşım iç denetçilere, risk ve kontrol konular ile ilgili doğrudan yeni ve güncel bilgiler sunma potansiyeli sağlamaktadır. Doğru uygulandığı zaman iç denetim ortamının kontrollü kalması, kontrol ortamı için hesap verebilirlik konularında yöneticilere ve personele sorumluluk yüklemektedir (Wade and Wynne, 1999: 58).

İç denetim uygulamalarındaki yeni gelişmelere etki eden bir takım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerin amacı, karşılaşılabilecek her tür işletme hedefine ulaşmada makul güvence sağlamak olan öz değerlendirme sürecini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla KÖD tekniği, aşağıda bahsedilen bu faktörleri bünyesinde barındırdığından, gelecekte tercih edilmeye devam edilecek bir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Söz

konusu faktörlerden bazıları aşağıdaki gibi sayılmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 118):

- **Daha proaktif yaklaşımın belirlenmesi:** Böyle bir tavır sürekli aktif olmayı, değişen çevrenin sürekli olarak farkında olmayı, iş süreçlerinin kalitesinin, güvenilirliğinin, duyarlılığının artmasına ve maliyet etkinliğinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. KÖD bunları sağlayarak yöneticilere yardımcı olmaktadır.
- **Denetlenen kişiye "müşteri" olarak yaklaşılması:** Sorunların belirlenmesi organizasyona değer katan ve onu geliştiren iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmayı hedeflemektedir.
- **Risk yönetimine daha fazla yoğunlaşması:** Risk yönetimi bir organizasyonda bulunan personele, organizasyonun varlıklarına yönelik olası tehditlerin belirlenmesi ve bunların en aza indirgenmesi hususunda yardımcı olmaktadır.
- **Denetim kalitesinin sürekli olarak yükseltilmesi:** Hızla gelişen iş dünyasında ayakta kalmanın, en iyi performansı göstermenin, denetim amaçlarına ulaşmanın en iyi yolu da yine KÖD uygulamasından geçmektedir.
- **Bilgi teknolojisindeki gelişmeler:** Bu faktör sayesinde de riskleri izlemek, eğilimleri ve gereksiz işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmede bilgisayarlardan yararlanmaları da KÖD tekniğinin en önemli avantajı olmaktadır.

İşletmelerde KÖD, kurumsal risk ve uyum hedeflerinin etkili, çoğunlukla da standart olmasını sağlayan resmi yönetişim süreci ile şekillenmektedir. KÖD sonuçları, işletmelere stratejik yönetim, gözetim ve kontrollerin hem birim hem de merkez düzeyinde izlenmesi gibi faydalar sağlamaktadır. Kontroller bir yönetim organının ihtiyacını karşılamak, yasa ve yönetmeliklere ya da sadece kuruluşların bilgi güvenliği programına uyum sağlamak amaçları ile uygulanmaktadır. İşletmeler bu noktada farklılık gösterebilmektedir. Ancak genel olarak söylenebilir ki, KÖD bir denetim değildir. Bunun yerine, işletmenin kendi düzenli sağlık taramasını yaptırması olarak ifade edilmektedir. Bununla birlikte, çalışan devir hızı ve bilgi kaybı gibi operasyonel prosedürleri ve ayrıca güvenlikle ilgili değişiklikleri tanımlamak için oldukça etkili bir araç olarak dikkatleri çekmektedir. Kilit noktadaki hissedarlar değişimleri kabul ettiği

zaman KÖD sadece değişimlere karşı sabit bir güçlendirici konumunda olmaktadır. Kısaca bir KÖD, test olmaya başlamadan önce cevaplara sahip olmakla eş değer sayılmaktadır. Yapılması gereken tek şey, cevapların uygulama hedeflerini yansıtan doğrulukta olduklarına emin olmaktır (Salka, 2014: 16-17).

Buraya kadar tüm anlatılanlarda önemli olan geleneksel denetim ve KÖD yaklaşımının birlikte kullanıldığında daha anlamlı olduğunun farkına vararak o şekilde uygulamaktır.

Sonuç olarak tablo 3.5.'de görüldüğü üzere, geleneksel denetim ve KÖD eylemleri birbirlerini tamamlayıcı şekilde sürdürülmektedir (Maldonado, Balcer, Berthin, 2004: 5).

Tablo 3.5. Geleneksel Denetim ve Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımının Birlikte Kullanımı

Geleneksel Denetim		**KÖD**		
Reaktif		Proaktif		
Denetçilere, Politika ve Prosdedürlere odaklanır		İnsanlar ve fırsatlara odaklanır.		
Tespit eder ve düzeltir.	+	Önler, İzler, Öğrenir ve cevaplar	=	**HEDEFLERİN BAŞARILMASI**
Kaliteyi denetler.		Kaliteli inşa eder.		
Yalnızca uygun olan hayatta kalır.		Herkes katkıda bulunabilir.		
Denetim çözümler bulur.		Personel çözümlerde bulunur.		

Denetim, hile gibi iddiaların doğrulanması ve sonrasında tespit edilip, önlenmesi gibi amaçlarla kullanılmaktadır. Buna rağmen, KÖD sürecinde yapılan oturumlarda sorunlar denetim faaliyetinin bir adım öncesinde tespit edilmektedir. Denetim ise yalnızca iddianın doğruluk derecesinin ölçülmesi ve belgelenmesi hususlarında kullanılmaktadır (Maldonado, Balcer, Berthin, 2004: 4-5).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMININ KULLANIMI ve MUHASEBE HİLELERİ İLE MÜCADELEDEKİ ROLÜ HAKKINDA DURUM TESPİTİ YAPMAYA İLİŞKİN UYGULAMA

Bu bölümde çalışmanın uygulama kısmını oluşturan anket çalışması ve bulguların değerlendirmeleri yer almaktadır. KÖD tekniğinin kullanılma seviyesi ve muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolünü tespit etmeye yönelik işletmeler ve denetçiler bazında yapılan iki bağımsız araştırmanın; amacı, kapsamı, sınırları, geçerlilik ve güvenilirlilik analizi, yöntemi ve sonuçların değerlendirmeleri alt başlıklarda incelenmektedir. Anket çalışmasına ilişkin olarak hazırlanan anket formu, tezin sonundaki "ekler" bölümünde yer almaktadır.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Günümüz dünyasında işletmelerin fiziksel olarak büyümesi buna paralel olarak faaliyetlerin sayısı ve karmaşıklığının artması dolayısıyla, yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme imkânı gün geçtikçe azalmaktadır. İşletme yönetimleri açısından ortaya çıkan bu olumsuzluk ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurulması ve bu sistemin iç denetim bölümüne denetletilmesi ile aşılabilmektedir. İç kontrol, etkinliği sayesinde uygulanabilen ve değerlendirilebilen bir süreç olarak öne çıkmaktadır. Bu sürecin değerlendirilmesinde kullanılan yaklaşımlardan biri olan KÖD, bu anlamda işletme amaçlarına ulaşmada makul bir güvence sağlamaktadır (Ergüden, 2009: 45).

Kaynakların işletme faaliyetlerinde efektif kullanılması gerekliliği, küresel alanda artan rekabet gücü, işletme faaliyetlerini geliştirme yoluyla işletmeye değer kazandırma ve hedeflerini gerçekleştirmeye katkıda bulunma ihtiyacı için artık geleneksel denetim yetersiz kalmaktadır. Ancak bununla birlikte denetçiler, dünün verileri yanında bugünün ve geleceğin denetimini de yapmak durumundadırlar. Geleceğin denetimi ve yönetimi ise, risklerin önceden tanımlanması ile mümkün olmaktadır. Böyle bir ortamda ancak, iyi bir risk yönetimine sahip işletmeler uluslararası alanda yarışabilecek rekabet gücüne sahip olarak, işletmelerine değer katabilmektedirler. Bu olumsuzlukları bertaraf etmenin

yolu, artık yetersiz kalan geleneksel denetimin yerini öz değerlendirme kontrolüne bırakmasından geçmektedir (Keskin, 2006: 122-123).

KÖD, bir işletmenin ana amaçlarını güncellemek, bu amaçlara ulaşırken karşılaşılması muhtemel olan riskleri, faaliyetleri ve performansı gözden geçirmek için kullanılmaktadır. Başarılı bir öz değerlendirmenin yolu, etkin bir işletme yönetimi ve süreci yönetmek için bir ekip kullanılmasından geçmektedir (Teo and Dale, 1997: 365). KÖD tekniğinin diğer tekniklerden farkı çalışanların kendilerini ve parçası oldukları sistemin performansını değerlendirmelerine karşı duyulan güven faktörüdür (Pehlivanlı, 2006:2-4).

Bu noktaya kadar bahsedilenler ışığında yapılan bu tez çalışmasının amacı, işletmelere kritik noktalarda önemli faydalar sağlayan KÖD tekniğinin Türkiye'nin önde gelen işletmelerinde uygulanma durumunu tespit ederek, bu tekniğin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolünü araştırmaktır. Ayrıca konunun önemine rağmen yapılan güncel taramalar neticesinde ülkemizde bu alanda deneysel ve kuramsal çalışmaların kısıtlı ve az olduğu görüldüğünden, literatürdeki bu boşluğun doldurulmasına katkı sağlamak hedeflenmektedir.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLARI

Birinci araştırma için hazırlanan anket formu 09.07.2015 tarihinde geçerli olan İSO (İstanbul Sanayi Odası) 500 listesini oluşturan işletmelere uygulanmıştır. Bu işletmelerde de; büyüklük ve çalışma koşullarına göre faklılık göstermekle birlikte; Muhasebe, Denetim, Bütçe Kontrol ve Kalite Geliştirme gibi departmanlardan var olan herhangi bir departman yöneticisi ile anket yapılmıştır. Bunlardan 107'si araştırmaya katılmayı kabul etmiştir. İkinci araştırma kapsamında ise, Linkedin sosyal iletişim ağı üzerinden ulaşılabilen 150 tane denetçiden 34 tanesi araştırmaya katılmış ve yanıt vermiştir.

Araştırmanın İSO 500 işletmelerine uygulanmasının nedeni, bu işletmelerin daha fazla kurumsallaşmış olmalarından dolayı; denetimde kullanılan kapsamlı ve karmaşık tekniklerin uygulanmasında gerekli olan güçlü bir örgütsel disipline sahip olmaları, daha güvenilir ve tutarlı bilgi elde edilebileceği düşüncesidir. Bireysel çalışan denetçilere uygulanmasının nedeni ise; işletmeler açısından çıkan sonucun, onları

denetleyen denetçiler tarafından uygulanabilirliğini ve eğer uygulanmıyorsa buna ileri sürülen sebepleri tespit etme düşüncesidir.

Araştırmanın sınırlarından biri, araştırma tasarımının kesitsel nitelikte olup belli bir dönemi içermesidir. Dolayısıyla, zamana bağlı olarak oluşabilecek değişkenliği açıklamaktan uzaktır. Bu sebeple, net sonuçların çıkarılması mümkün olmamaktadır.

Ayrıca araştırma kapsamında incelenen kavramlara ilişkin ölçüm araçları her ne kadar geçerli ve güvenilir dahi olsa, sosyal bilimler açısından bir kesinlik oluşturmaması, sonuçların yorumlanması açısından önemli bir başka kısıtı oluşturmaktadır.

Çalışmanın araştırmaya katılmayı kabul edenlerin görüşleri doğrultusunda gerçekleşmesi genellenebilirlik açısından sorun olurken, yine araştırmaya katılmayı kabul edenlerin araştırma kapsamında incelenen ifadelere ilişkin beyanının doğru olduğunun varsayılması bir diğer kısıtı oluşturmaktadır. Çalışmanın tamamen anonim nitelikte yapıldığının garanti edilmesi ve kişisel bilgilerin örneklemi tanımlayacak kadar sınırlı nitelikle tutulması gibi önlemler alınarak bu hata en aza indirgenmeye çalışılmıştır.

4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın yapıldığı anakütle, bu anakütleden yapılan örneklem seçimi, verileri toplama yöntemi, aracı ve son olarak analiz yöntemleri sonraki başlıklarda detaylı bir şekilde ifade edilmektedir.

4.3.1. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklem Seçimi

Çalışma kapsamında yer alan araştırmalardan ilkinin anakütlesini 09.07.2015 tarihli İSO 500 listesinde yer alan ve birbirinden farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler oluşturmaktadır. Bu işletmelerin tamamına ulaşılmış ancak içlerinden 107 tanesi araştırmaya katılmayı kabul etmiş ve anketi yanıtlamıştır. Bu rakam anakütlenin %21 ini oluşturmaktadır. Bu anket çalışması 10.07.2015- 10.08.2015 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Çalışma kapsamını oluşturan diğer araştırmanın ana kütlesi ise yukarıda bahsedilen tarihler aralığında, bireysel olarak sosyal paylaşım sitesi olan Linkedin ağı üzerinden ilgili gruplarla paylaşmak suretiyle ulaşılabilen 150 denetçiden oluşmaktadır. Bunlarında tamamına anket ulaştırılmış ancak katılmayı kabul eden 34 denetçi ile araştırma sürdürülmüştür. Bu rakam da bu anakütlenin %23' üne denk gelmektedir.

4.3.2. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Araştırmalardan ilkinde veriler anket yöntemi ile telefonla görüşme yapılarak toplanmıştır. İkinci araştırma verileri ise; yine anket yöntemi kullanılarak, online anket oluşturmak suretiyle, e-mail yolu ile elde edilmiştir. Söz konusu anket formu, KÖD konusu ile alakalı yapılan yerli- yabancı literatür ve bu konuda daha önce yapılmış çalışmaların incelenmesinden sonra hazırlanmıştır.

Araştırma kapsamında hazırlanan ankette demografik ve genel çaplı sorular yanında, bu metodolojiye ilişkin özel sorular da yer almaktadır. İlk kısımda demografik özellikleri oluşturacak genel özellikli sorular yer alırken, ikinci kısımda öz değerlendirme puanı oluşturulmasına ilişkin işletmelerin kendi iç kontrol sistemlerini değerlendirmeye yarayan sorular yer almaktadır. Bu sorular doğrultusunda öz değerlendirme puanlaması yapılmıştır. Bu yolla uygulama konusunu oluşturan işletmeler de; varsa eksiklik, uyumsuzluk ve sağlıksız uygulamaların olabileceği potansiyel alanlarını belirlemek adına işletmelerin kendi kendilerini gözden geçirmelerini sağlamak hedeflenmiştir. Bu kapsamda, iki ayrı örneklem seçilerek araştırma yürütülmüştür.

4.3.3. Anketlerin Geçerlilik ve Güvenilirliği

Geçerlilik, bir ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı özelliği, başka herhangi bir özellikle karıştırmadan, doğru olarak ölçebilme derecesini ifade etmektedir. Bir başka ifade ile bir anketin neyi ölçtüğünü; ne kadar iyi ifade ettiğinin göstergesi de geçerlilik olarak tanımlanmaktadır. Kapsam, kriter ve yapı geçerliliği olmak üzere üç tür gerçerlilik bulunmaktadır (Sekaran, 2003: 206-207). Bu tez çalışmasında kullanılan anketlerin kapsam geçerliliğini sağlamak amacıyla bu alandaki bazı akademisyenlerden anketin uygulanabilir olduğu hususunda olumlu görüş alınmıştır.

Bir ölçme aracının sahip olması istenilen ikinci önemli özellik; güvenilirliktir. Bu çalışmada verilerin içsel tutarlılığı için yapılan güvenilirlik analizinde; Cronbach's Alpha katsayısı yöntemine başvurulmuştur. Birinci araştırma için Cronbach's Alpha katsayısı; 0.862 ve ikinci araştırma için ise; 0.959 olarak tespit edilmiştir.

4.3.4. Analiz Yöntemi

KÖD yaklaşımının kullanımı ve muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü hakkında durum tespiti yapma amacıyla oluşturulan anket sonucu elde edilen verilerin analizi için; SPSS 20 istatistik paket programından yararlanılmıştır.

Sonuçların analizinde "Tanımlayıcı istatistikler" menüsü altında "Sıklık dağılımı" ve "Karşılaştırmalı tablolar" analizleri ve ayrıca "Parametrik olmayan (Non-Parametrik) Testler" menüsünde yer alan "Kruskal Wallis tek yönlü varyans analizi" kullanılmıştır.

Verilerin bir kısmının nitel olması nedeniyle, değerlendirme yapılırken "Parametrik Olmayan (Non-Parametrik) Testlerin" kullanılmasının daha anlamlı olacağı düşünülmüştür. Bu bağlamda verilere normal dağılıma uygunluk testi yapılmıştır.

Tablo 4.1. Verilerin Normallik Testi Sonuçları

Veriler	**Kolmogorov-Smirnov[a]**		**Shapiro-Wilk**	
	sd	**P**	**sd**	**P**
Kontrol Ortamı	75	0,000	75	0,000
Bilgi ve iletişim	75	0,000	75	0,000
Risk Değerlendirme	75	0,000	75	0,000
Kontrol Faaliyetleri	75	0,000	75	0,000
İzleme	75	0,000	75	0,000

Tablo 4.1'de verilerin normallik testi sonuçları yer almaktadır. Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk test sonuçlarına göre beş farklı grupta veriler normal dağılım göstermemektedir. Çünkü, test sonuçlarında yer alan anlamlılık düzeyleri her grup içinde 0.05 değerinden küçüktür. Diğer bir ifade ile, $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde $P=0,000< 0,05$ olduğundan normal dağılmadığı görülmüştür. Veriler normal dağılıma uymadıkları için Kruskal Wallis tek yönlü varyans analizi kullanılması uygun görülmüştür.

Kruskal-Wallis testi parametrik olmayan tek yönlü varyans analizi yöntemidir. K bağımsız örneğin benzer ortanca değerli toplumların rastgele örnekleri olup olmadığını test etmeye yaramaktadır (Çolak, 2014: 50).

Ayrıca ilerleyen kısımlarda bazı ilişkilerin test edilmesinde de "Karşılaştırmalı tablolar" analizi ile değişkenlerin uyumlu olup olmadıklarını belirlemek için "Ki kare (Chi-Square)" Testi kullanılmıştır. Örnekleme yoluyla elde edilen rakamların, anakütle rakamlarına uygun olup olmadığı; bir başka ifadeyle gözlenen değerlerin teorik (beklenen) değerlere uygunluk gösterip göstermediği ki-kare testi ile tespit edilmektedir (Aksaraylı, 2012:3).

4.4. ARAŞTIRMA BULGULARI ve DEĞERLENDİRMELERİ

Bu kısımda öncelikle yapılan araştırmalardan ilkinin daha sonra ise yapılan ikinci araştırmanın bulguları ve değerlendirmeleri alt başlıklar halinde yer almaktadır.

4.4.1. Birinci Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeleri

Birinci araştırma işletmeler bazında yapıldığından ankete katılan işletmelerin genel özellikleri ile ilgili bulguların ve konu kapsamındaki diğer bulguların değerlendirmeleri bu kısımda sunulmaktadır.

4.4.1.1. İşletmelerin Özellikleri İle İlgili Bulgular

Ankete katılmayı kabul eden işletmelerin kuruluş yıllarına ilişkin dağılımları Tablo 4.2. de detaylandırılmaktadır.

Tablo 4.2. İşletmelerin Kuruluş Yıllarına Göre Dağılımları

Kuruluş Yılı	Frekans	Yüzde
...-1960	17	15,9
1961-1970	14	13,1
1971-1980	21	19,6
1981-1990	23	21,5
1991-2000	23	21,5
2001-2010	9	8,4
Toplam	107	100

Araştırmaya katılmayı kabul eden işletmelerden çoğunluğu 23'er tane olmak üzere; 1981-1990 ve 1991-2000 yılları arasında kurulan işletmeler oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile %21,5' ini 30 yıllık, %21,5'ini 20 yıllık geçmişe sahip işletmeler oluşturmaktadır. Sonrasında ise fazla paya sahip olan %19,6 ile 40 yıllık geçmişe sahip işletmeler olarak görülmektedir. Günümüze en yakın kuruluş yılına sahip yalnızca 9 işletme bulunmaktadır. Bunlarda araştırma ana kütlesinin %8,4' ünü oluşturmaktadır.

Tablo 4.3. İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektöre Göre Dağılımları

Sektör	Frekans	Yüzde
Gıda	26	24,3
Dayanıklı Tüketim Malları	22	20,6
Otomotiv	6	5,6
Demir Çelik	25	23,4
Holding	15	14,0
Cam	3	2,8
Enerji	9	8,4
Taşımacılık	1	0,9
Toplam	107	100

Ankete katılan işletmeler birbirinden oldukça farklı sektörlerde faaliyet göstermektedirler. Bu işletmelerin ankette sunulan 8 farklı sektör seçeneklerine göre gösterdikleri dağılım Tablo 4.3. de detaylı bir şekilde ifade edilmektedir. Tablodan da görüldüğü üzere; işletmelerin büyük çoğunluğu %24,3 ile gıda sektöründe faaliyet göstermektedir. Bunları; sırası ile %23,4 ile Demir-Çelik, %20,6 ile Dayanıklı Tüketim Malları sektörleri takip etmektedir.

Ankete katılmayı kabul eden işletmelerin çalışan sayılarına ilişkin bilgiler Tablo 4.4.de detaylandırılmaktadır.

Tablo 4.4. İşletmelerin Çalışan Sayılarına Göre Dağılımları

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde
...-100	4	3,7
101-500	45	42,1
501-1000	21	19,6
1001-...	37	34,6
Toplam	107	100

Çalışan sayısı 101-500 kişi arasında olan işletmeler %42,1 ile ilk sırada yer almaktadır. Bu işletmeleri 1001 ve üzeri çalışan sayısına sahip olan işletmeler % 34,6'lık oranla takip etmektedirler. 100 ve 100'den daha az çalışan sayısına sahip işletmeler yalnızca 4 işletme olup %3,7 ile en düşük orana sahip olmaktadır.

İşletmelerde iç kontrolün başarısı ve etkinliği için iç denetim birimine gereksinim duyulmaktadır. İşletme yöneticilerinin, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesine yeterli zaman ayıramaması, iç kontrol sistemini yöneticiler adına inceleyecek ve değerleyecek işletme içi bir yapının gelişmesine yol açmaktadır. Bu yapı, iç denetim birimi, iç denetim fonksiyonu olarak da adlandırılan iç denetim departmanıdır (Alagöz,2008:105). Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkin olarak şekillendirilmesi; yetki ve sorumlulukları organizasyon şemasında tanımlanmış bir iç denetim departmanının varlığı ile mümkün olmaktadır (Keskin, 2006:127). Buna bağlı olarak ankete katılmayı kabul eden 107 işletmenin tamamı, iç denetim departmanının varlığına ilişkin soruya "evet" yanıtı vermişlerdir. Bu durum işletmelerin iç kontrol sistemlerinin gelişmişliği ve etkinliği açısından olumlu bir durumdur.

Ankete katılan işletmelerin iç denetim departmanlarının işletme içerisinde hangi birimlere bağlı olarak çalıştıklarını gösteren dağılım Tablo 4.5'de gösterildiği şekildedir.

Tablo 4.5. İç Denetim Departmanının İşletmede Hangi Birime Bağlı Olduğu

Birim	**Frekans**	**Yüzde**
Genel Müdür	39	36,4
Yönetim Kurulu	22	20,6
Denetim Komitesi	3	2,8
Fabrika Müdürü	5	4,7
Kalite Güvence Birimi	11	10,3
Diğer	27	25,2
Toplam	107	100

Ankete katılmayı kabul eden işletmeler iç denetim departmanının bağlı olarak çalıştığı birimleri birbirlerinden farklı tanımlamışlardır. En fazla %36,4 ile 39 işletmede iç denetim departmanının genel müdüre bağlı olarak çalıştığı belirtilmiştir. 27 işletme diğer yanıtını tercih etmiş ve 22 işletmede %20,6 ile yönetim kuruluna bağlı olarak çalıştığını beyan etmiştir.

Denetim komitesi, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin işleyişi ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmekle sorumlu olmaktadır. Denetim komitesi yönetim kurulu tarafından oluşturulmaktadır (İSMMO,2015: 13). Ayrıca denetim komiteleri işlemelerde; iç denetim departmanları ile yönetim kurulu arasında köprü görevi üstlenmektedir (Keskin, 2006: 127). İşletmelerin denetim komitesi varlığına dair soruya verdikleri yanıt görülmektedir. İşletmelerin tamamı bu soruyu evet olarak yanıtlamışlardır. Bu sonuca göre, iç denetim departmanı bulunan işletmelerin tamamında denetim komitesi de bulunmaktadır. Bu durum, iç denetim departmanları ile yönetim kurulu arasındaki iletişimin sağlanmasına olumlu bir ortam yaratmaktadır.

Ankete katılan işletmelerin denetim komitelerinin hangi birimlere bağlı olarak çalıştığına dair verdikleri yanıtlar Tablo 4.6'da görüldüğü üzere farklılık göstermektedir.

Tablo 4.6. Denetim Komitesinin İşletmede Hangi Birime Bağlı Olduğu

Birim	Frekans	Yüzde
Genel Müdür	28	26,2
Yönetim Kurulu	24	22,4
Fabrika Müdürü	6	5,6
Diğer	49	45,8
Toplam	107	100

Katılımcı işletmelerin %45,8'i denetim komitelerinin genel müdür, yönetim kurulu ve fabrika müdürü dışında farklı birimlere bağlı olduğunu belirtmişlerdir. İkinci sırada %26,2 ile genel müdür yanıtını veren işletmeler, üçüncü sırada ise %22,4 ile yönetim kurulu yanıtı veren işletmeler yer almaktadır.

Tablo 4.7'de tez çalışmasının asıl konusunu oluşturan KÖD'ün bilinirliliğine ve uygulanmasına yönelik olarak sorulan kilit sorulardan birine verilen yanıtlar görülmektedir. Tabloya göre; çalışmaya katılan işletmelerin; %74,8'i KÖD metodolojisini bildiklerini, %25,2 si ise daha önce hiç duymadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.7. Kontrol Öz Değerlendirme Metodolojisini Duyan İşletme Dağılımları

Cevap	Frekans	Yüzde
Evet	80	74,8
Hayır	27	25,2
Toplam	107	100

Tablo 4.8'de KÖD uygulama durumlarına göre işletmelerin gösterdikleri dağılım yer almaktadır.

Tablo 4.8. Kontrol Öz Değerlendirme Uygulayan İşletme Dağılımları

Cevap	Frekans	Yüzde
Evet	75	70,1
Hayır	32	29,9
Toplam	107	100

Sonuçlara göre ankete katılmayı kabul eden işletmelerin %70,1'i KÖD'ü uyguladığını, %29,9'u ise uygulamadıklarını belirtmişlerdir.

Aynı konuda 2006 yılında, İMKB Ulusal 50 endeksinde hisse senetleri yer alan işletmelerle bir doktora çalışması yapılmıştır. Benzer sorular sorulan çalışma sonucunda işletmelerin bu metodolojiyi uygulama oranı %34,8 ve uygulamayanların oranı ise, %65,2 çıkmıştır (Keskin, 2006:203). Kıyaslama yapıldığında; geçen süre zarfında işletmelerin bu anlamda kendilerini geliştirdikleri, KÖD'ün bilinilirlik ve uygulanabilirlik düzeyinin artış gösterdiği söylenebilmektedir.

Tablo 4.9'da KÖD'ü uygulamayan işletmelerin bu duruma dair nedenlerini sıraladıkları dağılım gösterilmektedir.

Tablo 4.9. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirme Metodolojisini Uygulamama Sebepleri

Cevap	Frekans	Yüzde
Uygulama yönteminin bilinmemesi	18	56,2
İşletme yönetiminin bu uygulamaya sıcak bakmaması	9	28,1
Metodun karışık olması	5	15,6
Toplam	32	100

İşletmelerin bu yaklaşımı kullanmama nedenleri birbirinden farklılık göstermektedir. KÖD'ü uygulamayanların oranının %29,9 yani toplam ana kütlede 32 işletme olduğu ortaya çıkan sonuçlardan biridir. Bunların 18'i yani %56,2 si; uygulama yönteminin bilinmediğini, %28,1 ini oluşturan 9 işletme; yönetimin uygulamaya sıcak bakmadığını ve geri kalan %15,6 lık kısmı oluşturan 5 işletme ise metodun karışık olduğunu ileri sürerek bu sebeplerle KÖD'ü kullanmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4.10'de iç kontrol sistemi değerlendirmesinde KÖD'ü uygulayan işletmelerin, bunu işletme içerisinde hangi birim gözetiminde yürüttüklerini gösteren dağılım yer almaktadır.

Tablo 4.10. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmeyi Hangi Birim Gözetiminde Yaptıkları

Birim	**Frekans**	**Yüzde**
İç Denetim Departmanı	20	18,7
İlgili Birim Üst Yöneticisi	5	4,7
Kalite Güvence ve Geliştirme Program Sorumlusu	33	30,8
Diğer	17	15,9
Uygulayanlar Toplamı	75	70,1
Uygulamayanlar	32	29,9
Toplam	107	100

KÖD'ün iç denetim departmanı rehberliğinde yapılması önerilen bir durumdur (Keskin, 2006: 147). Ancak, ankete katılan işletmelerin KÖD'ü hangi birim gözetiminde yaptıklarına dair soruya verdikleri yanıtlar Kalite Güvence ve Geliştirme Program Sorumlusu seçeneğinde yoğunlaşmıştır. İşletmelerin 33'ü diğer ifade ile %30,8 i bu yanıtı vermiştir. Bunu %18,7 ile 20 işletmenin verdiği yanıt olan İç Denetim Departmanı yanıtı izlemektedir.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, en kısa ifade ile sunulan bir hizmet veya ürünün kalitesinin "olması gereken haliyle" karşılaştırılarak değerlendirilmesine imkân sağlayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, kurum faaliyetlerine değer katması ve kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olması için, öncelikle, iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Denetim faaliyetlerinin güvenilirliğine duyulan ihtiyaç ise, denetimin kalitesini arttırma çabalarının temelini oluşturmaktadır. İstenilen kalite düzeyine erişilmesi ve bu kalitenin

arttırılması isteği, iç denetimde kalite güvence ve geliştirme programının oluşturulması ile mümkün olmaktadır (Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu Resmi Gazete, http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111015-5.htm. Erişim Tarihi:10.09.2015). Bu program işletmelere önemli faydalar sağlamaktadır. Kalite Güvence ve Geliştirme Programını yürüten işletmelerde bu program sorumlularının öz değerlendirmeyi de yürütmeleri beklenen ve olumlu bir sonuç olarak yorumlanabilmektedir.

Tablo 4.11'de, çalışmaya katılmayı kabul eden ve KÖD kullanan işletmelerin bu uygulamayı yaparken kullandıkları yöntemleri gösteren dağılım yer almaktadır.

Tablo 4.11. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmeyi Uygularken Kullandıkları Yöntem

Yöntem	Frekans	Yüzde
Grup çalışması	45	42,1
Anket yöntemi	14	13,1
Yönetici analizleri	16	15,0
Uygulayanlar Toplamı	75	70,1
Uygulamayanlar	32	29,9
Toplam	107	100

KÖD uygulamalarında grup çalışması, anket yöntemi ve yönetici analizleri olarak sayılan üç yöntemin kullanıldığı ve bunlardan en yaygın kullanılanın; grup çalışması yöntemi olduğu tezin teorik kısımlarında belirtilmektedir. Ankete katılan işletmelerden KÖD uygulayanların %42,1 i grup çalışması yöntemini kullandıklarını belirterek, bu yöntemin en yaygın kullanılan yöntem olduğu tespitini pekiştirmişlerdir. İkinci sırada %15 ile yönetici analizleri ve üçüncü sırada %13,1 ile anket yöntemi kullandıkları sonuçlarına ulaşılmıştır.

Çalışmanın ana konusunu oluşturan bir diğer kilit soru KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkili olup olmadığı sorusudur. İşletmelerin bu soruya verdikleri yanıtların dağılımı Tablo 4.12'de görülmektedir.

Tablo 4.12.İşletmelere Göre Kontrol Öz Değerlendirmenin Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Etkili Olup Olmadığı

Cevap	Frekans	Yüzde
Evet	66	61,7
Hayır	9	8,4
Uygulayanlar Toplamı	75	70,1
Uygulamayanlar	32	29,9
Toplam	107	100

Bu soruya araştırmaya katılmayı kabul eden ve KÖD'ü kullanan 75 işletmenin 66'sı evet yanıtını vermiştir. Bu da KÖD kullanan 75 işletme ana kütlesi için %88'lik bir çoğunluğu ifade etmektedir. Yalnızca %12 lik bir kısım işletme ise bu tekniğin muhasebe hileleri ile mücadelede etkili olmadığı yanıtını vermiştir.

4.4.1.2. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirme Sonuçları İle İlgili Bulgular ve Değerlendirmeler

Anketin ikinci kısmında yer alan sorular işletmelerin iç kontrol sistemlerini kendi kendilerine gözden geçirmelerini, diğer bir ifade ile öz değerlendirme tekniği ile kontrol etmelerini sağlamaktadır. Bu sorulara verilen yanıtlar "evet" ve "hayır" dan oluşmaktadır. Buradan hareketle verilen "evet" yanıtı "1" puan, hayır yanıtı ise "0" puan olarak değerlendirilerek işletmelerin öz değerlendirme puanları oluşturulmuştur. Esas kaynaktaki soru sayısı fazla olmakla birlikte, anketin tasarımı, zamanın kısıtlı olması ve katılımcının sağlıklı yanıtlaması açısından soru sayısı 39'a indirgenmiştir. Bu bağlamda yapılan araştırma kapsamında işletmelerin elde ettikleri puanlar 0 ile 39 arasında değişiklik göstermektedir (Amasya Strateji Geliştirme Başkanlığı İnternet Sitesi. https://amasya.edu.tr/media/283920/ iç_kontrol_izleme_formu.docx. Erişim Tarihi:16.09.2015).

Tablo 4.13'de işletmelerin öz değerlendirmeleri sonucu elde ettikleri puan dağılımları; 0-39 puan arasındaki ve bunların yüzdesel dönüşümleri görülmektedir.

Tablo 4.13. İşletmelerin Öz Değerlendirmeleri Sonucunda Elde Ettikleri Puanların Dağılımı

Puan	Yüzdesel Puan	Frekans	Yüzde
19,00	0,49	1	0,9
20,00	0,51	1	0,9
23,00	0,59	1	0,9
24,00	0,62	1	0,9
27,00	0,69	1	0,9
29,00	0,74	2	1,9
30,00	0,77	2	1,9
31,00	0,79	2	1,9
33,00	0,85	2	1,9
34,00	0,87	2	1,9
35,00	0,90	12	11,2
36,00	0,92	16	15,0
37,00	0,95	18	16,8
38,00	0,97	14	13,1
Uygulayanlar Toplamı		75	70,1
Uygulamayanlar		32	29,9
Toplam		107	100

Araştırmaya katılan ve KÖD tekniğini kullanarak kendi iç kontrol sistemlerini değerlendiren işletmelerin anket sorularına verdikleri “evet” yanıtlarına göre aldıkları puanların dağılımı tablodaki şekilde olmuştur. Sonuçlara göre, 18 işletme 100 üzerinde 95 puan, 16 işletme 92 puan ve 14 işletme de en yüksek puan olan 97 puanı almıştır. Aldıkları puanlara göre işletmelerin iç kontrol sistemlerinin gelişmişlik düzeyini değerlendirme açıklamaları daha sonraki tabloya göre yapılmaktadır. Buna göre, araştırmaya katılan işletmeler kendi içlerinde; elde ettikleri puanlara göre, sahip oldukları iç kontrol sistemi gelişmişlik düzeyi, farkındalık, anlayış ve iç kontrol mekanizmalarının kullanımı gibi kriterler bakımından beş gruba ayrılmaktadır. Buraya kadar anlatılanlar doğrultusunda araştırmaya dâhil olan işletmelerin hangi sınıf içerisinde yer aldıkları Tablo 4.15’te gösterildiği şekilde olmuştur (Amasya Strateji Geliştirme Başkanlığı İnternet Sitesi. https://amasya.edu.tr/media/283920/ iç_kontrol_izleme_formu.docx. Erişim Tarihi:16.09.2015).

Tablo 4.14. İşletmelerin Öz Değerlendirmeleri Sonucunda Elde Ettikleri Puanların Açıklamaları

Puan	Açıklama
0-25	İç kontrol sistemi gelişiminin en düşük seviyede olduğunu göstermektedir. Biraz farkındalık olmakla birlikte iç kontrol mekanizmalarının henüz idarede uygulanmadığı anlaşılmaktadır. İç kontrol sisteminin kurulması için acil rehberlik ve yönlendirmede bulunulması gereklidir.
26-50	İç kontrol sistemi gelişiminin düşük seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol sistemine ilişkin farkındalık ve anlayışın bulunduğu, iç kontrol mekanizmalarının uygulanması için çalışmalara başlandığı anlaşılmaktadır. Ancak çalışmaların artarak devam etmesi ve uygulamaya geçilmesi gereklidir.
51-75	İç kontrol sistemi gelişiminin orta seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol mekanizmalarının uygulanmaya başladığı, ancak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.
76-90	İç kontrol sistemi gelişiminin yüksek seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol mekanizmalarının uygulamasının yerleştiği anlaşılmaktadır. Uygulamaların biraz daha geliştirilmesi için neler yapılabileceğinin değerlendirilmesi uygun olacaktır.
91-100	İç kontrol sisteminin gelişiminin en yüksek seviyede olduğunun göstergesidir. İç kontrol mekanizmalarının en iyi şekilde uygulandığı anlaşılmaktadır.

Tablo 4.14'da gösterilen açıklamalar rehberliğinde işletmelerin yüzdesel puanlarındaki dağılıma göre yer aldıkları gruplar Tablo 4.17'de ifade edilmektedir. Tablo 4.17'de yer alan sonuçlara göre araştırmaya katılan ve KÖD tekniğini kullanan işletmelerin hiçbiri %0-25 puan aralığında yer almamıştır. Diğer ifadelerle, işletmelerden hiç biri iç kontrol sistemi gelişiminin en düşük seviyede olduğu, farkındalığın az olması ile birlikte iç kontrol mekanizmalarının henüz idarede uygulanmadığı işletmeler değildirler. Doğal olarak araştırma kapsamındaki işletmeler içinde, bu değerlendirme doğrultusunda, acil yönlendirme ve rehberliğe ihtiyaç duyan işletme bulunmamaktadır.

%26-50 puan aralığında yer alan yalnızca 1 işletmede iç kontrol gelişimi düşük seviyede olmakla birlikte farkındalık ve anlayış bulunmaktadır. İç Kontrol mekanizmaları uygulamalarında çalışmalar var, ancak bu çalışmaların artarak devam etmesi ve kısa vadede uygulamaya geçilmesi beklenmektedir.

Tablo 4.15. İşletmelerin Öz Değerlendirmeleri Sonucunda Elde Ettikleri Puanların Dağılımı

Puan Aralıkları	İşletme Sayısı
0-25	0
26-50	1
51-75	6
76-90	20
91-100	48

%51-75 puan aralığında 6 işletme yer almıştır. Bu durum, bu işletmelerde iç kontrol sistemi gelişiminin orta seviyede olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla iç kontrol mekanizmalarının uygulanmaya başladığı, ancak geliştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

%76-90 puan aralığında 20 işletme yer almaktadır. Bu durum 20 işletmede iç kontrol sistemi gelişiminin yüksek seviyede olduğunu göstermektedir. İç kontrol mekanizmalarının uygulamaya yerleştiği anlaşılmaktadır. Bu durumda uygulamaların biraz daha geliştirilmesi için neler yapılabileceğinin değerlendirilmesi uygun olmaktadır.

%91-100 puan aralığında yer alan 48 işletmede iç kontrol sistemi gelişiminin en yüksek seviyede olduğu görülmektedir. İç kontrol mekanizmalarının en iyi şekilde uygulandığı anlaşılmaktadır.

Bu kısımda işletmelerin KÖD tekniğini uygulamaları ve bu tekniğin muhasebe hileleri ile mücadelede etkin rol oynaması tespitleri ile farklı kriterler arasındaki ilişkileri gösteren hipotezler ve çapraz tablolar yer almaktadır.

Tablo 4.16'da işletmelerin kuruluş yılları ile KÖD kullanma durmlarına ait hipotezin tablosu yer almaktadır.

H_1= Kontrol öz değerlendirme kullanan işletmeler ile bu işletmelerin kuruluş yılları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.16. Kontrol Öz Değerlendirme Tekniği Uygulamasının İşletmelerin Kuruluş Yılı İle İlişkisi

			İşletmenin Kuruluş Yılı						Toplam
			...-1960	1961-1970	1971-1980	1981-1990	1991-2000	2001-2010	
KÖD Uygulama Durumu	Evet	Sayı	14	9	12	19	17	4	75
		%	18,7	12,0	16,0	25,3	22,7	5,3	100
	Hayır	Sayı	3	5	9	4	6	5	32
		%	9,4	15,6	28,1	12,5	18,8	15,6	100
Toplam		Sayı	17	14	21	23	23	9	107
		%	15,9	13,1	19,6	21,5	21,5	8,4	100

Kuruluş yılı işletmelerin köklü ya da yeni bir işletme olup olmadığı konusunda fikir veren bir kriter olarak görüldüğünde, çalışmaya katılan ve KÖD tekniği uygulayan işletmelerin en fazla 1981-1990 yıllarında kurulan ortalama 25-34 yıllık geçmişe sahip işletmeler olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile, ortalama 30 yıllık olan 19 işletme bulunmaktadır. Bunları 1991-2000 yılları arası kuruluşa sahip olan 15-24 yıllık geçmişi ile 17 işletme, 1960 ve daha öncesinde kurulmuş olan 14 işletme takip etmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_1 hipotezi red edilmektedir ($\chi 2 = 7,827$; sd = 5; P = 0,166). Sonuçlara göre işletmelerin KÖD kulanma durumu ile bu işletmelerin kuruluş yılları arasında $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde, $0,166 > 0,05$ olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur. Bunun sebebi, söz konusu işletmelerin seçenek olarak sunulan kuruluş yıllarına göre neredeyse eşit şekilde dağılım göstermeleri ve eski yâda yeni olarak nitelendirilebilecek her işletmelerin bu tekniği kullanıyor olmasıdır. KÖD çok eski bir geçmişe sahip olmamakla birlikte, tekniğin işletmelere faydalarının farkına varan köklü ya da genç çoğu işletme kontrol mekanizmalarında bu uygulamayı kullanmaktadır.

Çalışmaya katılan işletmelerin KÖD kullanma durumları ile bu işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler arasındaki ilişkinin değerlendirilmesine ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır. Tablo 4.17'ye göre, ankete katılmayı kabul eden işletmelerden KÖD tekniği kullananların en fazla gıda; ikinci olarak da demir-çelik ve sonrada dayanıklı tüketim malları sektörlerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. 107 işletme örnekleminden gıda sektöründe 21, demir çelik sektöründe 18 ve dayanıklı tüketim

malları sektöründe ise16 işletme faaliyet göstermektedir. Bunların yüzde oranları sırası ile %28, %24 ve %21,3 olarak görülmektedir.

H_2= Kontrol öz değerlendirme kullanan işletmeler ile bu işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.17. Kontrol Öz Değerlendirme Tekniği Uygulamasının İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler İle İlişkisi

			Faaliyet Gösterilen Sektör								**Toplam**
			Gıda	**Dayanıklı Tüketim Malları**	**Otomotiv**	**Demir Çelik**	**Holding**	**Cam**	**Enerji**	**Taşımacı-lık**	
KÖD Uygulama Durumu	**Evet**	**Sayı**	21	16	4	18	10	2	4	0	75
		%	28,0	21,3	5,3	24,0	13,3	2,7	5,3	0,0	100
	Hayır	**Sayı**	5	6	2	7	5	1	5	1	32
		%	15,6	18,8	6,2	21,9	15,6	3,1	15,6	3,1	100
Toplam		**Sayı**	26	22	6	25	15	3	9	1	107
		%	24,3	20,6	5,6	23,4	14,0	2,8	8,4	0,9	100

Ki-kare analizine göre; H_2 hipotezi red edilmektedir ($\chi 2$ = 6,832; sd = 7; P =0,447). Sonuçlara göre, işletmelerin KÖD kulanma durumu ile bu işletmelerin sektörleri arasında α = 0,05 anlamlılık düzeyinde, 0,447 > 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur. Bunun sebebi, günümüzde bu tekniğin işletmelerin iç kontrol sistemi değerlendirmelerinde önemli faydalar sağladığının farkında olan genel olarak tüm sektörlerden işletmeler tarafından kullanılıyor olmasıdır.

Çalışmaya katılan işletmelerin KÖD kullanma durumları ile bu işletmelerin çalışan sayıları arasındaki ilişkinin değerlendirildiği tablo aşağıda yer almaktadır. Tablo 4.20'ye göre ankete katılmayı kabul eden işletmelerden KÖD kullananların en fazla

101-500, ikinci olarak da 1001 ve üzeri çalışan sayısına sahip orta veya büyük ölçekte olan işletmeler olduğu görülmektedir. 101-500 arası çalışana sahip 31 işletme, 1001 ve üzeri çalışana sahip 25 işletme ve 501-1000 arası çalışan sayısına sahip 16 işletme bulunmaktadır. Bunların yüzdelikdilimleri sırası ile %41,3, %33,3 ve %21,3 olarak sıralanmaktadır.

H_3= Kontrol öz değerlendirme kullanan işletmeler ile bu işletmelerin çalışan sayıları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.18. Kontrol Öz Değerlendirme Tekniği Uygulamasının İşletmelerin Çalışan Sayıları İle İlişkisi

			Çalışan Sayısı				Toplam
			...-100	101-500	501-1000	1001-...	
KÖD Uygulama Durumu	Evet	Sayı	3	31	16	25	75
		%	4,0	41,3	21,3	33,3	100
	Hayır	Sayı	1	14	5	12	32
		%	3,1	43,8	15,6	37,5	100
Toplam		Sayı	4	45	21	37	107
		%	3,7	42,1	19,6	34,6	100

Ki-kare analizine göre; H_3 hipotezi red edilmektedir ($\chi 2$ = 0,562; sd = 3; P =0,905). Sonuçlara göre işletmelerin KÖD kulanma durumu ile bu işletmelerin sektörleri arasında α = 0,05 anlamlılık düzeyinde, 0,905 > 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur. Çalışan sayısı işletmelerde bir büyüklük göstergesi olarak düşünüldüğünde KÖD'ün büyük, orta ve küçük her ölçekten işletme tarafından uygulanıyor olması sonucun bir sebebini oluşturmaktadır.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir yol olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin kuruluş yılları arasındaki ilişki Tablo 4.21'de gösterilmektedir. Buna göre, çalışmaya katılan işletmelerin KÖD tekniğinin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen kısmının en fazla 25-34 yıl arası geçmişe sahip olan işletmeler olduğu görülmektedir. Bunların sayısı 18'dir. İkinci olarak 15-24 yıllık geçmişi olan 17 işletme ve üçüncü olarak da 45-54 yıllık uzun bir geçmişe sahip olan 12 işletme olduğu

görülmektedir. Bunların yüzdelikoranları sırası ile %27,3, %25,8 ve %18,2 olarak görülmektedir.

H_4= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin kuruluş yılları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.19. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin Kuruluş Yılları İle İlişkisi

			Kuruluş Yılı						**Toplam**
			...-1960	**1961-1970**	**1971-1980**	**1981-1990**	**1991-2000**	**2001-2010**	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	**Evet**	**Sayı**	8	7	12	18	17	4	66
		%	12,1	10,6	18,2	27,3	25,8	6,1	100
	Hayır	**Sayı**	6	2	0	1	0	0	9
		%	66,7	22,2	0,0	11,1	0,0	0,0	100
Toplam		**Sayı**	14	9	12	19	17	4	75
		%	18,7	12,0	16,0	25,3	22,7	5,3	100

Ki-kare analizine göre; H_4 hipotezi desteklenmektedir ($\chi 2$ = 18,831; sd = 5; P =0,002). Sonuçlara göre, KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile bu işletmelerin kuruluş yılları arasında α = 0,05 anlamlılık düzeyinde, 0,002< 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Muhasebe hilelerinin işletmelerin uzun yıllardır mücadele verdikleri bir olgu olduğu ve KÖD'ün geçmişinin ülkemizde o kadar eskiye dayanmadığı varsayıldığında sonucun bu şekilde olması normal olmaktadır. Çünkü, eski ya da yeni, köklü ya da genç bir geçmişi olan ve KÖD kullanan işletmelerin çoğunluğu bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünmektedir. Öz değerlendirme yapılarak işletmeler eksik, zayıf ve hileye eğilimli olan kritik noktalarını, bizzat kendi çalışanları ile birlikte keşfederek buralarda iyileştirmeler yapmak suretiyle hileye karşı daha avantajlı konuma geçmektedirler.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir yol olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin

kontrol ortamı puanları arasındaki ilişki aşağıdaki çapraz tabloda gösterilmektedir. Buna ait hipotez şu şekilde olmaktadır.

H_5= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin kontrol ortamı puanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.20. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin Kontrol Ortamı Puanları İle İlişkisi

			Kontrol Ortamı Puanları									**Toplam**
			4,00	**6,00**	**7,00**	**8,00**	**9,00**	**10,00**	**11,00**	**12,00**	**13,00**	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	**Evet**	**Sayı**	2	1	1	0	0	5	14	30	13	66
		%	3,0	1,5	1,5	0,0	0,0	7,6	21,2	45,5	19,7	100
	Hayır	**Sayı**	0	2	0	1	1	0	1	3	1	9
		%	0,0	22,2	0,0	11,1	11,1	0,0	11,1	33,3	11,1	100
Toplam		**Sayı**	2	3	1	1	1	5	15	33	14	75
		%	2,7	4,0	1,3	1,3	1,3	6,7	20,0	44,0	18,7	100

Araştırmaya katılan işletmelerden KÖD tekniğinin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen kısım 66 işletmeden oluşmaktadır. Bu işletmelerden iç kontrol sisteminin bir elemanı olan kontrol ortamı öz değerlendirme sorularına verdikleri yanıtlardan oluşan puanları Tablo 4.22' de görüldüğü şekilde olmaktadır. Kontrol ortamına ait 13 soru olduğundan en fazla puan 13 olmaktadır. Buna göre 12 puanda 30 işletme, 11 puanda 14 işletme ve 13 puanda 13 işletme olduğu görülmektedir. Yüksek puanlarda işletmelerin yoğunlaştığı gözlenmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_5 hipotezi desteklenmektedir ($\chi 2$ = 25,229; sd = 8; P =0,001). Sonuçlara göre; KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile işletmelerin kontrol ortamı puanları arasında; $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde, 0,001< 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Kontrol ortamı; bir işletmede; iç kontrol sistemi ve işleyişinin

çalışanlarca desteklenmesi, etik değerlere uyulması, etik dışı davranışlara yaptırım olması, görev tanımlarına uygun yetki ve sorumlulukların çalışanlara bildirilmesi, düzenli aralıklarla performans değerlendirmesi yapılması, iyi çalışan personelin ödüllendirilip, yetersiz olanların geliştirilmesi gibi konuları kapsamaktadır. Dolayısıyla buradan alınan öz değerlendirme puanı ne kadar yüksekse işletmenin iç kontrol sistemi o derece etkindir denilebilir. Bu durum öz değerlendirme kullanan işletmeler de hile ile mücadelenin daha kolaylaştığını göstermektedir. Dolayısıyla, sonuç bu şekilde çıkmıştır.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir yol olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin risk değerlendirme puanları arasındaki ilişki çapraz tabloda gösterilmektedir. Buna ait hipotez şu şekilde olmaktadır.

H_6= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin risk değerlendirme puanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.21. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin Risk Değerlendirme Puanları İle İlişkisi

			Risk Değerlendirme Puanları						Toplam
			0,00	2,00	3,00	4,00	5,00	6,00	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	Evet	Sayı	1	0	3	2	8	52	66
		%	1,5	0,0	4,5	3,0	12,1	78,8	100
	Hayır	Sayı	0	1	0	2	3	3	9
		%	0,0	11,1	0,0	22,2	33,3	33,3	100
Toplam		Sayı	1	1	3	4	11	55	75
		%	1,3	1,3	4,0	5,3	14,7	73,3	100

Araştırmaya katılan işletmelerden KÖD tekniğinin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen kısım 66 işletmeden oluşmakta ve bu işletmelerden iç kontrol sisteminin ikinci elemanı olan risk değerlendirme sorularına verdikleri yanıtlardan oluşan puanları Tablo 4.21'de görüldüğü şekilde olmaktadır. Risk değerlendirmeye ait 6 soru olduğundan en fazla puan 6 olmaktadır. Buna göre 52 işletme; 6 puan,8 işletme 5 puan ve 3 işletme de 3 puan almıştır. Burada da en yüksek puanda işletmelerin yoğunlaştığı gözlenmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_6 hipotezi desteklenmektedir ($\chi 2$ = 18,010; sd = 5; P =0,003). Sonuçlara göre, KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile bu işletmelerin risk değerlendirme puanları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde, 0,003< 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Risk değerlendirme; bir işletmede yürütülen faaliyetlerin amaç ve hedeflere uyumu, misyon, amaç ve hedefler tüm çalışanlara açıklanması, amaç ve hedeflere ulaşma yolunda tüm risklerin belirlenmesi, risklerin yıllık olarak gözden geçirilip güncellenmesi ve risk yönetimine tüm personelin dahil edilmesi gibi konuları kapsamaktadır. Dolayısıyla etkili bir risk yönetimi hile ile mücadelede işletmeye avantaj kazandırmaktadır. Sonuç bu nedenle olumlu çıkmıştır.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir yol olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin kontrol ortamı puanları arasındaki ilişki çapraz tabloda gösterilmektedir. Buna ait hipotez şu şekilde olmaktadır.

H_7= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin kontrol faaliyetleri puanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.22. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin Kontrol Faaliyetleri Puanları İle İlişkisi

			Kontrol Faaliyetleri Puanları					**Toplam**
			0,00	**3,00**	**5,00**	**6,00**	**7,00**	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	**Evet**	**Sayı**	0	0	5	57	4	66
		%	0,0	0,0	7,6	86,4	6,1	100
	Hayır	**Sayı**	1	1	2	4	1	9
		%	11,1	11,1	22,2	44,4	11,1	100
Toplam		**Sayı**	1	1	7	61	5	75
		%	1,3	1,3	9,3	81,3	6,7	100

Araştırmaya katılan işletmelerden KÖD tekniğinin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen kısım 66 işletmeden oluşmakta ve bu işletmelerden iç kontrol sisteminin üçüncü elemanı olan kontrol faaliyetleri sorularına verdikleri yanıtlardan oluşan puanları Tablo 4.24'de görüldüğü şekilde olmaktadır. Kontrol faaliyetlerine ilişkin 7 soru olduğundan en fazla puan 7 olmaktadır. Buna göre 57 işletme; 6 puan, 5 işletme 5 puan ve 4 işletme de 7 puan almıştır. Burada da işletmelerin en yüksek puanlarda yoğunlaştığı gözlenmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_7 hipotezi desteklenmektedir ($\chi 2$ = 18,501; sd = 4; P =0,001). Sonuçlara göre, KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile bu işletmelerin kontrol faaliyetleri puanları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,001< 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Kontrol faaliyetleri; bir işletmede; hata, hile ya da yolsuzluk gibi olaylarda bunların düzeltilmesi için hemen harekete geçilmesi, kaynak ve belge kullanımının yetkili kişilerce yapılması, görev dağılımı ilkesine uyulması, tahsilât ve stoklama işlemlerine ilişkin verilerin mali ve idari verilerin güvenilir olması, uygulanan kontrol faaliyetlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesi gibi hususları kapsamaktadır. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinden alınan puanın yüksek olması, hile ile mücadelede işletmenin avantajlı bir konumda olduğunu göstermektedir. Sonuç bu nedenle olumlu çıkmıştır.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir rolde olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin bilgi ve iletişim puanları arasındaki ilişki çapraz tabloda gösterilmektedir. Buna ait hipotez şu şekilde olmaktadır.

H_8= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin bilgi ve iletişim puanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.23. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin Bilgi ve İletişim Puanları İle İlişkisi

			Bilgi ve İletişim Puanları							**Toplam**
			0,00	**2,00**	**3,00**	**4,00**	**5,00**	**6,00**	**7,00**	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	**Evet**	**Sayı**	0	0	1	1	1	10	53	66
		%	0,0	0,0	1,5	1,5	1,5	15,2	80,3	100
	Hayır	**Sayı**	1	1	0	0	0	1	6	9
		%	11,1	11,1	0,0	0,0	0,0	11,1	66,7	100
Toplam		**Sayı**	1	1	1	1	1	11	59	75
		%	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	14,7	78,7	100

Araştırmaya katılan işletmelerden KÖD tekniğinin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen kısım 66 işletmeden oluşmakta ve bu işletmelerden iç kontrol sisteminin dördüncü elemanı olan bilgi ve iletişim sorularına verdikleri yanıtlardan

oluşan puanları tablo da görüldüğü şekilde olmaktadır. Bilgi ve iletişime ilişkin 7 soru olduğundan en fazla puan 7 olmaktadır. Buna göre 53 işletme; 7 puan, 10 işletme 6 puan almıştır. Burada da işletmelerin en yüksek puanlarda yoğunlaştığı gözlenmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_8 hipotezi desteklenmektedir. ($\chi 2$ = 15,351; sd = 6; P =0,018). Sonuçlara göre, KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile bu işletmelerin bilgi ve iletişim puanları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,018< 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Bilgi ve iletişim bir işletmede; tüm çalışanların doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşabilmesi, tüm işlemlerin belgelere kaydedilmesi, kayıt ve dosyalamada verilerin güvenliğinin sağlanması, ihbar ve şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında tüm çalışanların bilgilendirilmesi gibi kriterleri kapsamaktadır. Tüm bunlar hile ile mücadelenin etkin sürdürülmesinde işletmelere avantaj katan hususlardır. Dolayısıyla, buradan alına puanın yüksek olması önemli olmaktadır. Sonuç bu bahsedilenlere paralel olarak olumlu çıkmıştır.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir yol olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin izleme puanları arasındaki ilişki çapraz tabloda gösterilmektedir. Buna ait hipotez şu şekilde olmaktadır.

H_9= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin izleme puanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.24. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin İzleme Puanları İle İlişkisi

			İzleme Puanları					**Toplam**
			2,00	**3,00**	**4,00**	**5,00**	**6,00**	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	**Evet**	**Sayı**	1	1	2	5	57	66
		%	1,5	1,5	3,0	7,6	86,4	100
	Hayır	**Sayı**	0	0	0	0	9	9
		%	0,0	0,0	0,0	0,0	100,0	100
Toplam		**Sayı**	1	1	2	5	66	75
		%	1,3	1,3	2,7	6,7	88,0	100

Araştırmaya katılan işletmelerden KÖD tekniğinin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen kısım 66 işletmeden oluşmakta ve bu işletmelerden iç kontrol sisteminin beşinci ve son elemanı olan izleme sorularına verdikleri yanıtlardan oluşan puanları Tablo 4.26'da görüldüğü şekilde olmaktadır. İzlemeye ilişkin 6 soru olduğundan en fazla puan 6 olmaktadır. Buna göre 57 işletme; 6 puan, 5 işletme 5 puan almıştır. İşletmelerin en yüksek puanda yoğunlaştığı gözlenmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_9 hipotezi red edilmektedir ($\chi 2$ = 1,395; sd = 4; P =0,845). Sonuçlara göre, KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile bu işletmelerin izleme puanları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,845>0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur. İzleme bir işletmede; iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi için yıllık öz değerlendirme çalışması yapılması, değerlendirmelerde görüş, talep ve şikâyetleri dikkate alarak katılımcılık esasına uyulması, tüm personelin iç denetim birimi ile işbirliği halinde olması, iç kontrolün genel hedeflere ulaşmasının sağlanması, iç kontrole ilişkin mevcut sistemin açık ve tutarlı olması gibi konuları kapsamaktadır.

Çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerin KÖD'ün muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir yol olup olmadığı sorusuna verdikleri yanıtlar ile işletmelerin toplam yüzdesel puanları arasındaki ilişki çapraz tabloda gösterilmektedir. Bu ilişkiye ait hipotez şu şekilde olmaktadır.

Tablo 4.25'e göre KÖD tekniği kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkili bir yöntem olduğunu düşünen 66 işletme aldıkları yüzdesel puanlara göre farklı dağılım göstermektedir.

H_{10}= Kontrol öz değerlendirmenin muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü ile bu işletmelerin toplam yüzdesel puanları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.25. İşletmelerin Kontrol Öz Değerlendirmenin Hile İle Mücadeledeki Rolüne Verdikleri Yanıtların İşletmelerin Toplam Yüzdesel Puanları İle İlişkisi

			Yüzde Puanları														Toplam
			0,49	0,51	0,59	0,62	0,69	0,74	0,77	0,79	0,85	0,87	0,90	0,92	0,95	0,97	
KÖD tekniği hile ile mücadelede etkili bir yöntem midir?	Evet	Sayı	0	1	0	1	1	2	2	0	1	2	10	15	17	14	66
		%	0,0	1,5	0,0	1,5	1,5	3,0	3,0	0,0	1,5	3,0	15,2	22,7	25,8	21,2	100
	Hayır	Sayı	1	0	1	0	0	0	0	2	1	0	2	1	1	0	9
		%	11,1	0,0	11,1	0,0	0,0	0,0	0,0	22,2	11,1	0,0	22,2	11,1	11,1	0,0	100
Toplam		Sayı	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	12	16	18	14	75
		%	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	16,0	21,3	24,0	18,7	100

Bu işletmelerden; 95 puanda 17 işletme, 92 puanda 15 işletme ve 97 puanda14 işletme bulunduğu dikkat çekmektedir. Bu dağılımın yüzdeleri sırası ile %25,8, %22,7 ve %21,2 olmaktadır. İşletmelerin yüzdesel puanlarda yüksek sınırlarda dağılım gösterdiği görülmektedir.

Ki-kare analizine göre; H_{10} hipotezi desteklenmektedir ($\chi 2$ = 36,661; sd = 13; P =0,000). Sonuçlara göre; KÖD kullanan ve bu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığını düşünen işletmeler ile bu işletmelerin yüzdesel puanları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,000< 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Önceki kısımlarda da bahsedildiği gibi anket soruları iç kontrol sisteminin beş elemanına ait, bunların etkinliğini ve gelişmişliğini ölçen, işletmenin kendi eksiklik ve aksaklıklarını görmesini, kendi kendini değerlendirmesini sağlayacak türde sorulardan oluşmaktadır. Alınan yüzde puanının yüksekliği işletmenin iç kontrol sisteminin gelişmişlik düzeyinin iyi ve etkin olduğunun göstergesi olmaktadır. Bu da hile ile mücadelenin etkin sürdürülmesinde işletmelere avantaj sağlayan, onları göreceli olarak öne geçiren ve sonuçta istenen bir durumdur. Sonuç, bu nedenle olumlu çıkmıştır.

Çalışmaya katılan işletmelerin toplam KÖD puanını oluşturan iç kontrol sistemi elemanları ile yani tek tek sıralandığında kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi- iletişim ve izleme puanları ile bu işletmelerin kuruluş yılları, faaliyet gösterdikleri sektörler ve çalışan sayıları arasındaki ilişkileri gösteren hipotezler aşağıda yer almaktadır. Bu ilişkileri test etmek için kullanılan Kruskal Wallis tek yönlü varyans analizi sonuçları da akabinde belirtilmektedir.

Tablo 4.26'ya göre işletmelerin iç kontrol sistemi elemanlarına ait toplam puan ortalamaları, işletmelerin kuruluş yıllarına bir farklılık göstermemektedir. Yalnızca izleme elemanına ait puan kuruluş yıllarına göre farklılık göstermektedir. Aşağıdaki tabloda yer aldığı üzere 1981-1990 ve 2001-2010 yılları arasında yüksek bir ortalamada iken, 1991-2000 yılları arasında bu bileşene ait ortalamada bir düşüş görülmektedir. Bunun sebebi ülkenin o dönemdeki ekonomik durumunun işletmelere yansıması ve bunun da iç kontrol sistemlerini etkilemesi olarak düşünülebilir.

H_{11}= İşletmelerin kuruluş yılları ile bu işletmelerin kontrol ortamı, bilgi iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme puanları arasında farklılık vardır.

Tablo 4.26. İşletmelerin Kuruluş Yılları İle Bu İşletmelerin Kontrol Ortamı, Bilgi İletişim, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri ve İzleme Puanları Arasındaki Farklılıklar

Bileşenler	Kuruluş Yılları	N	Ortalamalar	X^2	sd	P
Kontrol Ortamı	...-1960	14	33,50	1,891	5	0,864
	1961-1970	9	42,94			
	1971-1980	12	35,29			
	1981-1990	19	39,21			
	1991-2000	17	38,03			
	2001-2010	4	44,88			
	Toplam	75				
Bilgi ve İletişim	...-1960	14	39,79	1,381	5	0,926
	1961-1970	9	33,33			
	1971-1980	12	39,50			
	1981-1990	19	36,79			
	1991-2000	17	39,47			
	2001-2010	4	37,25			
	Toplam	75				

Tablo 4.26. İşletmelerin Kuruluş Yılları İle Bu İşletmelerin Kontrol Ortamı, Bilgi İletişim, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri ve İzleme Puanları Arasındaki Farklılıklar (Devamı)

Risk Değerlendirme	...-1960	14	32,25	5,745	5	0,332
	1961-1970	9	39,22			
	1971-1980	12	39,13			
	1981-1990	19	44,53			
	1991-2000	17	33,59			
	2001-2010	4	39,75			
	Toplam	75				
Kontrol Faaliyetleri	...-1960	14	32,21	3,850	5	0,571
	1961-1970	9	35,67			
	1971-1980	12	39,92			
	1981-1990	19	41,74			
	1991-2000	17	38,00			
	2001-2010	4	40,00			
	Toplam	75				
İzleme	...-1960	14	39,54	11,216	5	0,047
	1961-1970	9	38,17			
	1971-1980	12	39,25			
	1981-1990	19	42,50			
	1991-2000	17	29,68			
	2001-2010	4	42,50			
	Toplam	75				

Kruskal Wallis testi sonuçlarına göre; H_{11} hipotezi red edilmektedir. Tablodaki değerlendirmeye göre; işletmelerin kuruluş yılları ile bu işletmelerin kontrol ortamı, bilgi iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri puanları arasında $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde; P =0,864, P=0,926, P=0,332, P=0,571> 0,05 olduğundan; istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile bu gruplar birbirine denktir. Yalnız izleme puanları arasında; $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde; , P=0,047 < 0,05 olduğundan; istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 4.27'de işletmelerin iç kontrol sistemi elemanlarına ait puanların işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre ortalamaları görülmektedir. Buna ait hipotez ve test sonucu aşağıda yer almaktadır.

H_{12}= İşletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler ile bu işletmelerin kontrol ortamı, bilgi iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme puanları arasında farklılık vardır.

Tablo 4.27. İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler İle Bu İşletmelerin Kontrol Ortamı, Bilgi İletişim, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri ve İzleme Puanları Arasındaki Farklılıklar

Bileşenler	Sektörler	N	Ortalamalar	X^2	sd	P
Kontrol Ortamı	Gıda	21	39,17	6,735	6	0,346
	Dayanıklı Tüketim Malları	16	43,81			
	Otomotiv	4	19,25			
	Demir-Çelik	18	34,56			
	Holding	10	42,50			
	Cam	2	45,00			
	Enerji	4	28,13			
	Toplam	75				
Bilgi ve İletişim	Gıda	21	38,57	2,202	6	0,900
	Dayanıklı Tüketim Malları	16	36,25			
	Otomotiv	4	46,00			
	Demir-Çelik	18	38,22			
	Holding	10	35,50			
	Cam	2	46,00			
	Enerji	4	35,25			
	Toplam	75				
Risk Değerlendirme	Gıda	21	38,12	10,029	6	0,123
	Dayanıklı Tüketim Malları	16	36,53			
	Otomotiv	4	21,38			
	Demir-Çelik	18	43,56			
	Holding	10	41,40			
	Cam	2	15,00			
	Enerji	4	37,88			
	Toplam	75				

Tablo 4.27. İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler İle Bu İşletmelerin Kontrol Ortamı, Bilgi İletişim, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri ve İzleme Puanları Arasındaki Farklılıklar /Devamı)

Kontrol Faaliyetleri	Gıda	21	39,71	1,254	6	0,974
	Dayanıklı Tüketim Malları	16	37,50			
	Otomotiv	4	31,50			
	Demir-Çelik	18	38,06			
	Holding	10	36,60			
	Cam	2	40,00			
	Enerji	4	39,75			
	Toplam	75				
İzleme	Gıda	21	37,14	7,686	6	0,262
	Dayanıklı Tüketim Malları	16	37,75			
	Otomotiv	4	42,50			
	Demir-Çelik	18	40,53			
	Holding	10	38,95			
	Cam	2	42,50			
	Enerji	4	23,00			
	Toplam	75				

Kruskal Wallis testi sonuçlarına göre; H_{12} hipotezi red edilmektedir. Tablodaki değerlendirmeye göre; işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler ile bu işletmelerin kontrol ortamı, bilgi iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri puanları arasında $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde; P =0,346, P=0,900, P=0,123, P=0,974, P=0,262 > 0,05 olduğundan; istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile bu gruplar birbirine denktir.

Tablo 4.28'da işletmelerin iç kontrol sistemi elemanlarına ait puanların işletmelerin çalışan sayılarına göre ortalamaları görülmektedir. Buna ait hipotez ve test sonucu aşağıda yer almaktadır.

H_{13}= İşletmelerin çalışan sayıları ile bu işletmelerin kontrol ortamı, bilgi iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve izleme puanları arasında farklılık vardır.

Tablo 4.28. İşletmelerin Çalışan Sayıları İle Bu İşletmelerin Kontrol Ortamı, Bilgi İletişim, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri ve İzleme Puanları Arasındaki Farklılıklar

Bileşenler	Çalışan Sayıları	N	Ortalamalar	X^2	sd	P
Kontrol Ortamı	…-100	3	44,83	3,156	3	0,368
	101-500	31	38,87			
	501-1000	16	43,41			
	1001-…	25	32,64			
	Toplam	75				
Bilgi ve İletişim	…-100	3	34,33	0,518	3	0,915
	101-500	31	39,00			
	501-1000	16	38,81			
	1001-…	25	36,68			
	Toplam	75				
Risk Değerlendirme	…-100	3	37,00	4,079	3	0,253
	101-500	31	41,73			
	501-1000	16	39,28			
	1001-…	25	32,68			
	Toplam	75				
Kontrol Faaliyetleri	…-100	3	28,67	2,496	3	0,476
	101-500	31	39,94			
	501-1000	16	39,56			
	1001-…	25	35,72			
	Toplam	75				
İzleme	…-100	3	42,50	1,267	3	0,737
	101-500	31	36,58			
	501-1000	16	40,06			
	1001-…	25	37,90			
	Toplam	75				

Kruskal Wallis testi sonuçlarına göre; H_{13} hipotezi red edilmektedir. Tablodaki değerlendirmeye göre; işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörler ile bu işletmelerin kontrol ortamı, bilgi iletişim, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri puanları arasında $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde; P =0,368, P=0,915, P=0,253, P=0,476, P=0,737 > 0,05 olduğundan; istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile, bu gruplar birbirine denktir.

4.4.2. İkinci Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeleri

Bu kısımda ikinci araştırma verilerinin analizi ve değerlendirmeleri yer almaktadır.

4.4.2.1. Denetçilerin Genel Özellikleri İle İlgili Bulgular

Tablo 4.29'da anketi yanıtlamayı kabul eden denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımları görülmektedir.

Tablo 4.29. Denetçilerin Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	9	26,5
Erkek	25	73,5
Toplam	34	100

Tablo 4.31'e göre, araştırmaya katılan denetçilerin %26,5'i kadın, %73,5'i erkeklerden oluşmaktadır. Anketi yanıtlayanlar içinde erkek denetçilerin çoğunluğu oluşturduğu dikkat çekmektedir.

Tablo 4.30. Denetçilerin Yaş Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde
20-35	7	20,6
36-50	21	61,8
51-65	6	17,6
Toplam	34	100

Tablo 4.30'da anketi yanıtlamayı kabul eden denetçilerin yaş dağılımları görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin %61,8'i 36-50 yaş aralığında, %20,6'sı 20-35 yaş aralığında ve geri kalan %17,6' lık kısımda 51-65 yaş aralığında olan denetçilerden oluşmaktadır. Denetçiler içerisinde çoğunluğun orta yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Aşağıda yer alan Tablo 4.33'de anketi yanıtlamayı kabul eden denetçilerin sahip oldukları ünvanlara göre dağılımları yer almaktadır. Buna göre araştırmaya katılan denetçilerin %35,3'ü SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) olarak, %14,7'si YMM (Yeminli Mali Müşavir) ve ayrıca CIA (Sertifikalı İç Denetçi)-CISA (Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi) olarak hizmet vermektedir.

Tablo 4.31. Denetçilerin Ünvan Dağılımı

Unvan	Frekans	Yüzde
SMMM	12	35,3
YMM	5	14,7
CIA-CISA	5	14,7
CRMA	4	11,8
Diğer	8	23,5
Toplam	34	100

Tablo 4.31'de anketi yanıtlamayı kabul eden denetçilerin hizmet yıllarına ait dağılımlar görülmektedir.

Tablo 4.32. Denetçilerin Hizmet Yıllarına Ait Dağılım

Hizmet Yılı	Frekans	Yüzde
1-5	4	11,8
6-10	7	20,6
11-20	12	35,3
21-30	9	26,5
30 ve üzeri	2	5,9
Toplam	34	100

Bu tabloya göre, araştırmaya katılan denetçilerin %35,3'ü 11-20 yıl arası tecrübeye sahipken, %26,5'i 21-30 yıl arası tecrübeye sahiptir. %20,6'sı ise; 6-10 yıl arası tecrübeye sahip çalışanlardır. Bu bağlamda denetçilerin mesleklerinde çok yeni olmadıkları, belli düzeyde bir tecrübeye sahip oldukları söylenebilmektedir.

Tablo 4.32'de anketi yanıtlamayı kabul eden denetçilerin çalışma şekline ait dağılımları görülmektedir.

Tablo 4.33. Denetçilerin Çalışma Şekline Ait Dağılım

Çalışma Şekli	Frekans	Yüzde
İç Denetçi	17	50,0
Bağımsız Denetçi	12	35,3
Denetçi Yardımcısı	1	2,9
Diğer	4	11,8
Toplam	34	100

Araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerin %50'si iç denetçi olarak, %35,3'ü bağımsız denetçi olarak hizmet vermektedir. Çalışma şekli bunların dışında olan 4 kişi bulunurken, yalnızca 1 kişi de denetçi yardımcısı olarak görev yapmaktadır.

Tablo 4.34'de, anketi yanıtlamayı kabul eden denetçilerden KÖD tekniğini daha önceki tecrübelerinde duymuş olan denetçilerin dağılımları detaylı şekilde görülmektedir.

Tablo 4.34. Kontrol Öz Değerlendirme Metodolojisini Duyan Denetçilerin Dağılımı

Cevap	Frekans	Yüzde
Evet	34	100

Araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerin tamamı KÖD'ü duyduklarını ifade etmişlerdir. Tablo 4.35'de ise, bu tekniği uygulayan denetçilerin verdikleri yanıtlara göre dağılımları yer almaktadır.

Tablo 4.35. Kontrol Öz Değerlendirmeyi Uygulayan Denetçilerin Dağılımı

Cevap	Frekans	Yüzde
Evet	15	44,1
Hayır	19	55,9
Toplam	34	100

Araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerin tamamı KÖD tekniğini duymuş olmalarına rağmen; %55,9'luk kısmı olan 19 denetçinin bu tekniği denetim yaptığı işletmelerde uygulamadığı, %44,1'lik kısmı oluşturan 15 denetçinin ise uyguladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 4.36, KÖD uygulamayan denetçilerin uygulamama nedenlerini belirten dağılımı göstermektedir.

Tablo 4.36. Kontrol Öz Değerlendirmeyi Uygulamama Nedenlerine Göre Dağılım

Cevap	Frekans	Yüzde
Uygulayanlar Toplamı	15	44,1
Uygulama yönteminin bilinmemesi	10	29,4
İşletme yönetiminin bu uygulamaya sıcak bakmaması	6	17,6
Metodun karışık olması	3	8,8
Toplam	34	100

Araştırmaya katılan denetçilerden 15'i KÖD uygulamakta olduğunu belirtmiştir. Bu tekniği uygulamayan denetçilerin sebepleri birbirinden farklılık göstermektedir. 19 denetçiden 10 tanesi bir diğer ifade ile uygulamayanların %52,6'sı uygulama yönteminin bilinmediğini, %31,5'i ise denetim yaptıkları işletmelerde bu uygulamaya sıcak bakılmadığını ifade etmişlerdir. Kalan %15,7'si ise metodun karışık olduğunu ileri sürmüştür.

Tablo 4.37'de araştırmaya katılan ve KÖD uygulayan denetçilerin, bu uygulamayı hangi birim gözetiminde yaptıklarını belirten dağılıma ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 4.37. Kontrol Öz Değerlendirmeyi Uygulayanların Hangi Birim Gözetiminde Yaptıklarına Ait Dağılım

Birim	Frekans	Yüzde
İç Denetim Departmanı	6	17,6
İlgili Birim Üst Yöneticisi	4	11,8
Kalite Geliştirme Program Sorumlusu	3	8,8
Bütçe Kontrol Departmanı	1	2,9
Diğer	1	2,9
Uygulayanlar Toplamı	15	44,1
Uygulamayanlar	19	55,9
Toplam	34	100

Araştırmaya katılan denetçilerden KÖD uygulayanların çoğunluğu %17,6'sı iç denetim departmanı, %11,8'i ilgili birim üst yöneticisi ve %8,8'i ise kalite geliştirme program sorumlusu gözetiminde tekniği kullandıklarını belirtmişlerdir. Sonuçta da çıktığı gibi KÖD esasen, iç denetim departmanı gözetiminde sürdürülmesi gereken bir faaliyet olarak öne çıkmaktadır.

Tablo 4.38'de araştırmaya katılan ve KÖD'ü uygulayan denetçilerin, bu uygulamayı yürütürken kullandıkları yöntemlere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Tablo 4.38. Kontrol Öz Değerlendirme Uygulanırken Kullanılan Yöntem

Yöntem	Frekans	Yüzde
Grup çalışması	8	23,5
Anket yöntemi	5	14,7
Yönetici analizleri	2	5,9
Uygulayanlar Toplamı	15	44,1
Uygulamayanlar	19	55,9
Toplam	34	100

Araştırmaya katılan denetçilerden KÖD uygulayanların çoğunluğu %23,5'i grup çalışması, %14,7'si anket yöntemi kullandıklarını belirtmişlerdir.%5,9' luk kısım ise yönetici analizleri yöntemini kullanmaktadır. Daha önce değinildiği üzere, teoride de en fazla uygulanan yöntem grup çalışması olmaktadır. Dolayısıyla bu sonuçlar teoriyle uyum göstermektedir.

Tablo 4.39'da denetçilerin KÖD tekniğinin muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir rol oynayıp oynamadığı sorusuna verdikleri yanıtların dağılımı görülmektedir.

Tablo 4.39. Denetçilere Göre Kontrol Öz Değerlendirmenin Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Etkili Olup Olmadığı

Cevap	Frekans	Yüzde
Evet	14	41,2
Hayır	1	2,9
Uygulayanlar Toplamı	15	44,1
Uygulamayanlar	19	55,9
Toplam	34	100

Araştırmaya katılan denetçilerden KÖD tekniğini uygulayanlar içinde %93,3 lük kısım tekniğin hile ile mücadeledeki rolünün etkinliği sorusuna "evet" yanıtını vermiştir. Diğer bir ifade ile bu tekniğin muhasebe hileleri ile mücadelede etkin rol oynadığını düşünmektedir. Bunun yanında yalnızca 1 işletme yani uygulayanların yüzdesi içinde %0,06'sı ise bu soruya hayır yanıtını vermiştir.

Denetçilerin demografik özellikleri KÖD uygulama durumları arasındaki ilişkileri gösteren hipotezler ve tablolar bundan sonraki kısımlarda ifade edilmektedir. Buna göre denetçilerin cinsiyetleri ve KÖD tekniğini kullanmaları arasındaki ilişkiye ait hipotez ve tablo aşağıda yer almaktadır.

H_{14}= Denetçilerin cinsiyetleri ile kontrol öz değerlendirme uygulama durumları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.40. Denetçilerin Cinsiyeti ile Kontrol Öz Değerlendirme Uygulama Durumları Arasındaki İlişki

			KÖD Uygulama Durumu		Toplam
			Evet	Hayır	
Cinsiyet	Kadın	Sayı	5	4	9
		%	14,7	11,8	26,5
	Erkek	Sayı	10	15	25
		%	29,4	44,1	73,5
Toplam		Sayı	15	19	34
		%	44,1	55,9	100

Araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerden; KÖD uygulamayanlar ve erkek denetçilerin çoğunluğa sahip olduğu görülmektedir. KÖD uygulama sorusuna "hayır" yanıtını veren %55,9'luk kısımdan; %44,1'lik kısmı erkek denetçilerin, %11,8'lik kısım ise kadın denetçilerin yanıtından oluşmaktadır.

Ki-kare analizine göre; H_{14} hipotezi red edilmektedir ($\chi 2$ = 0,650; sd = 1; P =0,420). Sonuçlara göre, denetçilerin cinsiyetleri ile denetledikleri işletmelerde KÖD uygulama durumları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,420> 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur.

Denetçilerin yaşları ile denetledikleri işletmelerde KÖD uygulama durumları arasındaki ilişkiye ait hipotez ve tablo aşağıda yer almaktadır. Araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerden; KÖD uygulamayanlar ve orta yaş tecrübesine sahip olanlar yoğunlukta görülmektedir. KÖD uygulama sorusuna "hayır" yanıtını veren %55,9 luk kısımdan; %38,2'lik kısmı 36-50 yaş aralığında olan denetçilerin, %11,8' lik kısım 51-65 yaş aralığında olan denetçilerin yanıtından oluşmaktadır. Geri kalan %5,9'luk kısım ise 20-35 yaş aralığında denetçilerin yanıtından meydana gelmektedir.

H_{15}= Denetçilerin yaşları ile kontrol öz değerlendirme uygulama durumları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.41. Denetçilerin Yaşları ile Kontrol Öz Değerlendirme Uygulama Durumları Arasındaki İlişki

			KÖD Uygulama Durumu		Toplam
			Evet	Hayır	
Yaş	20-35	Sayı	5	2	7
		%	14,7	5,9	20,6
	36-50	Sayı	8	13	21
		%	23,5	38,2	61,8
	51-65	Sayı	2	4	6
		%	5,9	11,8	17,6
Toplam		Sayı	15	19	34
		%	44,1	55,9	100

Ki-kare analizine göre; H_{15} hipotezi red edilmektedir ($\chi 2$ = 2,710; sd = 2; P =0,258). Sonuçlara göre; denetçilerin yaş aralıkları ile denetledikleri işletmelerde KÖD uygulama durumları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,258> 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur.

Denetçilerin hizmet yılları ile KÖD uygulama durumları arasındaki ilişkiye ait hipotez ve karşılaştırmalı tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.42'ye göre, araştırmaya katılmayı kabul eden denetçilerden; KÖD uygulamayanlar ve 11-20 ile 21-30 yıl arası iş tecrübesine sahip olanlar yoğunlukta görülmektedir. KÖD uygulama sorusuna "hayır" yanıtını veren %55,9 luk kısımdan; %17,6'lık kısmı 11-20; %17,6'lık kısım da 21-30 yıl hizmet tecrübesine sahip denetçilerden oluşmaktadır. %11,8'lik kısmı ifade eden 4 kişi ise 6-10 yıl hizmet tecrübesine sahip denetçilerden meydana gelmektedir.

H_{16}= Denetçilerin yaşları ile kontrol öz değerlendirme uygulama durumları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 4.42. Denetçilerin Hizmet Yılları ile Kontrol Öz Değerlendirme Uygulama Durumları Arasındaki İlişki

			KÖD Uygulama Durumu		Toplam
			Evet	Hayır	
Hizmet Yılı	1-5	Sayı	3	1	4
		%	8,8	2,9	11,8
	6-10	Sayı	3	4	7
		%	8,8	11,8	20,6
	11-20	Sayı	6	6	12
		%	17,6	17,6	35,3
	21-30	Sayı	3	6	9
		%	8,8	17,6	26,5
	30 ve üzeri	Sayı	0	2	2
		%	0,0	5,9	5,9
Toplam		Sayı	15	19	34
		%	44,1	55,9	100,0

Ki-kare analizine göre; H_{16} hipotezi red edilmektedir ($\chi 2$ = 3,724; sd = 4; P =0,445). Sonuçlara göre, denetçilerin hizmet tecrübeleri ile denetledikleri işletmelerde KÖD uygulama durumları arasında; α = 0,05 anlamlılık düzeyinde; 0,445> 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki yoktur.

SONUÇ

Hile; aldatma, gizleme ya da güven ihlali olarak nitelendirilen yasa dışı her çeşit eylem olarak tanımlanmaktadır. Bu eylemler şiddet veya güç kullanımına bağlı olmamakla birlikte, bireyler ya da örgütler tarafından yapılabilmektedir. İşletmelerde yapılan hileler hem sıklık açısından hem de tutar açısından gün geçtikçe önemli düzeyde artış göstermektedir. Geçtiğimiz 20 yıl içerisinde gerçekleştirilen uluslararası büyük şirket skandalları (Enron, Worldcom, Adelpia, Parmalat), hile ile ilgili denetimlerin önemini ve denetçilerin sorumluluğunu ön plana çıkarmıştır. Bunun yanında, yapılmış ya da henüz gerçekleştirilememiş muhasebe hileleri, yalnızca şirket sahiplerini ve yatırımcıları değil; çalışanları, kredi kuruluşlarını, devlet, denetim firmaları, diğer hak ve menfaat sahipleri gibi işletme ile ilgili çok farklı kesimleri de büyük ölçüde kayıplara uğratmaktadır. Sonuçta, hile olaylarının ülke ekonomilerini olumsuz şekilde etkilediği bilinen bir gerçektir. Bu bağlamda, tez çalışmasının birinci bölümünde, işletmelerin giderek büyüyen kâbusu haline gelmiş hile kavramından etraflıca bahsedilmektedir. Bu doğrultuda hata- hile ayrımı, hilenin temel özellikleri, farklı kaynaklara göre hile sınıflandırmaları, hile yapma nedenleri, hile üçgeni kavramı gibi başlıklar açıklandıktan sonra; hilenin tespit edilmesi ve hilenin önlenmesi aşamaları da açıklanarak bölüm sona erdirilmektedir.

İç kontrol, işletmeler de Yönetim Kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliğini, finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanan ve iş süreçleri içinde yer almasından dolayı "sistem" olarak nitelendirilen bir kavramdır. İşletmeler büyüdükçe ve faaliyetleri daha karmaşık hale geldikçe, iç kontrolün önemi giderek artmaktadır. Öyle ki; üst düzey yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme olanakları azalmaktadır. Bu nedenle; hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği arttıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun, etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması önem arz etmektedir. Bu kapsamda tez çalışmasının ikinci bölümünde, iç kontrol sistemi her yönü ile ele alınmaktadır. Bu bölüm kapsamında, kontrol, iç kontrol, iç kontrol sistemi kavramları, iç kontrol sistemi

çeşitleri, amaçları, denetim faaliyetleri ile olan ilişkisi ifade edilmektedir. Uluslar arası iç kontrol modellerine değinilerek, iç kontrol sistemini sınırlandıran işletme kısıtlarından bahsedilmektedir. Son olarak kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme olarak sıralanan iç kontrol sisteminin beş temel bileşeninden detaylı olarak bahsedilerek bölüm sona erdirilmektedir.

İç kontrol sisteminin beş bileşeninden biri olan izleme faaliyeti işletmelerde, sürekli izleme faaliyetleri ve bağımsız değerlendirmeler yapılmak suretiyle iki ayrı şekilde gerçekleştirilmektedir. İç kontrol ya da Kurumsal Risk Yönetim Sistemlerinin; üst yönetim ve personel tarafından değerlendirilmesi bağımsız olmayan değerlendirmeler olarak sınıflandırılmaktadır. KÖD ise bu alanda kabul gören en önemli tekniklerden biri olarak öne çıkmaktadır. Bu tekniğin iki varsayımı bulunmaktadır. Bunlardan ilki; bir işletmede kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesinden işletme yönetimi ve personelin sorumlu olmasıdır. İkinci varsayım ise; işletmede kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemleri değerlendirilmesinde, bundan sorumlu olan personelin gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin yetkinlik ve tecrübeye güvenilmesi gerektiğidir. Bu teknik bir kontrol çerçevesi kullanılarak işletmelere ilişkin olası riskleri, mevcut güçlü ve zayıf kontrolleri veya olması gerekenleri değerlendirmek ve sonuçlara göre uygun eylem planları geliştirmek üzere iç denetim faaliyetleri kapsamında ya da iç denetim faaliyetlerinden bağımsız olarak yönetim tarafından uygulanan bir iç kontrol ve risk değerlendirme yöntemidir. Kısaca "öz" değerlendirme, risk değerlendirme sürecine bir işletmedeki yönetim dâhil tüm personelin katılmasını ifade etmektedir. KÖD; işletmelerin kapasitesinin, yetkinliğinin, performansının, güçlü ve zayıf yanlarının, fırsat ve tehditlerinin ortaya çıkarılabileceği bir süreç olmakla birlikte; başta kalite yönetim direktörü olmak üzere işletme üst yönetimine önemli bilgiler ve uygunsuzlukları düzeltmek için de fırsatlar veren avantajlı bir uygulamadır. Bu doğrultuda tezin üçüncü bölümünde, KÖD tekniği tüm ayrıntılarıyla ele alınmaktadır. KÖD'ün günümüzdeki ve gelecekteki önemi, geleneksel denetimden ayrılan yanları, uygulama yöntemleri, avantajları, dezavantajları, geleceği, hile ile mücadeledeki rolü gibi başlıklara değinilmektedir.

Tezin dördüncü ve son bölümünde ise; yukarıda bahsedilen teorik bölümleri desteklemek amacı ile yapılan anket çalışmasının verileri ve sonuçların

değerlendirmeleri yer almaktadır. Yapılan tez çalışması; KÖD tekniğinin kullanımı ve muhasebe hileleri ile mücadeledeki rolü hakkında bir durum tespiti yapmayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda iki ayrı ana kütlenin düşünceleri anket yöntemi ile yöneltilen sorular kapsamında ölçülmeye çalışılmıştır. Anketler; ilgili yerli ve yabancı literatür incelenerek; ana kütlelerin genel özellikleri yanında KÖD metodolojisine ilişkin sorulardan oluşturulmuştur.

İlk ana kütle; Türkiye'nin önde gelen işletmelerinden oluşturulan ilgili zaman dilimindeki İSO 500 listesi işletmelerinden oluşmaktadır. Bu ana kütle içerisinde; çalışmaya katılmayı kabul eden işletmelerden; KÖD tekniğini bilen ve uygulayan oldukça önemli bir çoğunluğu oluşturmaktadır. KÖD uygulayanların büyük çoğunluğu ise tekniğin muhasebe hileleri ile mücadelede etkin bir rol oynadığı kanaatindedirler. Ayrıca KÖD uygulamayan işletmeler, KÖD uygulamamalarına; yöntemin bilinmesi, işletme yönetiminin uygulamaya sıcak bakmaması, ve yöntemin karışık olması gibi sebepler ileri sürmüşlerdir. Yapılan çalışmada organizasyon şemasında iç denetim departmanını tanımlayan işletmelerin tamamı denetim komitesine de sahip olduklarını belirtmişlerdir. Denetim komitesi; iç denetim departmanı ile yönetim kurulu arasında köprü görevi gören bir birimdir. Bu durum, iç kontrol mekanizmalarının yapılandırılması hususunda önem arz etmektedir. Yine araştırmaya katılan ve KÖD uygulayan işletmelere öz değerlendirme soruları kapsamında puanlama yapılmıştır. Bunun sonucunda da en fazla işletme; en yüksek puan grubu olan 91-100 puan aralığında yer almaktadır. Buna göre yapılan anket çalışması kapsamında; ülkemizdeki orta ve büyük ölçekli işletmeler bazında genelleme yapıldığı varsayımına dayanarak; KÖD'ün özellikle hile ile mücadelede öneminin fark edildiği ve uygulandığı söylenebilir. KÖD'ün ülkemizde çok uzun sayılabilecek bir geçmişe sahip olmadığı düşünüldüğünde; sonucun bu şekilde çıkması işletmelerin bu anlamda önemli yol kat ettiğinin de göstergesi olmaktadır. Bu sonuçlar teoride bahsedilenleri desteklemektedir.

İkinci ana kütle sosyal paylaşım ağı üzerinden ulaşılan, bizzat sektörde yer alan bağımsız veya iç denetçilerden oluşmaktadır. Çalışmaya katılmayı kabul eden denetçilerin tamamı KÖD'ü bildiklerini beyan etmişlerdir. Ancak KÖD'ü duymuş olmalarına rağmen, yaptıkları denetimlerde az bir farkla çoğunluk uygulamadığını, belirtmiştir. Uygulamama sebebi olarak da; en fazla; uygulama yönteminin bilinmemesi ve işletme yönetiminin uygulamaya sıcak bakmaması yanıtları verilmiştir. Bu sonuç;

işletmeler bazında yapılan araştırma sonucunda KÖD uygulamayanların, uygulamamalarına sebep olarak sundukları yanıtlarla da örtüşmektedir. Yine yapılan analizlere göre, denetçilerin KÖD tekniğini uygulama durumlarının; denetimi yürüten denetçilerin yaş, cinsiyet ve hizmet yılı tecrübeleri ile anlamlı bir ilişkisi olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu da denetçilerin demografik özelliklerinin tekniği uygulamalarını etkilemediğini göstermektedir. Yine araştırmaya katılan denetçilerden KÖD kullananların büyük çoğunluğu tekniğin hile ile mücadelede etkin bir rol oynadığı yanıtını vermiştir. Böylece hem işletme hem de bireysel çalışan denetçiler bazında bakıldığında KÖD'ün hile ile mücadelede önemli ve etkin rolü olduğu söylenebilmektedir.

KÖD; işletmelerde grup çalışması, soru kâğıtları (anket) ve yönetici analizleri olmak üzere üç formatta uygulanmaktadır. Çalışmaya katılan ve KÖD kullanan; hem işletmelerin hem de denetçilerin büyük çoğunluğu bu soruya grup çalışması yanıtını vermiştir. Teorik kısımlarda da bahsedildiği üzere KÖD uygulamalarında bu üç format içerisinde en çok tercih edilen grup çalışması yöntemidir. Ankete katılanların verdikleri yanıtların analizi ile çıkan sonuç; bu bilgiyi desteklemektedir.

Elde edilen sonuçlar kapsamında işletmelerin ve bizzat uygulama sürecinde yer alan denetçilerin işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerektiğinin bilincinde oldukları ve bu sebeple büyük çoğunluğun KÖD uyguladığı tespit edilmiştir. Uygulamayı henüz başlatamayanların işletme kültüründen kaynaklı nedenleri aştıktan sonra bunu başarabilecekleri tahmin edilmektedir. Ayrıca elde edilen tüm bu sonuçların belli bir örnekleme ulaşılması suretiyle elde edildiği ve tabi ki genellemeyeceği araştırmanın kısıtı olması gerekçesiyle düşünülmeli ve ele alınmalıdır.

Tüm bunlara ek olarak, 30.09.2014 tarih ve 2014/6842 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 'İç Kontrol' başlıklı 24. maddesinde; ***"ç)*** *yılda en az bir kez ilgili kamu iktisadi teşebbüsü veya bağlı ortaklığa ilişkin kontrol öz değerlendirme yapılmasını…*

sağlamak üzere iç kontrol sistemi oluşturulmasından kamu iktisadi teşebbüsü ve bağlı ortaklıklarının yönetim kurulları ile görev ve yetkileri çerçevesinde her düzeydeki yönetici sorumludur." ibaresi bulunmaktadır. Çalışma sonucu çıkan tespit, bu anlamda da önemli hale gelmektedir. Bu yasal dayanağa bağlı olarak tekniğin uygulanmasındaki öneme bir kez daha dikkat çekilmektedir.

Ülkemizde KÖD uygulama süreci toplam kalite yönetimi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu uygulamanın yapıldığı işletmelerde yöneticiler, etkin işleyen iç kontrol sisteminin işletmeye sağladığı katma değeri gözlemleyerek bu sistemi geliştirme konusunda her geçen gün daha da istekli duruma gelmektedirler. Bu yöntemin bilinirliliğinin ve dolayısı ile uygulamasının artması; işletmelerin her anlamda artı değer kazanmalarını sağlayacaktır. Ayrıca, özellikle işletme ile ilgili çıkar grupları açısından da denetçilerin hata ve hile olasılığının çok düşük olduğu daha gerçekçi rapor üretmelerine katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan (2007). "Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi***,** Mayıs:119-138.

ACFE (2002). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

ACFE (2004). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

ACFE (2006). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

ACFE (2008). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

ACFE (2010). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

ACFE (2012). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

ACFE (2014). *Assocation of Certified Fraud Examiners*, The ACFE's Report to the Nation on Occupational Fraud And Abuse.

Akçakanat, Özen (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

Aksaraylı, Mehmet (2012). " Ki Kare Analizi", http://kisi.deu.edu.tr//zerife.yildirim.pdf. Erişim Tarihi: 10.12.2015.

Akyel, Nermin (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı.

Akyel, Recai (2010). "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliginin Degerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1) Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa.

Alagöz, Ali (2008). "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü", GüncelİşletmecilikKonuları,9526.www.alialagoz.com.tr/docdralialagoz.../isletmelerde_ic_kontrol.pdf.(Erişim Tarihi:09.09.2015).

Altıntaş, Nergis Nalân (2010). "Denetimde Hata ve Hile", *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:1: 151-161.

Amasya Belediyesi Strateji Geliştirme Başkanlığı İnternet Sitesi. https://amasya.edu.tr/media/283920/iç_kontrol_izleme_formu.docx. ErişimTarihi: 16.09.2015.

APA, (2011). Auditor of Public Accounts, Commonwealth of Virginia, "The Fraud Triangle", April.

Arens, Alvin A., Elder, Randal J., and Beasley, Mark S. (2014). *"Auditing & Assurance Services, An Integrated Approach"*, Pearson Education.

Arıkan, Yahya (2013). *Kobilerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Auditing Service (2014). "Internal Controls 101", Volume:1, Issue:1, May, Office of Auditing Services.

Bakkal, Hasan ve Alper Kasımoğlu (2012). "İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış "Coso ve Coco Modeli", *Mevzuat Dergisi*, 15/178.

Bakshi, Sunil (2004). "Control Self-Assessment For Information And Related Technology", *Information Systems Control Journal*, Volume: 1.

Basney, Dana And Rubin, Neil (2005). "Preventing Fraud Tips For Small Business Owners", Published By Mayer Hoffman And Mccann P.C. Nationwide As An İnformation Piece For Clients, September.

Bayraktar, Ahmet (2007). *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Boxer, A. Matthew (2011). *Internal Control Guide,* State of New Jersey Office of the State Comptroller.

Bozkurt, Nejat (2000). "Kobilerde Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi", *Yaklaşım Dergisi,* Yıl:8, Sayı:96, Aralık.

Bozkurt, Nejat (2009). *İşletmelerin Kara Deliği: Hile*, Alfa Yayınevi, İstanbul.

Brewer, David And List, William (2004). *Measuring The Effectiveness Of An İnternal Control System,* Gamma Secure Systems Limited.

Bulca, Handan ve Yeşil, Tolga (2014). "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(2), 47-58.

SMMMO (2011). *Hesap ve Muhasebe Hileleri- Hataları 1.* Bursa

SMMMO (2011). *Hesap ve Muhasebe Hileleri- Hataları 3.* Bursa

C., Lori (2014). "Internal Routine and Controls", *RMS Manual of Examination Policies*, Federal Deposit Insurance Corporation, Section 4.2.

Carey, Anthony (2001). "Effective Risk Management In Financial Institutions: The Turnbull Approach", *Balance Sheet*, Vol. 9 Iss: 3, 24 – 27.

Cartens, Everhard (2015). *Implementing Control Self-Assessment In The Public Sector Avoiding The Major Pitfalls*, Director, Aurco Group (Pty) Ltd.

Carter, Chris (2007). "Compliance Through Self Assessment, CSA Workshops May Hold The Key To İncreased Efficiency And Effectiveness On Section 404 Projects", *Internal Auditor Journal*, April.

Cats, Jean François And Fischer, Deborah (2012) "Descripttion of the Main Features of İnternal Control And Risk Management Systems", August, Governance Newsletter No:2.

Chambers, Andrews (2009). "Implementing Effective İnternal Control System". Q Finance, The Ultimate Financial Resource, http://www.qfinance.Com/ Auditing-Best-Practice/İmplementing-An-Effective-İnternal-Controls-System.

Chan, Zoe N.Y. And P.H., Patrick (2010). *Understanding One of the Internal Control Components,* The Control Environment, Relevant To AAT Examination Paper 8 Principles of Auditing And Management Information Systems.

Chartered Institute Of Management Accountants -CIMA (2008). *Fraud Risk Management A Guide To Good Practice.*

Childs, Rick and Susan Alexander (2006). "Control Self Assessment- The Future of Store Audits in Retail Stores", *Proviti Independent Risk Consulting.*

Coenen, Tracy (2009). " The Fraud Triangle And What You Can Do About It", *The Certıfied Accountant 1st Quarter,* Issuse 37: 68-69.

Colby, Everette E. (1998). *Financial Statement Fraud,* Part 1, Professional Development Network.

COSO (2013). *Commity of Sponsoring Organization*, "Inetrnal Control- Integrated Framework", May.

Cuomo, Andrew (2005). "Internal Controls and Financial Accountability for Not-for-Profit Boards", *Charities Bureau,* 120 Broadway, New York, NY 10271.

Çelik, Alper (2007). *Stok Hileleri ve Bir Uygulama.* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı.

Çıtak, Nermin (2009). *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Çolak, Ertuğrul (2014). "Varyans Analizi (Anova) Kruskal Wallis H Testi", http://www.eczfak.anadolu.edu.tr.pdf Erişim Tarihi:10.12.2015.

Çubukçu, Sezen, (2009). "Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkartmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Sayı:3: 113-142.

Dabbaoğlu, Kadir (2009). "İç Kontrol Sistemi", *Journal of Qafkas University*, Number:26, 109-115.

Demir, Volkan (2006) "Spk Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:77: 1-14.

Demiryürek, Coşkun (2010). "İşletmelerde Nakit Hileleri, Ortaya Çıkarılması ve Korunma Yolları", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi***,** Sayı:74, Şubat.

Dickins, Denise, Hara, Margaret O., And Reisch, John (2010). "Frameworks For Establishing And Evaluating İnternal Controls: A Primer And Case Study", *Journal Of Case Research İn Business And Economics*.

Dicle Üniversitesi, Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi (2015). *İç Kontrol Sistemi Bileşenleri.*

Dietz, Donna And Snyder, Herbert (2011). "Assessing Internal Controls: Do Management And Staff Agree?", *Management Accounting Qarterly Winter*, 12(2), 35-40.

Dinapoli, Thomas P. (2001). "Red Flags For Fraud", *Steven J. Hancox Deputy Comptroller Division of Local Government And School Accountabili*ty: 1-14.

DiNapoli, Thomas P. (2010). "Management's Responsibility For Internal Controls", *Comptroller Division Of Local Government And School Accountability*, Local Government Management Guıde: 1-29.

Dinç, Yusuf ve Cengiz, Selim (2014)."Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", *Karatekin Üniversitesi Dergisi*: :221-236.

Dorman, Zoltán István, Görgényi, Gábor And Horváth, Margit, (2011). "Evaluation of The Internal Control System At Central Budgetary Institutions", Studies.

Doxey, Christine (2012). "Controls Self-Assessment (Csa): A Key Component of An Internal Controls Program", *Controller's Report,* September.

Doyrangöl, Nuran Cömert (2006). "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelismeler Karsısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", *Mali Çözüm Dergisi,* (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum, ErişimTarihi: 13.02.2015.

Dumanoğlu, Sezai (2005). "Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* 20(1). 347-358.

Ebert, Laura and Gagne, Margaret L. (2007). "A Monopoly Model Of Accounting Fraud", *Journal of Business & Economic Research,* Volume:5, Number 4, April.

Emir, Murat (2008). "Hile Denetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, İsmmmo Yayın Organı, Mart-Nisan: 109-121.

Erdoğan, Simay (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi.* (Uzmanlık Tezleri). Ankara: T.C. Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı.

Ergüden, Engin (2009). "Kontrol Öz Değerlemesi- Control Self Assessment- CSA". *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:93, 45-59.

Financial Management Framework – FMF-(2013). "Monitoring and Assessment of Internal Controls", *Financial Accountability Handbook,* Volume:4, October.

Foh, Noreen (2000). "Control Self Assessmen: A New Approach to Auditing", *Ivey Bussiness Journal,* September- October.

Gilbert, W. Joseph and Terry J. Engle (2005). "The Use Of Control Self – Assessment by Independent Auditors" *The CPA Journal*, December.

Graham, Lynford (2008). *Internal Controls, Guıdance For Prıvate, Government, And Nonprofıt Entıtıes,* John Wiley &Sons Inc.

Gülten, Selçuk ve Kocaer, İlyas (2011). *Adli Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset.

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

Gürbüz, Hasan (1995). *Muhasebe Denetimi,* Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, Ersin (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gürsoy, Hakan (2009). "Muhasebe Hilesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:209: 1-21.

Haftacı, Vasfi (2007). *Muhasebe Denetimi*, İzmit.

Halfacre, Carole and McGrady, Samantha (2011). "A Guide to Self Assessment", Housemark, September.

Hansen, James, D. and Buckhoff, Thomas A. (2000). "To Catch A Thief", *Journal of Accountancy*, March:1-6.

Harvey, Tim and Campbell, Mia (2011). *"Fraud Facts- An Introduction to Fraud Detection"*, Issue:12, April.

Hatunoğlu, Zeynep, Koca, Nurettin ve Kıllı, Mustafa (2012). "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20). 169-189.

Hightower, Rose (2009). *Internal Controls Policies and Procedures,* John Wiley & Sons, Inc.

Hooper, Michele J. and Fornelli, Cynthia (2010). "Deterring And Detecting Financial Reportıng Fraud, A Platform For Action", *Center for Audit Quality,* October.

Hubbard, Larry (2000). *Control Self- Assessment: A Practical Guide,* The Institute of Internal Auditors.

IFAC (2006). International Federation of Accountants "Internal Controls—A Review of Current Developments", *Information Paper,* Professional Accountants in Business Committee, International Federation of Accountants, August.

IFAC (2012). International Federation of Accountants, "Evaluating and Improving Internal Control in Organizations", *Professional Accountants in Business Committee*, International Good Practice Guidance, Final Pronouncement, June.

Instıtute of Finance & Management- IOFM- (2014). "The Controls Self-Assessment (CSA) Process: The Key to a Streamlined Internal Controls Program", Diversified Business Communications.

Institute of Operational Risk (2010). "Institute of Operational Risk Operational Risk Sound Practice GuidanceRisk Control Self Assessment, March.

INTOSAI (2004)"Experıentıa Mutua Omnıbus Prodest", INTOSAI:50Years.

Iyer, Hari (2014). *Control Self Assessment.* Hadigy Limited.

İbiş, Cemal ve Çatıkkaş, Özgür (2012). "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:85/ Nisan-Haziran, 95-121.

İSMMO (2015). *İç Denetime Genel Bir Bakış*. İstanbul: İSMMMO arşiv, Nisan.

Johnstone, Karla M., Gramling, Audrey A. And Rittenberg, Larry E. (2014). "Internal Control Over Fınancıal Reportıng: Management's Responsıbılıtıes And Importance To The External Audıtors", *A Rısk-Based Approach To Conductıng A Qualıty Audıt 9th Edition.*

Kaval, Hasan (2008*). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Kasım: Gazi Kitabevi.

Kaya, Bertan (2009). "Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri", *Denetim Makaleleri,* Nisan, (Çevrimiçi) http://www.bertankaya.net/index, , (Erişim Tarihi: 13.02.2015).

Kedia, Simi and Philippon, Thomas (2006). "The Economics of Fradulent Accounting", September.

Keskin, Duygu Anıl (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Anabilim Dalı.

Keskin, Duygu Anıl (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Khomsiyah, Trisakti University Jakarta and Andika, UIN Syarief Hidayatullah Jakarta (2013). The Usefulness of Control Self-Assessment to Audit Plan", The 2nd IBSM, *International Conference on Business and Mangement,* 2 – 4 October, Chiang Mai – Bangkok.

Kiracı, Murat (2005). "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,* Ocak: 103-126.

Korkmaz, Zühal (2011). "Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması", *Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu,* Ankara: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı.

KPMG (2009). "Türkiye Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü; Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye'de Suistimal: Riskler, Etkiler ve Alınması Gereken Dersler", *Türkiye'de Suistimal Raporu*.

Krantz, Matt (2002). "Capitalizing On Oldest Trick In Book", *As Seen In Usa Today Money Sectıon*, Thursday, June 27.

Kurnaz, Ersin (2013). *İç Kontrol Sistemi ve Türkiye'deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kurnaz, Niyazi ve Çetinoğlu, Tansel (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Küçük, Ergün ve Uzay, Şaban (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar", *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 32, Ocak-Haziran: 239-258.

Küçük, İsmail (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi.* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı.

Lam, Florence, Pereira, Antonia and Siciliano, Andrew (2014). "Practıcal Trade & Customs Strategıes Designing Effective Trade And Customs Internal Controls", June, *Thomson Reuters Checkpoint*, Volume:3, Number:6.

Lee, Judy and Seng Wee (2005). "Companies Using Control Self Assessment Don't Really Know Their Risk", *Dragonfly LLC*., 28 September.

Lehmann, Constance M. (2010). "Internal Controls: A Compendium of Short Cases", *American Accounting Assocation,* 25(4). 741–754.

Loy, Lorraine (2008). *Fraud Prevention And Response Plan*. Heriot Watt University, Version: 4, October.

Lynch, Linda V. And Belt, Black (2014). *A Basic Framework for Internal Control*, Burns &McDonnell, White Paper, Engineering, Architecture, Construct ion, Environmental and Consulting Solutions.

Mac, Freddie (2012). “Fraud Prevention and Best Practices”, *Single Family,* Fraud Prevention, June: 1-34.

Maldonado, Patricio, Joseph S. Balcer and Gerardo Berthin (2004). “Technical Assistance Module (TAM) Control Self-Assessment: A Tool for Organizational Improvement in Latin America”, Casals and Associates, USIAD*d*

Maliye Bakanlığı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu (2011). 15 Ekim 2011 Resmi Gazete, Sayı: 28085.

Mccollum, Tim and David Salierno (2003). “ Chosing the Right Tools”, *Internal Auditor Journal,* August.

Mengi, Banu Tarhan (2012) “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu”, *Mali Çözüm Dergisi,* Kasım- Aralık: 113-128.

Millar, Peter (2010). “Seven Steps to Jump Start Your Anti Fraud Program”, 16 August, *Featured Article,* Fraud, ACL Services Ltd.

Moeller, Robert R. (2004). *Sarbanes-Oxley And The New Internal Auditing Rules*. John Wiley & Sons, Inc.

Moeller, Robert R. (2009). *Brinks Modern Inetrnal Auditing A Common Body of Knowledge.* John Wiley & Sons, Inc.

Mohamed, Nafsiah, Jomitin, Betsy, Omar, Norbahiyah And Haron, Rosmawati (2014). “Applıcatıon Of Fraud Trıangle In Determınıng Fraud Rısk: A Case Sudy Of Malaysıan Local Authorıtıes”, *4th Internatıonal Conference On Management*: 420-432.

Morgan, Byron (2012). “Internal Control and Fraud Awareness”, *Focus on Finance*, Department of Internal Audit, University of Memphis. 24.02.

Moorthy, Krishna, Seetharaman, A., N., Somasundaram, Ratnam and Gopalan, M (2009). “Preventing Employee Theft and Fraud”, *European Journal of Social Sciences*, 12(2), 259-268.

OCPS Internal Audit Department (2005). “What is Fraud and How Can You Protect Your Organization”, 3-12.

Önce, Saime ve İşgüden, Burcu (2012). "İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İmkb–100 Örneği", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi,* Sayı:17, 38-70.

Özbilgin, İzzet Gökhan (2008). *Aracı Kurumlarda İç kontrol Sistemi ve Analizi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özen, Gamze (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özeroğlu, Ali İhsan (2014). "Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi,* Yıl: 2, Sayı: 2/2, Haziran: 180-196.

Özkul, Fatma Ulucan, Özdemir, Zehra Almalı (2011). *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınevi.

Parrilli (2004). "Technical Assistance Module Text Control Self Assessment: A Tool For Organızatıonal Improvement", *Casals & Assocıates, Inc. A Dyncorp Internatıonal Company*, Americas' Accountability Anti-Corruption Project.

Patterson, Scott (2012). "Five Ways Your Business Can Prevent Fraud Losses", ACFE, Assocation of Certified Fraud Examiners:1-2.

Pehlivanlı, Davud (2006). "Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim Araçları", *TİDE İç Denetim Dergisi*, Sayı 18.

Pehlivanlı, Davud (2010). *Modern İç Denetim Uygulamaları*, *Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

Pickett, K.H.Spencer (2006). *Audit Planning A Risk Based Approach*, Third Edition, John Wiley Sons Inc.

Pickett, K.H.Spencer (2010). *The Internal Auditing Handbook*, Third Edition, John Wiley Sons Inc.

Plessis, L Du and GP Grobler (1999). "The Process of Control Self Assessment and its Use in Risk Management", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 7, 49-73.

PWC, Price Water House Coopers (2004). "III. PWC Çözüm Ortaklığı Platformu Şirketlerde İçKontrol ve İç Denetim Fonksiyonu", 22 Aralık.

PWC, Price Water House Coopers (2004). "An Overview of Control Self Assessment (CSA)", 4 November.

Ramaswamy, Vinita (2007). "New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program", *Journal of College Teaching & Learning***,** Volume: 4, Number: 9, Eylül: 31-38.

Ramos, Michael (2003). "Auditor's Responsibility For Fraud Detection", *Journal of Accountancy;* January, 195, 1; Abı/Inform Global: 28-35.

Ros Common (2010). "Fraud Prevention and Contingency Plan", *Ros Common County Council*, 1-14.

Salka, Timothy (2014). "The Evolution of Controls and Compliance", *SANS Institute InfoSec Reading Room*, 30 july.

Saltık, Nihal (2007). *İç Kontrol Standartları*. Ankara: Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.

Samociuk, Martin and Iyer, Nigel (2010*). A short Guide to Fraud Risk- Fraud Resistance and Detection.* Edited by Helenne Doody.

Sekaran, Uma, (2003). *Research Methods for Business – A Skill Building Approach*, United States of America: John Wiley & Sons, Inc.

Silverstone, Howard and Sheetz, Michael (2007). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non Experts*, John Wiley Sons Inc.

Singleton, Tommie W. And Singleton, Aeron J. (2010). *Fraud Auditing And Forensic Accounting*, John Wiley & Sons Inc., 2010.

Smith, Russell G. (1998). *Best Practise in Fraud Prevention*, Australian Institute of Criminology, December.

Snell, Roy (2010) "Learn to Love Controls and Controls Audits", From the Editor.Söyler, Halil "İşletmelerde Yapılan Hilelerin Önlenmesine Yönelik Uygulamalar", (Çevrimiçi). http://www.alomaliye.com/halil_soyler, 11.08.2003.

Strateji Geliştirme Başkanlığı (2013). "İç Kontrol El Kitabı", Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Ağustos, Yayın No:3.

Summerell, Michael (2000). "The Way of The Dinosaur", *The Inetnal Auditor Journal*, February.

Teo, W.F. and Dale, B.G. (1997). "Self-Assessment: Methods, Management And Process", *Proc Instn Mech Engrs*, Vol 211 Part B, 365-375.

TDS Türkiye Denetim Standartları (2013). BDS No:240, (Bağımsız Denetim Standartları) "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 1-46.

Thornton, Grant (2004). "Monitoring The System of Internal Control", *The Audit Committee Guide Series*, Fifth Edition, John Wiley & Sons.

Tritter, Richard P. (2000). *Control Self Assessment, A Guide to Facilitation- Based Consulting*, John Wiley Sons. Inc.

Turner, Eric R., (2013). "Understanding Internal Control Relevant To The Audit- The Function Of A Walk-Through", Auditing And Assurance Bulletın, June.

Turner, Jerry, Mock, Theodore and Srivastava, Rajendra (2003). "An Analysis of The Fraud Triangle", University of Illinois, USA: 1-35.

Türk Dil Kurumu (TDK). (Çevrimiçi). http://tdkterim.gov.tr/bts, 26.01.2014

Unıted Natıons Commıssıon On Internatıonal Trade Law (UNCITRAL) (2013). *Recognizing and Preventing Commercial Fraud Indicators of Commercial Fraud*, Prepared by the UNCITRAL Secretariat, United Nations, Newyork.

Usul, Hayrettin (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim.* Ankara: Detay Yayıncılık.

Uzunay, Vildan (2007). *COBIT (Control Objectives For Information And Related Technology).* Ankara: İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.

Vallabhaneni, S.Rao (2009). "Internal Audit Activity's Role in Governance, Risk and Control", Volume:1, *Wıley CIA Exam Review Focus Notes*, John Wiley &Sons Inc.

Vanstapel, Fr. (2004). *Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector*, INTOSAI GOV 9100, The International Standards Of Supreme Audit Institutions.

Varıcı, İdiris (2012). "Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İmkb'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı:5, Ocak.

W. Vona, Leonard and Kinner, Marina (2006). " Fraud Definitions", December 21.

Wade, Keith and Andy Wynne (1999). *Control Self Assessment For Risk Management And Other Practical Applications*, John Wiley Sons. Inc.

Wells, Jefferson (2009). "The Basics of Internal Control", *The Institute of Internal Auditors*, Topeka Chapter, April 7.

Wells, Joseph T. (2002). "Let Them Know Someone's Watching", *ACFE Articles,* 1 May.

Wuerges, Artur Filipe Ewald and Borba, José Alonso (2010). "Accounting Fraud Detection: Is It Possible to Quantify Undiscovered Cases?", Universidade Federal de Santa Catarina, Brazil, Working Paper, 1st December.

Yardımcıoğlu, Mahmut, Koca, Nurettin, Günay, Yahya ve Kocamaz, Hilal (2014). "Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri", *Dergipark*, 4(2).

Yeoh, Andrena And Nordiana Bt. Roslan (2008). "The Relatıonshıp Between The Control Envıronment And The Adoptıon of Control Self-Assessment In Malaysıan Local Banks", *Faculty of Busıness And Accountancy Unıversıty of Malaya* June.

Yılancı, Münevver (2006). *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Zauwiyah Ahmad, Norhashim, Mariati (2008) "The Control Environment, Employee Fraud And Counterproductive Workplace Behaviour: An Empirical Analysis", *Communications of the Ibıma*, Volume 3, 145-155.

EKLER

EK 1. ANKET FORMU 1

Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü

Sayın Yönetici,
Bu araştırma, İSO 500 de yer alan işletmelere yönelik olarak hazırlanmıştır. Araştırmanın içeriğinde; Kontrol Öz Değerlendirme metodolojisine ilişkin sorular yer almaktadır. Kontrol Öz Değerlendirme; iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirmek üzere kullanılan çok amaçlı bir araçtır. Bu doğrultuda yapılan çalışma ile söz konusu işletmelerin; eksiklik, uyumsuzluk ve sağlıksız uygulamaların olabileceği potansiyel alanlarını belirlemek adına işletmenin kendi kendini gözden geçirmesini sağlamak amaçlanmaktadır.
Tamamen bilimsel amaçla yapılan bu araştırmaya verilecek cevaplar kesinlikle gizli tutulacak; işletmenin ve yöneticinin ismi araştırma sonuçlarında yer almayacaktır.
Anketi cevaplayarak doktora çalışmama yapmış olduğunuz katkıya teşekkür eder; aşağıdaki irtibat numaralarından öneri ve eleştirilerinizi iletebileceğinizi belirtiriz.

Prof.Dr.Reşat KARCIOĞLU
Araş. Gör. Seyhan ÖZTÜRK

Cep: (0541) 315 20 11
Tel: (0474) 225 12 50
Fax: (0474) 225 12 57

A. GENEL BİLGİLER

A.1.İşletmenin kuruluş yılı:

1. (-1960)
2. (1961-1970)
3. (1971-1980)
4. (1981-1990)
5. (1991-2000)
6. (2001- 2010)
7. (2011-

A.2. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör:

1. Gıda
2. Dayanıklı Tüketim Malları
3. Otomotiv
4. Demir Çelik
5. Holding
6. Medya
7. İlaç
8. Cam
9. Enerji
10. Taşımacılık

A.3. İşletme de çalışan sayısı:

1. 100 kişi
2. 101- 500 kişi
3. 501- 1000 kişi
4. 1001 + ...

A.4. Organizasyon şemasında tanımlanmış iç denetim departmanı var mı?

1. Evet
2. Hayır

A.5.İç denetim departmanı hangi birime bağlı çalışmaktadır?

1. Genel Müdür
2. Yönetim Kurulu
3. Denetim Komitesi

4. Fabrika Müdürü
5. Kalite güvence birimi
6. Diğer

A.6. Organizasyon şemasında tanımlanmış denetim komitesi var mı?
1. Evet
2. Hayır

A.7. Denetim komitesi hangi birime bağlı çalışmaktadır?
1. Genel Müdür
2. Yönetim Kurulu
3. Fabrika Müdürü
4. Diğer

A.8.İç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan ***kontrol öz değerlendirme*** metodolojisini duydunuz mu?
1. Evet
2. Hayır

A.9. Kontrol öz değerlendirme metodolojisini işletmenizde uyguluyor musunuz?
a) Evet
b) Hayır

A.10. Kontrol öz değerlendirme metodolojisini işletmenizde **uygulamama** nedeniniz nedir?
1. Uygulama yönteminin bilinmemesi
2. İşletme yönetiminin bu uygulamaya sıcak bakmaması
3. Metodun karışık olması
4. Diğer

A.11. Kontrol öz değerlendirme uygulaması işletmenizde hangi birimin gözetiminde yapılmaktadır?
1. İç denetim departmanı
2. İlgili birim üst yöneticisi
3. Kalite Geliştirme Program Sorumlusu
4. Bütçe Kontrol departmanı
5. Diğer

A.12. Kontrol öz değerlendirme uygulamasında hangi yaklaşımı tercih ediyorsunuz?
1. Grup çalışması yöntemi
2. Anket yöntemi
3. Yönetici analizleri

A.13. Grup çalışması yönteminin uygulanması esnasında hangi formatı kullanmaktasınız?
1. Amaç esaslı
2. Risk esaslı
3. Kontrol esaslı
4. Süreç esaslı

A.14. Kontrol öz değerlendirme uygulaması hile ile mücadele de etkili bir araç mıdır?
1. Evet
2. Hayır

B. İÇ KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME

KONTROL ORTAMI	**EVET**	**HAYIR**
1. Kurumda iç kontrol standartları veya COSO, COCO gibi kavramlar biliniyor mu?		
2. İç kontrol sistemi ve işleyişi, tüm çalışanlar tarafından sahiplenilerek destekleniyor mu?		
3. Tüm çalışanlar etik davranış ilkeleri ve bunlara ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendiriliyor mu?		
4. Tüm işlemler etik değerler doğrultusunda yürütülüyor mu?		
5. Tüm çalışanlar etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirilmekte midir?		
6. Çalışanların memnuniyeti düzenli olarak ölçülüyor ve değerlendiriliyor mu?		
7. Yönetim; misyonu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklıyor mu?		
8. Görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenerek tüm çalışanlara bildiriliyor mu?		

9. Çalışanlara ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranmayı sağlayan, personel uyumuna dikkat eden insan kaynakları yönetimi oluşturulmuş mu?		
10. Mesleki yeterliliği geliştirici programlar ile personelin eğitim ihtiyaçlarına göre eğitim faaliyetleri planlanıyor mu?		
11. Performans değerlendirmeleri düzenli aralıklarla yapılıp sonuçlar çalışanlara bildiriliyor mu?		
12. Yüksek performans gösteren çalışanlar için ödüllendirme mekanizmaları var mı?		
13. Yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmış mıdır?		
RİSK DEĞERLENDİRME	**EVET**	**HAYIR**
14. Yürütülen faaliyetler, daha önce belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu mu?		
15. Yönetim; misyonu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklıyor mu?		
16. Amaç ve hedeflere yönelik riskler belirleniyor mu?		
17. Riskler yılda en az bir kere değişen koşullara göre güncelleniyor mu?		
18. Risklere ilişkin görev ve sorumluluklar açık şekilde yazılı olarak belirlenmiş midir?		
19. Risk yönetimi sürecine tüm çalışanların katkısı alınıyor mu?		
KONTROL FAALİYETLERİ	**EVET**	**HAYIR**
20. Yöneticiler işlemlerde hata, yolsuzluk ve etkinsizlik yapıldığını fark ettiğinde düzeltilmesi için hemen harekete geçiyor mu?		
21. Uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçiriliyor mu?		
22. Kaynakların ve belgelerin kullanımının yetkili kişilerce yapılması sağlanıyor mu?		
23. Görevler ayrılığı ilkesi uygulanıyor mu?		
24. Bilgi sistemlerine veri, bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirmeler yapılarak bunlar personele iletiliyor mu?		
25. Kurumda bilinen kanun, yönetmelik ve yönetim kararı ihlali var mı?		
26. Tahsilât, stoklama, işleme ve güncellemeye ilişkin mali ve idari veriler güvenilir mi?		
BİLGİ ve İLETİŞİM	**EVET**	**HAYIR**
27. Tüm çalışanlar görevlerini yerine getirebilmek için doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabiliyor mu?		
28. Yönetim bilgi sistemleri, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri üretebilecek ve analiz edebilecek şekilde tasarlanmış mı?		
29. İşlemler belgelere kaydediliyor mu?		
30. Belgeler için gerekli kayıtlara kolaylıkla erişilebiliyor mu?		
31. Kayıt ve dosyalama sistemi, verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamaya yönelik mi?		
32. Personel idare içinden ve idare dışından yapılacak ihbar ve şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgi sahibi midir?		
33. İhbar sistemi olası hata, hile, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilebilmesi için uygun araçlar içeriyor mu?		
İZLEME	**EVET**	**HAYIR**
34. İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi için yıllık öz değerlendirme çalışması uygulanıyor mu?		
35. İç kontrolün değerlendirilmesi görüşler, talepler ve şikâyetler dikkate alınarak katılımcılık esasına göre mi yapılıyor?		
36. İşletme yönetici ve çalışanlarıyla iç denetim birimi arasında etkin bir işbirliği var mı?		
37. İç kontrolün genel hedeflerine ulaşması sağlanıyor mu?		
38. İç kontrol sistemine ilişkin hatalar ve eksiklikler yönetime raporlanıyor mu?		
39. İç kontrole ilişkin mevcut sistem yeterince açık ve tutarlı mı?		

EK 2. ANKET FORMU 2

Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü

Sayın Katılımcı;
Bu araştırma, denetim alanı mensuplarına yönelik olarak hazırlanmıştır. Araştırmanın içeriğinde; Kontrol Öz Değerlendirme metodolojisine ilişkin sorular yer almaktadır. Kontrol Öz Değerlendirme; iç kontrollerin yeterliliğini değerlendirmek üzere kullanılan çok amaçlı bir araçtır. Bu doğrultuda çalışılan kurumlarda yapılan öz değerlendirme tekniğinin farkında lığını ve uygulanırlığını tespit etmek amaçlanmaktadır.
Tamamen bilimsel amaçla yapılan bu araştırmaya verilecek cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Anketi cevaplayarak doktora çalışmama yapmış olduğunuz katkıya teşekkür eder; aşağıdaki irtibat numaralarından öneri ve eleştirilerinizi iletebileceğinizi belirtiriz.

Prof.Dr. Reşat KARCIOĞLU
Araş. Gör. Seyhan ÖZTÜRK

Cep: (0541) 315 20 11
Tel: (0474) 225 12 50
Fax: (0474) 225 12 57

A. GENEL BİLGİLER

A.1. Cinsiyetiniz:
- **8.** Kadın
- **9.** Erkek

A.2. Yaşınız
- **11.** 20-35
- **12.** 36-50
- **13.** 51-65
- **14.** 66 ve üzeri

A.3. Unvanınız:
- **5.** SMMM
- **6.** YMM
- **7.** CIA
- **8.** CRMA
- **9.** Diğer

A.4. Meslekteki hizmet yılınız
- **3.** 1-5
- **4.** 6-10
- **5.** 11-20
- **6.** 21-30
- **7.** 30 yıl ve üzeri

A.5.Çalışma şekliniz
- **7.** İç Denetçi
- **8.** Bağımsız Denetçi
- **9.** Denetçi Yardımcısı
- **10.** Diğer

A.6.İç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan ***kontrol öz değerlendirme*** metodolojisini duydunuz mu?
- **3.** Evet
- **4.** Hayır

A.7. Kontrol öz değerlendirme metodolojisini işletmenizde uyguluyor musunuz?
- **c)** Evet
- **d)** Hayır

A.10. Kontrol öz değerlendirme metodolojisini işletmenizde **uygulamama** nedeniniz nedir?
- **5.** Uygulama yönteminin bilinmemesi
- **6.** İşletme yönetiminin bu uygulamaya sıcak bakmaması

7. Metodun karışık olması
8. Diğer

A.11. Kontrol öz değerlendirme uygulaması işletmenizde hangi birimin gözetiminde yapılmaktadır?
6. İç denetim departmanı
7. İlgili birim üst yöneticisi
8. Kalite Geliştirme Program Sorumlusu
9. Bütçe Kontrol departmanı
10. Diğer

A.12. Kontrol öz değerlendirme uygulamasında hangi yaklaşımı tercih ediyorsunuz?
4. Grup çalışması yöntemi
5. Anket yöntemi
6. Yönetici analizleri

A.13. Grup çalışması yönteminin uygulanması esnasında hangi formatı kullanmaktasınız?
5. Amaç esaslı
6. Risk esaslı
7. Kontrol esaslı
8. Süreç esaslı

A.14. Kontrol öz değerlendirme uygulaması hile ile mücadele de etkili bir araç mıdır?
3. Evet
4. Hayır

B. İÇ KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME

KONTROL ORTAMI	**EVET**	**HAYIR**
40. Denetlediğiniz kurumda iç kontrol standartları veya COSO, COCO gibi kavramlar biliniyor mu?		
41. İç kontrol sistemi ve işleyişi, tüm çalışanlar tarafından sahiplenilerek destekleniyor mu?		
42. Tüm çalışanlar etik davranış ilkeleri ve bunlara ilişkin sorumlulukları hakkında bilgilendiriliyor mu?		
43. Tüm işlemler etik değerler doğrultusunda yürütülüyor mu?		
44. Tüm çalışanlar etik dışı davranış durumunda uygulanacak yaptırımlar hakkında bilgilendirilmekte midir?		
45. Çalışanların memnuniyeti düzenli olarak ölçülüyor ve değerlendiriliyor mu?		
46. Yönetim; misyonu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklıyor mu?		
47. Görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenerek tüm çalışanlara bildiriliyor mu?		
48. Çalışanlara ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranmayı sağlayan, personel uyumuna dikkat eden insan kaynakları yönetimi oluşturulmuş mu?		
49. Mesleki yeterliliği geliştirici programlar ile personelin eğitim ihtiyaçlarına göre eğitim faaliyetleri planlanıyor mu?		
50. Performans değerlendirmeleri düzenli aralıklarla yapılıp sonuçlar çalışanlara bildiriliyor mu?		
51. Yüksek performans gösteren çalışanlar için ödüllendirme mekanizmaları var mı?		
52. Yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmış mıdır?		
RİSK DEĞERLENDİRME	**EVET**	**HAYIR**
53. Yürütülen faaliyetler, daha önce belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu mu?		
54. Yönetim; misyonu, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklıyor mu?		
55. Amaç ve hedeflere yönelik riskler belirleniyor mu?		
56. Riskler yılda en az bir kere değişen koşullara göre güncelleniyor mu?		
57. Risklere ilişkin görev ve sorumluluklar açık şekilde yazılı olarak belirlenmiş midir?		
58. Risk yönetimi sürecine tüm çalışanların katkısı alınıyor mu?		

KONTROL FAALİYETLERİ	**EVET**	**HAYIR**
59. Yöneticiler işlemlerde hata, yolsuzluk ve etkinsizlik yapıldığını fark ettiğinde düzeltilmesi için hemen harekete geçiyor mu?		
60. Uygulanan kontrol faaliyetlerinin etkililiği düzenli olarak gözden geçiriliyor mu?		
61. Kaynakların ve belgelerin kullanımının yetkili kişilerce yapılması sağlanıyor mu?		
62. Görevler ayrılığı ilkesi uygulanıyor mu?		
63. Bilgi sistemlerine veri, bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirmeler yapılarak bunlar personele iletiliyor mu?		
64. Kurumda bilinen kanun, yönetmelik ve yönetim kararı ihlali var mı?		
65. Tahsilât, stoklama, işleme ve güncellemeye ilişkin mali ve idari veriler güvenilir mi?		
BİLGİ ve İLETİŞİM	**EVET**	**HAYIR**
66. Tüm çalışanlar görevlerini yerine getirebilmek için doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabiliyor mu?		
67. Yönetim bilgi sistemleri, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri üretebilecek ve analiz edebilecek şekilde tasarlanmış mı?		
68. İşlemler belgelere kaydediliyor mu?		
69. Belgeler için gerekli kayıtlara kolaylıkla erişilebiliyor mu?		
70. Kayıt ve dosyalama sistemi, verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamaya yönelik mi?		
71. Personel idare içinden ve idare dışından yapılacak ihbar ve şikâyetlere yönelik prosedürler hakkında bilgi sahibi midir?		
72. İhbar sistemi olası hata, hile, yolsuzluk ve sorunların kurum içinden ve kurum dışından bildirilebilmesi için uygun araçlar içeriyor mu?		
İZLEME	**EVET**	**HAYIR**
73. İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi için yıllık öz değerlendirme çalışması uygulanıyor mu?		
74. İç kontrolün değerlendirilmesi görüşler, talepler ve şikâyetler dikkate alınarak katılımcılık esasına göre mi yapılıyor?		
75. İşletme yönetici ve çalışanlarıyla iç denetim birimi arasında etkin bir işbirliği var mı?		
76. İç kontrolün genel hedeflerine ulaşması sağlanıyor mu?		
77. İç kontrol sistemine ilişkin hatalar ve eksiklikler yönetime raporlanıyor mu?		
78. İç kontrole ilişkin mevcut sistem yeterince açık ve tutarlı mı?		

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Seyhan ÖZTÜRK
Doğum Yeri ve Tarihi	Çıldır – 31.05.1987
Eğitim Durumu	
Lise Öğrenimi	Büyükçekmece Yabancı Dil Ağırlıklı Lise- Büyükçekmece-İSTANBUL (2001-2005)
Lisans Öğrenimi	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi-İşletme Bölümü- 2009
Y. Lisans Öğrenimi	İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü-İşleme Tezli Yüksek Lisansı – 2011
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
İş Deneyimi	
Çalıştığı Kurumlar	Ardahan Üniversitesi- İ.İ.B.F. (2010-2011) Kafkas Üniversitesi -İ.İ.B.F. (2011- …)
İletişim	
E-Posta Adresi	seyhan87ozturk@gmail.com
Tarih	17.12.2015