

# MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ: ZONGULDAK İLİNDEKİ ÜRETİM İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA<sup>1</sup>

*IMPORTANCE OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM  
IN PREVENTING ERRORS AND FRAUD IN ACCOUNTING: A  
PRACTICE ON PRODUCTION ENTERPRISES IN ZONGULDAK*

**Hakan VARGÜN\***  
**Servet KILINÇASLAN\*\***

## ÖZ

İç kontrol sistemi, bir işletmenin muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata ve hileleri önlemede, belirlediği hedefleri başarımında, paydaş değeri yaratılması, artırılması ve korunmasında oldukça önemli bir yere sahiptir. Bu çalışmada, Zonguldak ilindeki üretim işletmelerine anket yöntemi uygulanarak iç kontrol sisteminin işletmelerde yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek amaçlanmış ve saptanan eksikliklerin nasıl giderileceğine yönelik değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur. Anket uygulaması neticesinde, işletmelerde hammadde ve yarı mamullerin giriş ve çıkışında barkod sisteminin kullanılması, işletmelerde meydana gelebilecek denetim risklerini sürekli olarak izleyen ve buna uygun politikalar üreten bir yapının bulunması, işletme binalarında varlıkların fiziki olarak korunmasına yönelik yangın alarmı ve su püskürtme sistemi bulunması, işletme binasına giriş ve çıkışların kontrol altında tutulması, raporlama ve kontrol faaliyetleri, varlıkların sayım periyotları hususlarında eksiklikler olduğu gözlemlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Hata ve Hileleri, İç Kontrol Sistemi, Üretim İşletmeleri.

## ABSTRACT

Internal control systems have an important place in preventing errors and fraud that may arise in the accounting system of an enterprise, in the fulfilment of targets that the enterprise has set as well as the creation, enhancement and protection of stakeholder value. In this study, the aim was to determine whether the internal control systems are sufficiently

<sup>1</sup> Bu çalışma Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yürütülen ve yayımlanan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

\* Dr. Öğr. Üyesi, Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi, Uluslararası İşletmecilik Bölümü, hakanvargun@karabuk.edu.tr, Orcid: 0000-0002-7781-0912.

\*\* Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, servetkilincaslan67@gmail.com, Orcid: 0000-0002-6199-3689.

established in the production enterprises in Zonguldak through the application of surveys and to provide assessments and suggestions on how to eliminate the determined deficiencies in the internal control systems. As a result of the surveys applied on the enterprises, deficiencies were reported in the use of barcode system in the entrance and exit of the raw materials and semi-finished goods, existence of a structure which continuously monitors the audit risks that may emerge in the enterprises and produce policies accordingly, availability of fire alarms and water spray systems for physical protection of assets in the buildings of the enterprises, controlling the entrances into and exits from the buildings of the enterprises, reporting and control activities and counting periods of assets.

**Keywords:** Accounting Errors and Fraud, Internal Control System, Production Enterprises.

## **GİRİŞ**

İşletmeler, küreselleşen dünyada teknolojik ve inovatif gelişmelere ayak uydurmak için çeşitli politikalar ve prosedürler oluşturmak durumunda kalmışlardır. Bu politika ve prosedürler, işletmelerin amaçlarına ve hedeflerine etki etmektedir. Bu çerçevede birtakım politika ve prosedürlerden oluşan iç kontrol sisteminin kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması gibi denetim risklerinin asgari düzeye indirilmesi ve işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak yürütülmesi gibi kilit amaçları bulunmaktadır. Günümüz dünyasında işletmelerin büyümeleri ile birlikte işletme faaliyetleri çok daha kompleks hale gelmiştir. Bu durum, işletmenin faaliyetlerini kontrol etmesini zorlaştırmıştır ve iç kontrol sistemi işletmeler için çok önemli bir enstrüman hâline gelmiştir. Ayrıca, geçmişte dünyaca ünlü birçok işletmede yaşanan muhasebe skandalları iç kontrol sisteminin işletme içerisindeki önemini gündeme getirmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığının belirlenmesi ve muhtemel eksikliklerin nasıl giderilmesi gerektiğine yönelik öneriler sunulması suretiyle iç kontrol sisteminin muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki önemini ortaya koymaktır.

## 1. İÇ KONTROL SİSTEMİ KAVRAMI VE ÖNEMİ

İşletmenin kendi yapısına göre oluşturduğu amaçları gerçekleştirmesine olanak sağlayacak tüm işletme politikaları ve prosedürleri silsilesi, kontroller; kontrollerin meydana getirdiği bütünlük yapı da İKS olarak nitelendirilmektedir (Aksoy, 2005: 147). Pek çok grup, kurum ve araştırmacı, İKS'yi yayımlanmış kılavuz ve standartlarda çeşitli yöntemlerle tanımlamışlardır. Bu tanımlardan her biri, İKS kavramını farklı kelimelerle ifade etmektedir (DiNapoli, 2016: 4).

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), İKS'yi "işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistem" olarak tanımlamaktadır (SPK Seri X/22 No'lu Tebliğ, Onuncu Kısım, İkinci Bölüm, Md. 11/ 2).

Trenerry'e göre İKS, işletme yönetiminin çeşitli kademelerince belirlenen, finansal ve finansal olmayan faaliyetlere entegre edilen, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini, yönetimin karar verme mekanizmasının sağlam temeller üzerine oturmasını ve gerekli yasa ve düzenlemelere uygunluğu temin etmek amacıyla dürüst bir şekilde rapor edilen işletme faaliyetlerinin tüm yönleriyle sonuçlarını içeren sistemler bütünüdür (Trenerry, 1999: 6).

Moeller'e göre İKS, işletme yönetimi tarafından icra edilen, güvenilir finansal ve faaliyetler bilgileri, varlıkların korunması, faaliyetlerin etkinliği, yasalara, kurallara, düzenlemelere uygunluk, belirlenmiş işletme amaç, hedef ve misyonların gerçekleştirilmesi, dürüstlük ve etik değerlere bağlılık konusunda makul güvence sağlamak üzere temin edilmiş süreçler bütünüdür. Bu tanımdan hareketle, İKS, daha çok muhasebe ve finansal meselelerle ilgili bir sistem olmasına rağmen, işletme içi tüm süreçleri kapsayan ve etkin bir şekilde işlemesinden işletmenin tüm personelinin sorumlu olduğu bir sistemdir (Moeller, 2009: 24).

İKS hem yönetsel hem de finansal meselelere yönelik bir kavram olduğu için, muhasebe camiası İKS'yi güvenilir finansal raporlamayı geliştirmek amacıyla kullanılan bir araç olarak tanımlarken, iş dünyası ise İKS'yi güvenilir finansal raporlamaya ek olarak rekabetçi avantaj sağlayan ve geliştiren bir araç olarak tanımlamıştır (Curtis ve Wu, 2000: 64-66).

## 2. HATA VE MUHASEBE HATASI KAVRAMI

Hata kavramı, genellikle, kasıtlı hileli davranışlara tezat bir anlam teşkil ederek istem dışı yanlışlıklar ve kontrolden çıkma olarak tanımlanmaktadır (O'Regan, 2004: 105). Muhasebe hatası ise işletme çalışanlarının finansal tablolarda kasıt taşımadan yaptıkları, bir tutar veya beyanatın atlanması ve muhasebe ilkelerinin uygulanması, değerlemesi, kayıt altına alınması, sınıflandırması, sunulması ile ilgili hususlar çerçevesinde yapılabilecek olası yanlışlıklardır (Alagöz, 2008: 116).

TMS-8 (Türkiye Muhasebe Standardı)'e göre "*Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir*" (TMS-8, 2005: 12). Buradan hareketle TMS-8, finansal tablolarda yapılan hata veya hilelerin cari dönemde belirlenememe durumuna karşılık, sonradan geçmişe yönelik olarak düzeltilmesini tavsiye etmektedir. Bu düzeltme işlemiyle, taraflara doğru bilginin ulaşması sağlanmaktadır (Uyar ve Küçükkaplan, 2011: 3).

## 3. HİLE VE MUHASEBE HİLESİ KAVRAMI

Hile, işletme yönetiminin, personelinin veya üçüncü şahıslardan mesul yönetimdeki bir ya da birkaç kişinin asılsız söylemlerle haksız ve illegal bir biçimde çıkar elde etmek amacıyla sergiledikleri tutumlardır (Emir, 2008: 113). Bu açıdan hile hırsızlık, kasıtlı olarak yanlış gösterim, yolsuzluk, rüşvet, muvazaalı işlemler ve varlıkların zimmete geçirilmesi gibi farklı durumlarda ortaya çıkabilen bir durumdur (Terzi, 2012: 26).

Muhasebe hilesi, belli bir maksatla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin kasıtlı olarak bozulmasıdır (Çatıkkaş, 2011: 19). Muhasebe hileleri, işletme içerisinde çok değişik şekillerde cereyan edebilir. Bundan mütevellit, hileleri belirli bir kategori altında incelemek zorlaşmaktadır. Hileler, genel olarak çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri biçiminde kategorize edilmektedir (Bozkurt, 2009: 64-66).

Hileye neden olabilecek risk faktörleri, fırsat, baskı ve haklı gösterme adlı faktörlerdir. Bu faktörler, literatürde hile üçgeni olarak da ifade edilmektedir (Pehlivanlı, 2011: 4).

Fırsat, hileye başvurulurken fark edilmeme yeteneğidir. Hileye başvuranlar yaptıklarına yönelik yakalanmak istemediklerinden, hile yaparken fark edilmeyeceklerine kendilerini inandırmak zorundadırlar. Fırsat, etkin olmayan bir İKS, zayıf yönetim becerisi, gözlemlenmede yetersiz kalınması, bir şahsın kontrolleri çiğnemek adına yetkisini kullanması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Hileli eylemleri ortaya çıkarmaya yönelik yeterli çalışmaların yapılmaması, hilenin meydana gelme fırsatlarını arttırmaktadır. Çalışanlar, mevcut kontrolleri hükümsüz bırakmak için fırsatlar yaratabilmekte, çünkü ikinci derecede öneme haiz konular ve zayıf kontroller onların tesis edilen kontrollerden kurnazca kurtulmalarına izin vermektedir (IIA, 2009: 6).

Baskı, finansal ya da finansal olmayan pek çok durumda ortaya çıkmaktadır. Çalışanlar, yüksek sağlık harcamaları veya gecikmiş ipotek gibi kişisel finansal meselelere sahip olmaktadır. Çalışanlardan bazıları kendileri hile yapmaya mecbur bırakacak bağımlılıklara ve kumar alışkanlığına sahip olabilmektedir. Ayrıca, gerçekçi olmayan hedefler ve iş bitirme zamanı tahminleri, çalışanları hileli finansal raporlama yapmaya teşvik etmektedir (APA, 2011: 1).

Haklı gösterme, pek çok hile eyleminde çok önemli bir bileşendir. Haklı gösterme, kişinin çalma davranışını yaygın olarak kabul edilen ahlak ve dürüstlük kavramlarıyla bağdaştırma davranışını içeren bir unsurdur. Hileye yönelik bazı yaygın haklı gösterme örneklerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (<http://www.schools.utah.gov/finance/Professional-Development/UFOMA/2a--UFOMA--Fraud-Triangle.aspx>, 2016).

- Kişi, yaptığı hileyi meşrulaştırmak için sevdiği biri veya ailesinden birini kurtarmak adına hile yaptığına inanmaktadır.
- Kişi parayı almazsa ailesini, evini, arabasını, her şeyini kaybedeceğine kendini inandırmaktadır.
- Kişi, dışarıdan yardım almasının mümkün olmadığını düşünmektedir.
- Kişi, hırsızlığı çaldığı parayı ödünç almak olarak tanımlamaktadır.
- Kişi, işyerindeki maaş, yöneticilerin davranışları gibi memnuniyetsizlik karşısında kendinde hile yapma hakkını görmektedir.
- Kişi, yaptığı eylemlerin sorumluluğunu alacak ve sonuçlarını düşünecek durumda değildir.

## **4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ**

Bu bölümde, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını ölçmeyi amaçlayan anket çalışmasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Anket yöntemi kullanılarak ulaşılan bulgular analiz edilerek sonuç, değerlendirme ve önerilerde bulunulmuştur.

### **4.1.Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı, Zonguldak ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek ve muhtemel iç kontrol eksikliklerinin nasıl giderileceğine yönelik önerilerde bulunmaktır.

### **4.2.Araştırmanın Kapsamı**

Araştırmada İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığına yönelik olarak hazırlanan anket soruları üretim işletmelerinin sahiplerine, genel müdürlerine ve muhasebe-finans sorumlularına yöneltilmiş ve bu doğrultuda elde edilen sonuçlar analiz edilmiştir. Hazırlanan anket formunda, İKS'nin muhasebe hata ve hilelerini önleme noktasında yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını analiz edebileceği düşünülen 42 adet soruya yer verilmiştir. Anket sorularının hazırlanması sürecinde literatür araştırması yapılmış ve Özbirecikli ve diğerleri (2015) ve Tüm (2011) tarafından hazırlanan anket çalışmalarından yararlanılmıştır.

Çalışmanın ana kütlesini Zonguldak ili merkez ve çevre ilçelerinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır. T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Zonguldak İl Müdürlüğü yetkililerinden ve web sitesinden alınan bilgilere göre Zonguldak ilinde 547 tane üretim işletmesi bulunmaktadır. Araştırmada öncelikle 547 üretim işletmesinin tamamının ana kütle olarak seçilmesi planlanmıştır. Ancak çalışmadaki sınırlılıklar ve güçlükler nedeniyle 160 üretim işletmesine ulaşılmış olup, bu işletmelerin ise 105'i anket formunu doldurmuştur. Bu açıdan çalışmanın ana kütlesi 160 üretim işletmesi olarak belirlenmiştir. Örneklem büyüklüğü ana kütle için yaklaşık %65'ine denk gelmektedir.

### **4.3.Verilerin Analizi**

Katılımcıların anket formundaki sorulara verdikleri yanıtlar SPSS programında Frekans Analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Anket

formunu dolduran işletmelerin demografik bilgileri ile İKS'ye yönelik görüşleri ayrıntılı olarak başlıklar halinde verilmiştir.

### 4.3.1. Ankete Katılan İşletmelere İlişkin Demografik Bilgiler

Anket formunu dolduran 105 üretim işletmesinin hukuki yapısı, faaliyet alanı, personel sayısı ve faaliyet süresine ilişkin bilgiler Tablo 1'de ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

**Tablo 1:** Ankete Katılan İşletmelere İlişkin Demografik Bilgiler

		Sayı	Yüzde
Şirket Türü	Anonim Şirket	70	66.7
	Limited Şirket	35	33.3
Faaliyet Alanı	İnşaat	21	20
	Gıda	19	18.1
	Tekstil	11	10.5
	Mobilya	23	21.9
	Diğer	31	29.5
Personel Sayısı	1-10	11	10.5
	11-50	53	50.5
	51-100	26	24.8
	101-500	10	9.5
Faaliyet Süresi	1-5	16	15.2
	5-10	16	15.2
	10-15	22	21
	15-20	38	36.2
	21 ve üzeri	13	12.4

Ankete katılan işletmelerin büyük bir çoğunluğu %66,7 anonim şirket, %33,3'ü ise limited şirkettir. İşletmeler faaliyet alanlarına göre incelendiğinde ise diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin %29,5 olduğu görülmektedir. İşletmeler çalışan sayıları açısından incelendiğinde ankete katılan işletmelerin %50,5'inde 11-50 aralığında personel istihdam edildiği görülmektedir. 501 kişi ve üzeri çalışan barındıran işletmelerin yüzdesel oranı ise %4,8'dir. İşletmeler faaliyet süresi açısından incelendiğinde 15-20 yıldır faaliyetlerini sürdüren işletmelerin %36,2'lik bir oranla çoğunluğu oluşturduğu görülmektedir. Özetle ankete katılan işletmelere ilişkin demografik verilere göre işletmelerin çoğunluğunun anonim şirket statüsünde olduğu, diğer sektörlerde (makine, metal, ambalaj vb.) faaliyet gösterdikleri, 11-50 aralığında personel istihdam ettikleri ve 15-20 yıldır faaliyetlerini sürdürdükleri görülmektedir.

### 4.3.2. İç Kontrol Sistemi ile İlgili Bulgular

Bu bölümde ankete katılan işletmelerin muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik olarak oluşturdukları mevcut İKS'lerinin yeterliliğini tespit etmek amacıyla hazırlanan anket soruları ile elde edilen veriler ve analizler yer almaktadır. Anket soruları görevlerin ayrılığı, varlıkların fiziki kontrolü, işlemlerin yetkilendirmesi, işletme yönetiminin sorumluluğu ve belgeleme gibi etkin bir İKS için gerekli ilkeleri ölçmeye yöneliktir.

#### 4.3.2.1. Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular

Varlıkların kötüye kullanılması ve çalınması tehlikesine yönelik olarak fiziki kontrollerinin belirli periyotlarda yapılması önemlidir. Bu amaçla hazırlanan önermeler ve katılımcıların bu önermelere verdikleri yanıtlar Tablo 2'de gösterilmektedir.

**Tablo 2:** Varlıkların Fiziki Kontrolüne Yönelik Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.	Sayı	83	14	8
	Yüzde	79	13.3	7.6
İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.	Sayı	93	6	6
	Yüzde	88.6	5.7	5.7
Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.	Sayı	70	35	-
	Yüzde	66.7	33.3	
Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.	Sayı	101	2	2
	Yüzde	96.2	1.9	1.9
Hammadde ve yarı mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.	Sayı	6	88	11
	Yüzde	5.7	83.8	10.5
Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.	Sayı	70	35	-
	Yüzde	66.7	33.3	-
İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.	Sayı	4	50	51
	Yüzde	3.8	47.6	48.6
Nakit, menkul değerler, hammaddeler ve yarı mamuller gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.	Sayı	101	4	-
	Yüzde	96.2	3.8	-
Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.	Sayı	104	-	1
	Yüzde	99	-	1
İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.	Sayı	94	11	-
	Yüzde	89.5	10.5	-



		<b>Evet</b>	<b>Hayır</b>	<b>Yeni Başlandı</b>
Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	<b>Sayı</b>	93	11	1
	<b>Yüzde</b>	88.6	10.5	0.9
Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	<b>Sayı</b>	101	2	2
	<b>Yüzde</b>	96.2	1.9	1.9
Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.	<b>Sayı</b>	95	10	-
	<b>Yüzde</b>	90.5	9.5	-
Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.	<b>Sayı</b>	97	8	-
	<b>Yüzde</b>	92.4	7.6	-
Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir.	<b>Sayı</b>	98	7	-
	<b>Yüzde</b>	93.3	6.7	-
Önemli noktalar kameralarla izlenir.	<b>Sayı</b>	103	2	-
	<b>Yüzde</b>	98.1	1.9	-

Tablo 2'ye göre ankete katılan işletmelerin %79'unda yönetim, riskleri makul seviyede tutmak maksadıyla kontrol faaliyetleri saptayıp bunların uygulanmasını sağlamaktadır ve işletmelerde varlıkların korunması ile ilgili kontrol faaliyetleri bulunmakta olup bunlar çalışanlara duyurulmaktadır. İşletmelerin %88,6'sında varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. İşletmelerin %66,7'sinde varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılmaktadır. İşletmelerin %96,2'sinde kıymetli evrakların fiziki olarak güvenliği sağlanmakta ve bunlara erişim katı kontroller altında gerçekleşmektedir. İşletmelerin %5,7'sinde hammadde ve yarı-mamullerin sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılmaktadır. İşletmelerin %66,7'sinde binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunmaktadır. İşletmelerin %3,8'inde işletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altında tutulmaktadır. İşletmelerin %96,2'sinde nakit, menkul değerler, hammaddeler ve yarı mamuller gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılmakta ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmakta, tutarsızlıklar ayrıca incelenmektedir. İşletmelerin %99'unda binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilmektedir. İşletmelerin %89,5'inde işlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. İşletmelerin %88,6'sında kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılmakta ve tutarsızlıkların nedenleri incelenmektedir. İşletmelerin %96,2'sinde stokların bulunduğu depolarda

stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılmakta ve tutarsızlıkların nedenleri incelenmektedir. İşletmelerin %92,4'ünde sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller bulunmaktadır. İşletmelerin %93,3'ünde elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunmakta ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilmektedir. İşletmelerin %98,1'inde önemli noktalar kameralarla izlenmektedir.

#### 4.3.2.2. İşlemlerin Yetkilendirilmesi ve Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Bulgular

İşlemlerin yetkilendirilmesine yönelik tatbik edilen kontroller ve görevlerin ayrılığı ilkesi ile ilgili kontroller, etkin bir İKS için oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. İşlemlerin yetkilendirilmesine yönelik ortaya çıkan bulgular Tablo 3'te gösterilmektedir.

**Tablo 3:** İşlemlerin Yetkilendirilmesi ve Görevlerin Ayrılığı İlkesine Yönelik Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir.	Sayı	92	12	1
	Yüzde	87.6	11.4	1
Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir.	Sayı	103	2	-
	Yüzde	98.1	1.9	-
Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.	Sayı	95	6	4
	Yüzde	90.5	5.7	3.8
Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.	Sayı	85	20	-
	Yüzde	81	19	-
Üst yönetimde yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.	Sayı	96	9	-
	Yüzde	91.4	8.6	-

Tablo 3'e göre ankete katılan işletmelerin %87,6'sında fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi yüksek güvenlikli yetkilendirmeler yapılmakta ve yalnızca bu çalışanların sisteme erişimlerine izin verilmektedir. İşletmelerin %98,1'inde tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler aracılığıyla izlenmektedir. İşletmelerin %90,5'inde bir departmandaki çalışanın diğer bölümdeki çalışanın yaptığı işi kontrol etmesi şeklinde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri bulunmaktadır.

İşletmelerin %81'inde yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı çalışanlar aracılığıyla yürütülmektedir. İşletmelerin %96'sında tepe yönetimi tarafından yetki verilen personel bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izlemekte, belirgin ihlalleri belirleyerek gereken müdahalelerde bulunmakta ve gereken tedbirleri almaktadır.

#### 4.3.2.3. İşletme Yönetiminin Sorumluluğuna Dair Bulgular

İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun etkin bir İKS oluşturulmasında ve yürütülmesinde çok büyük bir sorumluluğu bulunmaktadır. İşletme yönetiminin sorumluluğuna ilişkin olarak ulaşılan sonuçlar Tablo 4'te gösterilmektedir.

**Tablo 4:** İşletme Yönetiminin Sorumluluğuna Dair Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir.	Sayı	73	21	11
	Yüzde	69.5	20.5	10
Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.	Sayı	73	30	2
	Yüzde	69.5	28.6	1.9
Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.	Sayı	100	5	-
	Yüzde	95.2	4.8	-
Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.	Sayı	95	4	6
	Yüzde	95.2	4.8	-
Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.	Sayı	102	3	-
	Yüzde	97.1	2.9	-
Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını arttırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.	Sayı	103	2	-
	Yüzde	98.1	1.9	-
Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.	Sayı	75	20	10
	Yüzde	71.4	19	9.5
Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.	Sayı	105	-	-
	Yüzde	100	-	-
Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	Sayı	105	-	-
	Yüzde	100	-	-
Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.	Sayı	95	9	1
	Yüzde	90.5	8.6	0.9

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler.	<b>Sayı</b>	99	6	-
	<b>Yüzde</b>	94.3	5.7	-
Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir.	<b>Sayı</b>	99	6	-
	<b>Yüzde</b>	94.3	5.7	-
Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterege ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.	<b>Sayı</b>	97	8	-
	<b>Yüzde</b>	92.4	7.6	-
Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.	<b>Sayı</b>	99	4	2
	<b>Yüzde</b>	94.3	3.8	1.9
Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir.	<b>Sayı</b>	95	8	2
	<b>Yüzde</b>	90.5	7.6	1.9
İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır.	<b>Sayı</b>	105	-	-
	<b>Yüzde</b>	100	-	-
İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.	<b>Sayı</b>	103	2	-
	<b>Yüzde</b>	98.1	1.9	-

Tablo 4'e göre ankete katılan işletmelerin %69,5'inde şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı bulunmakta ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilmektedir. İşletmelerin %69,5'inde üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer almaktadır. İşletmelerin %95,2'sinde üst yönetim ekip çalışmasını desteklemekte ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik etmektedir. İşletmelerin %95,2'sinde kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler bulunmaktadır. İşletmelerin %97,1'inde çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler bulunmaktadır. İşletmelerin %98,1'inde çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulmaktadır. İşletmelerin %71,4'ünde yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. İşletmelerin %100'ünde yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır. İşletmelerin %100'ünde yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır. İşletmelerin %90,5'inde üst yönetim, kurum

genelinde bilgi işlem programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturmakta ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlamaktadır. İşletmelerin %94,3'ünde çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilmektedir. İşletmelerin %92,4'ünde yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirmektedir. İşletmelerin %94,3'ünde yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirmekte ve geliştirmektedir. İşletmelerin %90,5'inde gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılmakta ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilmektedir. İşletmelerin %100'ünde izleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri almaktadır. İşletmelerin %98,1'inde işlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilmektedir.

#### 4.3.2.4. Belgelemelere Yönelik Bulgular

Belgelemelere yönelik olarak ulaşılan sonuçlar Tablo 5'te gösterilmektedir.

**Tablo 5:** Belgelemelere Yönelik Bulgular

		Evet	Hayır	Yeni Başlandı
Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.	Sayı	101	2	2
	Yüzde	96.2	1.9	1.9
Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.	Sayı	101	2	2
	Yüzde	96.2	1.9	1.9
İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.	Sayı	96	9	-
	Yüzde	91.4	8.6	-

Tablo 5'e göre ankete katılan işletmelerin %96,2'sinde dokümanlar, her zaman kullanıma ve denetime hazır biçimde ve güvenli bir ortamda dosyalanmakta, bütün belge ve kayıtlar uygun biçimde yönetilmekte, korunmakta, yedeklenmekte ve düzenli aralıklarla güncellenmektedir. İşletmelerin %91,4'ünde işletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler bulunmaktadır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin kârlarını artırmak, hacimlerini büyütme vb. gibi pek çok hedefi bulunmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk, hileli finansal raporlama sonucu oluşan muhasebe hata ve hileleri bu hedeflerin gerçekleşmesine engel teşkil eden durumlar olarak karşımıza çıkmaktadırlar. İşletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, işletme hedeflerine ulaşmayı kolaylaştırırken, diğer yandan işletmelerin faaliyetlerin etkinliğine yönelik prosedürlerden yoksun oluşu muhasebe hata ve hilelerine zemin hazırlayacaktır. Muhasebe hata ve hilelerinin asgari düzeyde olduğu işletmeler, güvenilir bir profil sunarak yatırımcıların gözünde kredibilitelerini artıracaktır.

Bu çalışma ile Zonguldak ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin İKS'lerinin muhasebe hata ve hilelerini önleme konusunda yeterli düzeyde oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek amaçlanmıştır. Bu amaca yönelik, 3'lü Likert ölçeğinde anket formlarından toplanmış veriler SPSS Veri Analizi kullanılarak Frekans Analizi yöntemiyle analiz edilmiştir.

Anket kapsamında yer alan üretim işletmelerinin İKS eksikliklerine yönelik sonuç ve değerlendirmeler özetle aşağıdaki gibidir:

- Ankete katılan işletmelerin %66,7'sinde varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılmaktadır. Bu durum varlıklarla alakalı olarak hile riskini artırmakta ve İKS'nin etkinliğini azaltmaktadır.
- Ankete katılan işletmelerin %5,7'sinde hammadde ve yarı-mamullerin sisteme giriş ve çıkışında barkod sistemi kullanılmaktadır. Barkod sistemi, çalışan kaynaklı hataların önüne geçerek, muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hataların da önüne geçmektedir. İşletmelerin büyük çoğunluğunda bu sistemin kullanılmaması, önemli bir eksiklik olarak göze çarparak muhasebe hatalarına davetiye çıkarmaktadır.
- Ankete katılan işletmelerin %66,7'sinde binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunmaktadır. Bu durum, varlıkların fiziki olarak korunması noktasında işletmelerin iyileştirme ve geliştirme yapmaları gerektiğini göstermektedir.
- Ankete katılan işletmelerin %69,5'inde şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı bulunmakta ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilmektedir. Bu durum, İKS'nin etkin bir şekilde tesis edilmesi ve yürütülmesi noktasında işletme yönetiminin bir eksikliği olarak gözlemlenmektedir.

- İşletmelerin %69,5'inde üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer almaktadır. Bu durum, İKS'nin ve işletmenin genel performansının değerlendirilmesi noktasında işletme yönetiminin eksikliği olarak gözlemlenmektedir.
- İşletmelerin %71,4'ünde yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. Bu durum, belirli periyodlarla izlenmesi gereken denetim risklerini makul seviyeye indirme noktasında bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç ve değerlendirmeler ışığında özetle varlık sayımlarının belirli periyodlarla yapılması hile riskini azaltıcı bir işlev göstermektedir. İşletmelerde hammadde ve yarı mamullerin giriş ve çıkışında barkod sisteminin kullanılmaması insan kaynaklı muhasebe hatalarına ve suiistimallerine yol açtığı için barkod sistemi işletmelerdeki bu eksikliği gidermek açısından faydalı olacaktır. İşletmelerde kontrol faaliyetlerine yönelik prosedürlerin oluşturulması, bu prosedürlerin uygulanması ve çalışanlara bildirilmesini bir işletme politikası hâline getirmek gerekmektedir. İşletme varlıklarının fiziki olarak korunması açısından işletme binalarına giriş-çıkışları devamlı gözlemleyen bir sisteme ve herhangi bir yangın durumunda varlıkların tahrip veya yok olmalarını önlemek adına bir yangın söndürme sistemine sahip olmaları önemlidir. İKS ve işletmenin genel performansının değerlendirilmesi noktasında işletme yönetiminin daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir. İşletme yönetimlerinin işletmede meydana gelebilecek denetim risklerini sürekli izleyen ve buna göre politikalar üreten bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. İşletmelerin varlıkların kötüye kullanılmasına yönelik suistimallere açık olduğu göz önünde bulundurularak, yönetiminin muhasebe sisteminde meydana gelebilecek hata ve hilelerin önüne geçilmesinde çok daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir. İşletmelerin İKS'nin etkin bir şekilde tesis edilmesi ve yürütülmesi için değişen dinamiklere ve gelişmelere yönelik politika ve prosedürlerini yenilemeleri ve gerekirse İKS'lerini yeniden yapılandırmaları gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Aksoy, Tamer (2005), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gereklikliği", *Mali Çözüm Dergisi*, (72), ss.138-164.
- Alagöz, Ali (2008), "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Önemi", [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf), (Erişim Tarihi: 03.10.2016).
- APA (2011), "The Fraud Triangle", <http://www.vsu.edu/files/docs/internal-audit/fraud-triangle.pdf>, (Erişim Tarihi: 09.12.2016).
- Bozkurt, Nejat (2009), *İşletmelerin Kara Deliği: Çalışan Hileleri*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Curtis, M. B. ve Wu, F. H. (2000), "The Components of A Comprehensive Framework of Internal Control", *CPA Journal*, 70, (3).
- Çatıkkaş, Özgür (2011), "İşletmelerde Mali Tablo Hileleri", *Denetim Dergisi*, Sayı: 8, ss.18-30.
- DiNapoli, Thomas P. (2016), *Standards for Internal Control in New York State Government*, USA.
- Emir, Murat (2008), "Hile Denetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:86, ss.109-121. <http://www.schools.utah.gov/finance/Professional-Development/UFOMA/2a--UFOMA---Fraud-Triangle.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.10.2016).
- IIA (2009), *IPPF Practice Guide-Internal Auditing and Fraud*, The Institute of Internal Auditors, USA.
- Moeller, Robert, R. (2009), *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*, Wiley, USA.
- O'Regan, David (2004), *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations*, John Wiley & Sons, USA.
- Özbirecikli, Mehmet, Tüm, Kayahan ve Keskin, İrem (2015), "Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17, (3), ss.497-524.
- Pehlivanlı, Davut (2011), *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, Beta Yayınevi, İstanbul.



- SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)", <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (Erişim Tarihi: 05.11.2016).
- Terzi, Serkan (2012), Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit, Beta Yayınevi, İstanbul.
- TMS (2005), Türkiye Muhasebe Standartları: TMS 8-Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları, Ankara.
- Trenerry, A. R. (1999), Principles of Internal Control, UNSW Press, Sydney.
- Tüm, Kayahan (2015), "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Üzerine Bir Araştırma", Giresun Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 1, (1), ss.105-128
- Uyar, U. ve Küçükkaplan, İ. (2011), "Finansal Tablolarda Yapılan Hile ve Hataların Firmaların Hisse Senedi Getirilerine Etkisi", [http://docplayer.biz.tr/577426-Finansal-tablolarda-yapılan-hile-ve-hatalarin-firmaların-hisse-senedi-getirilerine-etkisi.html](http://docplayer.biz.tr/577426-Finansal-tablolarda-yapilan-hile-ve-hatalarin-firmaların-hisse-senedi-getirilerine-etkisi.html), (Erişim Tarihi: 10.01.2017).