

ŞİRKETLERİN İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE HİLE DENETİMİ
VE BİR UYGULAMA

SALİH KAYIKÇIOĞLU

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans
Programı, 2017

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MS)
derecesi için sunulmuştur

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2017

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ŞİRKETLERİN İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE HİLE DENETİMİ
VE BİR UYGULAMA

SALİH KAYIKÇIOĞLU

ONAYLAYANLAR:

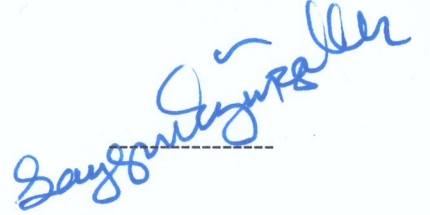
Prof. Dr. Cemal İbiş
(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi



Prof. Dr. Saygın Eyüpgiller

Işık Üniversitesi



Doç. Dr. Halil Emre Akbaş

Yıldız Teknik Üniversitesi



ONAY TARİHİ: 15.09.2017

FRAUD AUDIT IN INTERNAL AUDIT DEPARTMENTS OF COMPANIES AND A CASE STUDY

Abstract

The conditions of competition in today's markets are intensified by the effects of globalization. Organizations, which try to ensure their sustainability and try to enjoy competitive edge in highly competitive markets, may sometimes encounter some unethical behaviors, and be subject to unethical processes. These unethical behaviors effect organizations into effect. These unethical behaviors effect organizations badly in long-term. For bringing into open of these unethical behaviors which results in fraudulent acts, internal auditing processes of organizations are important. Over the long term, fraud results with high costs and loss of reputation for organizations. Internal auditing processes are helpful for discovering fraud and the main subject of this thesis is the ways and means of finding out fraud by internal auditing processes. Within this context, a case study is performed in a real company, XYZ A.Ş. and the main aim of this case study is to investigate the internal auditing processes during the discovery of fraud and the reporting of it. The findings of this process is evaluated in the context of international internal auditing standards.

Key Words: Internal Auditing, Internal Auditor, Fraud Risk, International Internal Auditing Standards

ŞİRKETLERİN İÇ DENETİM BİRİMLERİNDE HİLE DENETİMİ VE BİR UYGULAMA

Özet

Küreselleşme ile birlikte piyasaların rekabet koşulları artmıştır. Rekabet yoğun piyasalarda sürdürülebilirliklerini koruma çabası içerisinde olan şirketler, rekabet avantajı elde edebilmek ve kârlılıklarını koruyabilmek noktasında, etik kurallar ile örtüşmeyen uygulamaları hayata geçirebilmektedirler. Örgütleri uzun vadede olumsuz olarak etkileyen etik dışı uygulamaların ortaya çıkartılması noktasında örgütlerin iç denetim süreçlerinin önemi büyüktür. İç denetim süreçleri, etik dışı uygulamaların ya da diğer bir ifade ile hileli işlemlerin ortaya çıkartılması noktasında başvurulmuş en önemli süreçlerden bir tanesidir. Uzun vadede örgütleri yüksek maliyetler, itibar kaybı gibi olumsuz durumlar ile karşı karşıya bırakabilme ihtimali olan hileli işlemlerin iç denetim süreçleri kapsamında ortaya çıkartılması ve iç denetim süreçlerinde iç denetim departmanlarının hile denetim süreçleri bu çalışmanın temel konusudur. Temel konu kapsamında, XYZ A.Ş.'de yürütülen uygulama kapsamında, iç denetim süreçlerinde hilenin araştırılması ve hilenin ortaya çıkartılması ve raporlanması süreçlerinin incelenmiş ve tüm süreçler Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetçi, Hile Riski, Uluslararası İç Denetim Standartları

Teşekkür

Tez çalışmamın her aşamasında, çalışmama her konuda yardımcı olan ve değerli bilgilerini benimle paylaşarak bana yol gösteren danışmanım Sayın Prof. Dr. Cemal İBİŞ'e değerli katkı ve emeklerinden dolayı teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Salih KAYIKÇIOĞLU

İçindekiler

Özet	iii
Teşekkür	iv
İçindekiler Listesi	v
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
GRAFİKLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1
1. DENETİM	4
1.1. Denetimin Tanımı ve Tarihsel Süreçteki Gelişimi	4
1.2. Denetimin Türleri	8
1.2.1. Konusu ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri	8
1.2.1.1. Faaliyet Denetimi	8
1.2.1.2. Finansal Tablolar Denetimi	9
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi	10
1.2.2. Uygulamam Zamanına Göre Denetim Türleri	10
1.2.2.1. Sürekli Denetim	10
1.2.2.2. Sınırlı Denetim	11
1.2.2.3. Özel Denetim	11
1.2.3. Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişki Açısından Denetim Türleri	11
1.2.3.1. İç Denetim	12
1.2.3.2. Kamu Denetimi	12
1.2.3.3. Bağımsız Denetim	12
1.3. Denetçi Kavramı	13

1.3.1. İç Denetçi	13
1.3.2. Kamu Denetçisi.....	14
1.3.3. Bağımsız Denetçi	14
2. İÇ DENETİM.....	16
2.1. İç Denetim Kavramı ve Gelişimi	16
2.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları.....	17
2.3. İç Denetimin Önemi.....	19
2.4. İç Denetim Türleri.....	20
2.5. İç Denetimin Unsurları.....	21
2.5.1. Fonksiyonel Bağımsızlık.....	22
2.5.2. Değer Katma	22
2.5.3. Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetim Süreçlerine Katkı.....	23
2.5.4. Danışmanlık	23
2.5.5. Standartlara Uygun Yürütme	24
2.6. İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulanmasına İlişkin Nedenler.....	24
2.6.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilirlik	24
2.6.2. Vekâlet Teorisi	25
2.6.3. Danışmanlık	27
2.6.4. Tasarruf İhtiyacı	28
2.6.5. Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı	28
3. İÇ DENETİMDE HİLE DENETİMİ.....	29
3.1. Hilenin Tanımı ve Hile Türleri	29
3.2. Hilenin Önlenmesine İlişkin Süreçler	32
3.2.1. Uygun Çalışanların İşe Alınması	32
3.2.2. Etik Değerler ve Kurumsal Etik Politikası.....	33
3.2.3. Etkin İç Kontrol Sistemi	33

3.3. Hile ve Hile Riskinin Değerlendirmesine İlişkin Süreçler.....	34
3.4. Hile Riskini Ortaya Çıkarma Yöntemleri	37
3.4.1. Analitik İnceleme Prosedürleri	38
3.4.2. Analitik İnceleme Prosedürleri Uygulamasında Zamanlama	40
3.4.3. Benford Kanunu	41
3.4.4. Yapay Sınır Ağları	43
3.4.5. Verilerin Analizi.....	43
3.4.6. Uzman Sistemler	44
3.5. Hileye Karşılık Vermek	45
4. İÇ DENETİMDE HİLE ARAŞTIRMA SÜRECİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA	46
4.1. Uygulamanın Amacı ve Kapsamı	46
4.2. Uygulamanın Yöntemi	46
4.3. Varsayımlar ve Sınırlılıklar.....	47
4.4. Uygulamaya Konu Şirketin Yapısı	47
4.4.1. Yönetmel Yapı ve Komiteler.....	47
4.4.2. Denetim Fonksiyonu ile İlgili Yapı	57
4.4.2.1. Denetim Süreçleri-Politikaları-Prosedürleri.....	58
4.4.2.2. İç Denetçilere İlişkin Düzenlemeler.....	61
4.5.Kırklareli Üretim Tesisinde Yaşanan Hile Vakası.....	63
4.5.1. Hile Soruşturması.....	63
4.5.1.1. Soruşturmada İç Denetçilerin Rolü.....	64
4.5.1.2. Soruşturmaya İlişkin Olaya Ait Genel Bilgiler	66
4.5.2. Hile Soruşturmasının Başlatılması.....	70
4.5.2.1. Şirkette Varolan Hile Soruşturması Başlatılması Yöntemleri	70
4.5.2.2. Hile Vakasının Soruşturmasının Başlatılmasına İlişkin Talep.....	73
4.5.3. Hile Soruşturma Planı	74

4.5.3.1. Kanıt Toplama ve Hilenin Boyutlarını Belirleme.....	75
4.5.3.2. Toplanan Kanıtların Analiz Edilmesi.....	77
4.5.3.3. Hileli İşleme İlişkin Tespitler ve Faillerin Belirlenmesi.....	81
4.5.4. Hile Soruşturmasının Sonuçları ve Raporlama.....	85
SONUÇ	91
KAYNAKLAR	96
ÖZGEÇMİŞ	969

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1. Denetim Kavramının Tarihsel Süreçteki Satır Başları	7
Tablo 2.1. İç Denetim Süreçlerinin Hileli İşlemleri Ortaya Çıkartması – Bölgesel Dağılım.....	20
Tablo 2.2. Vekâlet Teorisinin Kapsamı.....	26
Tablo 3.1. Hile Türleri.....	31
Tablo 3.2. Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanları	40
Tablo 4.1. XYZ A.Ş. Yönetim Kurulu Yapısı.....	49
Tablo 4.2. Ücretlendirme Komitesinin Yapısı.....	51
Tablo 4.3. Kurumsal Yönetim Komitesinin Yapısı.....	52
Tablo 4.4. Bütçe Komitesinin Yapısı	53
Tablo 4.5. Uyum Yönetimi ve Etik Komitesinin Yapısı	54
Tablo 4.6. Disiplin Komitesinin Yapısı.....	55
Tablo 4.7. Denetim Komitesinin Yapısı.....	56
Tablo 4.8. İç Denetim Yönetmeliğinin Genel Nitelikleri	59
Tablo 4.9. İç Denetçilere İlişkin Düzenlemeler.....	62
Tablo 4.10. İç Denetim Yönetmeliği – İç Denetçi Görevleri	64
Tablo 4.11. Hile Vakasının Genel Çerçevesi.....	67
Tablo 4.12. Soruşturma Talep Formu.....	71
Tablo 4.13. Benford Yasasına İlişkin Bulgular	77
Tablo 4.14. Benford Yasası Rakamların Beklenen Sıklıkları.....	79
Tablo 4.15. Benford Yasası ile Bulguların Karşılaştırılması.....	79
Tablo 4.16. XYZ A.Ş. Yazılı Uyarı Örneği.....	89

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Konusu ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri	8
Şekil 1.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	10
Şekil 1.3 Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişki Açısından Denetim Türleri	11
Şekil 3.1. Hile Karşıtı Politikalar.....	45
Şekil 4.1. Yönetim Komiteleri.....	50
Şekil 4.2. Denetim Fonksiyonunun Genel Yapısı	57

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 4.1. Benford Yasası Gözlem Alanı Verilerinin Dağılımı.....	78
---	----

KISALTMALAR LİSTESİ

ACFE: Association of Certified Fraud Examiners

A.Ş.: Anonim Şirket

CIMA: Chartered Institute of Management Accountants

ECIIA: European Confederation of Institutes of Internal Auditing

ERP: Enterprise Resource Planning

et.al.: and others

IAA: The Institute of Internal Auditors

IAPC: The International Association of Political Consultants

T.C.: Türkiye Cumhuriyeti

Vb.: Ve benzeri

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte, dünya üzerindeki piyasalarda paranın dolaşımına ilişkin var olan sınırlar kalkmıştır. Paranın likiditesinin artması ve ekonomik anlamda sınırların yok olmasına ek olarak iletişim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler sonrasında bilgi ve paranın transferinin kolaylaşması ile dünya üzerindeki ekonomilerin birbirlerinden etkilenme oranları artmıştır. Artık günümüzde, ekonomilerden birinde ortaya çıkan ciddi dalgalanmaların domino etkisi ile diğer ekonomileri etkilemesi kaçınılmazdır. Bu durumda da dünya ekonomilerinde finansal krizlerin yaşanma sıklığı ve bu finansal krizlerin sürelerinin ve etkilerinin uzun döneme yayılması kaçınılmaz olmuştur.

Uzun dönemde etki sahibi olan finansal krizlerin en derin etkilerini piyasalarda faaliyetlerini sürdüren örgütler hissetmektedir. Kârlılık yapılarının değişmesi yönünde ciddi etkiler ile karşı karşıya kalan örgütler rekabet yoğun sektörlerde sürdürülebilirliklerini korumak adına yapısal değişimlere başvurmuşlardır ve fakat kriz dönemlerinde yetersiz kalan bu değişimler sonucunda, örgütler kârlılıklarını ve sürdürülebilirliklerini korumak adına, gelir dağılımından adil pay alabilmek adına, yasal düzenlemeler dışında ve etik kurallar ile örtüşmeyen uygulamaları hayata geçirmeye başlamışlardır. Bu düzenlemeler pek tabii, ilk bakışta gözle görülebilen ve tespit edilebilen uygulamalardan oluşmamaktadır. Örgütlerde etik kurallardan arı olarak gerçekleştirilen hileli uygulamaları ancak, örgüt içerisinde krizlerin patlak vermesi ile ya da günümüzde özellikle vekalet teorisi kapsamında önemli bir ihtiyaç halini gelen denetim süreçleri ile ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, denetim, iç denetim ve bağımsız denetim konuları, örgütler, ekonomi ve makro düzeyde sürdürülebilir kalkınma açısından son derece önemli kavramlardır.

Hilelerin tespit edilememesi ve tespit edilemediklerinden dolayı önlenememesi sonucunda örgütler ve ekonomiler ciddi zararlar ile karşı karşıya kalmaktadır. Hileler,

tasarlanarak ve bilinç dâhilinde gerçekleştikleri için “hatalardan” önemli ölçüde farklılaşmaktadırlar ve bu nedenle de tespit edilmeleri oldukça zorlaşmaktadır.

Hilelerin tespit edilmesi noktasında en önemli görevlerden biri iç denetim süreçlerine düşmektedir. İç denetim süreçleri, örgütlerin süregelen faaliyetlerinin mevcut politikalara, düzenlemelere, yasalara ve yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesi ve aksayan faaliyetlere ilişkin tespitlerin yapılması noktasında kritik rol oynamaktadır. Etkin ve verimli sonuçlar ortaya koyabilecek iç kontrol sistemlerinin, kurumsal yönetim ilkelerinin benimsendiği ve etik kodların örgüt iklimine entegre edildiği örgütlerde faaliyet göstermesinin yanı sıra etkin olarak denetlenmesi ve aksaklıkların tespit edilerek engellenmesi şarttır. Bu noktada bir kere daha iç denetim ve iç denetime ilişkin uygulamaların örgütler açısından ne denli önemli olduğu görülmektedir.

Yürütülen bu çalışmada, denetim kavramı ve iç denetim kavramları çerçevesinde hile riski ve hile teorisi incelenmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında, iç denetimde hile araştırma sürecine yönelik bir uygulama yürütülmüştür. Yürütülen uygulamanın amacı, iç denetim süreçlerinde hile araştırma uygulamalarının hilenin ortaya çıkartılmasından raporlama sürecine kadar olan aşamalarının Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında açıklanmasıdır.

Yürütülen bu tez dört bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde denetim kavramı ele alınmıştır. Bu kapsamda denetimin tanımı ve tarihsel süreçteki gelişimi, denetim türleri ve denetçi kavramı – iç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçi – irdelenmiştir. Tezin ikinci bölümünde iç denetim kavramı detaylandırılmıştır. İç denetim kavramı ve gelişimi açıklandıktan sonra iç denetimin kapsamı, amaçları, iç denetimin önemi ve iç denetim türleri detaylandırılmıştır. İç denetimin unsurları fonksiyonel bağımsızlık, değer katma, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçlerine katkı, danışmanlık ve standartlara uygun yürütme alt başlıkları çerçevesinde incelendikten sonra bu bölümde son olarak iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına ilişkin nedenler açıklanmıştır. Tezin üçüncü bölümünde iç denetimde hile denetimi incelenmiştir. Hilenin tanımı, türleri, hilenin önlenmesine yönelik süreçler, hile ve hile riskinin

değerlendirilmesine ilişkin süreçler ve hile riskini ortaya çıkarma yöntemleri bu bölüm kapsamında ele alınmıştır. Tezin son bölümünde iç denetim hile araştırma sürecine yönelik uygulama gerçekleştirilmiştir.

BÖLÜM 1

DENETİM

1.1. Denetimin Tanımı ve Tarihsel Süreçteki Gelişimi

Denetim kavramı farklı disiplinler tarafından ele alınan ve farklı tanımlamalar kapsamında değerlendirilen bir kavramdır. Denetim, yönetim bilimi açısından ele alındığında son derece önemli bir alt başlık olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim yönetim bilimi bakış açısıyla; üst düzey yönetim tarafından önceden planlanmış amaçlar ve hedefler kapsamında, örgütlerin insan kaynaklarının yapmaları beklenen işlerin, eksiksiz, verimli, etkin, zamanında yapılıp yapılmadığını denetlemek (Newman, 1979: 479) şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim, ekonomik faaliyetler ile ilişkilendirilen ve bu faaliyetler ile ilgili ortaya konulan iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve ortaya çıkan sonuçlar ile ilgili olarak görüş ortaya koymak amacı ile yapılan değerlemeye ilişkin sistematik bir süreçtir (Cook, Winkle, 1984: 5).

Denetime ilişkin bir diğer tanımlama, denetimi amacı kapsamında ele alarak tanımlamaktadır ve denetimi; finansal tabloların denetlenmesi, finansal tabloların dipnotlarının önceden belirlenmiş finansal raporlama ölçütlerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yönelik görüş açıklamak şeklinde tanımlamaktadır (IAPC, 1994: 35). Denetimi finansal tabloların denetlenmesi amacı ile paralel olarak değerlendiren IAPC tarafından yapılan tanımlamanın bir benzeri, muhasebe disiplini tarafından yapılmaktadır. Muhasebe disiplini tarafından yapılan denetim tanımlamasına göre denetim; iktisadi bir faaliyete ya da olaya ilişkin öne sürülen iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığının derecesinin araştırılması ve bu araştırmaya ilişkin sonuçları, ilgi duyan paydaşlara bildirilmesi amacı ile tarafsız ve bağımsız olarak kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Kaval,2003: 19).

Denetim; bir birey, bir örgüt, bir iktidar ya da bir olaya ilişkin mevcut görünümün, yapının, işleyişin, yasalar, mevzuatlar, tüzükler, yönetmelikler çerçevesinde bilimsel ve akılcı yaklaşımlar gözeterek ölçülmesi, gözlemlenmesi ve raporlanmasına ilişkin tüm uğraşları kapsayan sistematik bir süreçtir (Yüzgün, 1974: 21).

Denetim kavramına ilişkin yapılan tanımlamalarda, kavrama ilişki bir takım ortak özelliklerin ve unsurların olduğu görülmektedir. Bu unsurları ve özellikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Güredin, 1994: 5-6), (Çetinoğlu, Kurnaz, 2010: 12);

- Denetimin konusu ekonomiye dayalı olan faaliyetler, olaylar, süreçlerdir.
- Denetim, planlama, kanıt toplama, toplanan kanıtları değerlendirme, değerlendirmeler kapsamında bir sonuca varma gibi temel adımları kapsayan sistematik bir süreçtir.
- Denetim sistematik bir yapı olarak kabul edilmektedir ve bu sistematik yapıda bilgi üretilir, karar verilir.
- Denetim sürecinin temel girdisi, örgütlerin sahip olduğu bilgi sistemleri ve muhasebe sistemleridir.
- Denetim, önceden belirlenmiş kriterler kapsamında sürdürülen bir süreçtir. Ekonomiye dayalı faaliyetlerin, olayların ya da süreçlerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ile ilgili olan denetim faaliyeti gerçekleşen-belirlenen arasındaki farklılıkların ortaya çıkartılması ve raporlanması ile ilgilidir.
- Denetim sürecinde raporlama ya da bir diğer ifade ile sunum olgusu önemlidir. Raporlama, denetim sürecinin son aşamasıdır ve denetim sistematığında yer alan diğer tüm adımlar gibi, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesi gözetilerek yürütülmelidir.

Günümüzde gerek alan yazında gerekse iş dünyasında sıklıkla kullanılan bir kavram olan denetim kavramı tarihsel açıdan incelendiğinde, kavramın köklerinin topluluk halinde yaşamak ile eş değer bir zamana tekabül ettiği görülmektedir. Diğer bir ifade ile denetim kavramı, insanlık tarihi kadar eski bir kavramdır ve fakat kavramın günümüzdeki kapsamına gelmesine kadar olan süreçte farklı anlamlar taşıdığı bilinmektedir. Denetim ile ilgili süreçlerin gelişmesi ve denetimin günümüzdeki sistematik süreçler bütünü halini

alması noktasında etkili olan temel değişken; ekonomik çıkar çatışmalarıdır demek doğru bir yaklaşım olacaktır.

Denetime ilişkin olarak tarihsel süreçte ilk olarak kamuya ilişkin denetim süreçlerinin uygulandığını görmek mümkündür. Kamu hesaplarından sorumlu olan bireylere ilişkin olarak sözlü sunum yapılmasının zorunlu kılınması tarihsel süreçteki kamu denetiminin ilk örneklerinden bir tanesidir (Porter, et.al., 2003: 18).

Tarihsel süreçte, yaşanan savaşlar ve savaşlar nedeniyle ortaya çıkan kriz dönemleri nedeni ile yaşanan ekonomik durgunluk dönemleri sonucunda, ekonomik hareketliliğin azalması ve kamuya ilişkin denetim ihtiyacının azalması ile birlikte denetim ve denetime ilişkin süreçlerin gelişmesi dönemseller olarak sektöre uğramıştır. Ancak, özellikle sanayi devrimi sonrasında, makineleşmenin ve kitle üretimine geçmenin etkileri ile yapısal olarak değişme giren ekonomilerde denetim ve denetim süreçlerine olan ihtiyaç giderek artmıştır. Denetim süreçlerine duyulan ihtiyacı etkileyen diğer önemli faktörler ise, anonim şirketlerin kurulması ve bankacılık piyasasında yaşanan gelişmeler olarak kabul edilmektedir.

Denetim süreçleri öncelikle, sadece yılsonlarında oluşan raporların denetlenmesi şeklinde sürdürülmekte idi. Dönem içerisindeki kayıtların ve finansal olayların incelenmesi zaman ve maliyet açısından oldukça zor olduğu için sadece yılsonu raporlarından yola çıkılarak yapılan denetim süreçlerinden günümüzde uygulanan detaylı denetim süreçlerine geçilmesi ikinci dünya sonrasındaki döneme tekabül etmektedir. İkinci dünya savaşı sonrası dönemde, küreselleşmenin etkilerinin yavaş yavaş tüm alanlara yayılması, iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile paralel olarak bilgiye erişimin kolaylaşması ve paranın dolaşım kabiliyetinin artması ile birlikte ihtiyaç duyulan uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile birlikte, denetim süreçleri de uluslararası standartlar kapsamında ele alınması gereken konulardan biri olarak kabul edilmiş ve bu kapsamda yapılan düzenlemeler ile denetime ilişkin süreçlerde maliyet ve zaman tasarrufu sağlanması hedeflenmiştir. Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren, denetim, denetçi ve denetim standartlarının sağlanması kavramları önem arz eden kavramlar haline almıştır (Porter, et.al., 2003: 31).

Bu noktaya kadar anlatılan bilgiler kapsamında, denetim kavramının tarihsel süreçteki yolculuğunu aşağıda yer alan tablo 1 yardımı ile özetlemek mümkündür.

Tablo 1.1. Denetim Kavramının Tarihsel Süreçteki Satır Başları

Tarihsel Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	Bilgiyi Kullananlar
Sanayi Devrimi Öncesi Dönem	% 100 oranında inceleme yapmak	Hataların, yanlışlıkların tespiti	İşletme sahipleri
Sanayi Devriminden sonra 1900'li Yıllara Kadar Olan Dönem	% 100 oranında inceleme yapmak	Hataların, yanlışlıkların tespiti	İşletme sahipleri ve kreditorler
1900 – 1930 Arası Olan Dönem	% 100 oranında inceleme yapmak ve örneklemeye başvurmak	Finansal tabloların doğruluğunun onaylanması	İşletme sahipleri, kreditorler, devlet
1930'dan günümüze	Finansal verilerin örnekleme yolu ile incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğuna ilişkin tarafsız ve bağımsız görüş bildirme	İşletme sahipleri, kreditorler, devlet, sendikalar, tüm diğer paydaş gruplar

Kaynak: Güredin, 1994: 6

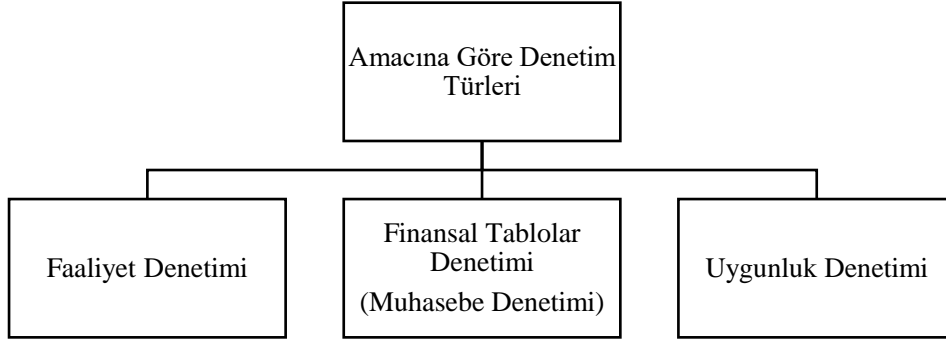
Sonuç olarak günümüz modern denetim yaklaşımı kapsamında denetim, ekonomik sonuçlar doğuran olaylara, faaliyetlere ve süreçlere ilişkin olan belgelerin doğrulanmasına yönelik kayıtlar ile karşılaştırılmasını, finansal tabloların doğruluğunun ve uygunluğunun araştırılması, örgütlerin iç kontrol sistemleri kapsamında var olan muhasebe sistem ve süreçlerinin değerlendirilmesi ve örgüt faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin değerlendirilmesi süreçlerini kapsayan, yüksek mesleki bilgi, beceri, tecrübe gerektiren sistematik bir süreçtir (Gürebüz, 1990: 3). Bu süreç kapsamında denetimin birtakım amaçları olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Denetimin en temel amacı, örgütlerin çıktılarının, örgütler ile ilişkili olan tüm paydaşlar nezdinde, gerçeğe uygun, doğru, güvenilir olduğunu, belirlenmiş ilkeler ve mesleki standartlara uygun olarak raporlamak amacı ile yapılan bir faaliyettir (Hayes, et.al., 2005: 12).

1.2. Denetimin Türleri

Denetime ilişkin alan yazın incelendiğinde denetimin farklı sınıflandırmalar kapsamında türlerine ayrıldığı görülmektedir. Çalışmanın takip eden başlıklarında denetimin türleri farklı kökteki sınıflandırmalar kapsamında incelenmektedir.

1.2.1. Konusu ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Konusu ve amaçlarına göre denetim türleri Şekil 1.1’de özetlenmektedir.



Şekil 1.1. Konusu ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Kaynak: Kaval, 2003: 24’ten yararlanılarak şekil olarak sunulmuştur.

1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli olup olmadığının denetlenmesi olarak tarif edilmektedir. Faaliyet denetimi; bir işletmenin, büyüme, karlılık, etkin gelişme gibi olanaklarını ortaya çıkartmak ya da bu amaçlar kapsamında tespit edilen işletme amaç ile hedeflerinin uygulanabilirliğini ve başarılı olma olasılığını test eden, işletme hedeflerine ulaşma noktasında engel teşkil eden ya da olumsuzluk içeren gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir (Kaval, 2003: 24).

Faaliyet denetimi, yönetsel olarak sürdürülen faaliyetler ile ilgili olabileceği gibi daha geniş bir perspektifte örgüte ilişkin faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin

incelenmesi kapsamında da olabilmektedir. Faaliyet denetiminde önemli olan husus, örgütün faaliyetlerine ilişkin çıktıların ve faaliyetlerine ilişkin süreçlerin, örgütün üst yönetimi tarafından belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşabilmesine yönelik yürütülen faaliyetlerdir.

Faaliyet denetimi, genellikle, işletmelerin iç denetçileri tarafından yürütülmekte ve işletmenin iç süreçlerinin – üretim süreçleri, insan kaynakları süreçleri gibi – belirlenmiş politika ve prosedürler kapsamında denetlenmesini içermektedir (Çatıkkaş, 2011: 9).

1.2.1.2. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi ya da diğer bir ismi ile muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların ve bu tablolar dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2003: 25).

Finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim süreçlerinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2012: 8);

- Finansal tablolar denetiminin temel özelliği, işletmelerin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır,
- Finansal tabloların denetim süreçlerinde görev alan denetçilerin bağımsız ve tarafsız olmaları ön şarttır,
- Finansal tablolarda var olan önemli yanlışlıkların ortaya çıkartılması, finansal tablolar denetiminin ön şartıdır,
- Finansal tablolar denetim süreçlerinin sonucunda finansal raporlara ilişkin tek bir rapor düzenlenmesi ve bu raporda denetim süreçlerinde ortaya çıkan hataların belirtilmesi şarttır.

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün yürüttüğü finansal işlemlerin ve örgütsel faaliyetlerin, önceden belirlenmiş yasalara ve mevzuata yönelik olarak uygunluğunun denetlenmesidir.

Uygunluk denetim süreçleri, iç denetçiler ya da kamu denetçileri tarafından yürütülen süreçlerdir ve genellikle, örgütlerin finansal sonuçlarını gösteren gelir tabloları ve bilançoları kapsamında denetlenmesi ile ilgilidir (Güredin, 1994: 14).

1.2.2. Uygulamam Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri şekil 1.2’de özetlenmektedir.



Şekil 1.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

1.2.2.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, işletme faaliyetlerinin yıl boyunca kesintisiz olarak incelenmesi şeklinde tanımlanabilir. Sürekli denetimin en önemli özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkân bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır (Kaval, 2003: 27).

1.2.2.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim ya da bir başka değişle ara dönem denetimi aylık, üç aylık ya da altı aylık gibi dönemler halinde gerçekleştirilen denetim çalışmalarıdır. Bu denetimi sürekli denetimden ayıran en önemli özellik sınırlı denetimde denetim kanıtı toplamada denetçinin sınırlanmış olmasıdır.

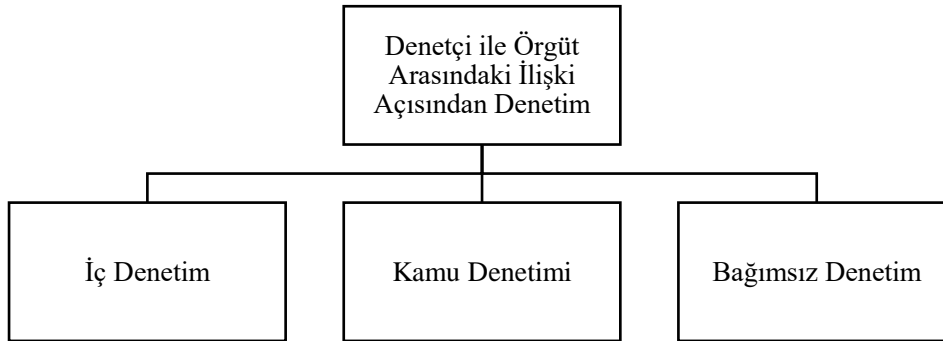
Sınırlı denetim; belirli tarihlerde yapılan denetim türü olarak ele alınmaktadır. Belirli tarihler, genel kabul görmüş uygulamada, üç aylık, altı aylık, dokuz aylık gibi, kısa dönemlere ilişkin olmaktadır.

1.2.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, örgütlerin tasfiye, birleşme, devir, kısmi bölünme, bölünme gibi özellik arz eden durumlarında ya da halka ilk defa arz olacak şirketlerin halka arz edilmesinden önce geçirdiği denetim türüdür (Kaval, 2003: 27).

1.2.3. Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişki Açısından Denetim Türleri

Denetçi ile örgüt arasındaki denetim ilişkisinin sahip olduğu hukuksal bağ kapsamında, denetim türleri ele alındığında denetim aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.



Şekil 1.3 Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişki Açısından Denetim Türleri

1.2.3.1. İç Denetim

İç denetim en temel anlamda, bir örgütün sürdürmekte olduğu faaliyetlerinin, örgütün üst yönetimi tarafından belirlenmiş, politikalara, planlara, prosedürlere ve stratejilere uygun olup olmadığının ölçülmesi ve örgüt içerisinde var olan iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olarak işleyip işlemediğini denetlemek ile ilgili olan sistematik bir süreçtir (Kepekçi, 2004: 4).

İç denetim, örgütün faaliyetleri ile ilişkilendirilebilen tüm süreçlerinin belirlenen kriterlere uygunluğunu denetlemesi kapsamında bir anlamda örgütün elinde olan tüm kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını da denetlemektedir. Dolayısıyla, iç denetim bir anlamda, örgütün etkin kaynak kullanımı üzerinde de olumlu etki sahibidir. İç denetim süreçleri kapsamında belirlenen aksaklıkların giderilmesi, örgütün tüm kaynaklarını belirlenmiş olan amaç ve hedeflere katma değer yaratacak şekilde yönetmesine olanak sağlamaktadır.

1.2.3.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi yetkilendirmesini yasalar kapsamında alan bir denetim türüdür ve bu denetim türünde gerçekleştirilen denetimler finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi olarak amaçlarına göre farklılaşmaktadır (Gürbüz, 1990: 17). Diğer bir ifade ile kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı kişiler tarafından yürütülen ve yasalardan yetki alarak sürdürülen denetimlerin tamamına verilen isimdir (Durmuş, Taş, 2008: 11).

Kamu denetiminin temel amacı, toplumsal refahı ve güveni sürdürülebilir kılmak ve devlet eli ile tüm sektörlerde sürdürülen faaliyetlerin yasalara uygunluğunun denetlenmesidir.

1.2.3.3. Bağımsız Denetim

Denetçi ile örgüt arasındaki ilişkisel bağ kapsamında yapılan denetim sınıflandırmasında yer alan bir diğer denetim türü bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim

en temel anlamda, örgütlerin talebi üzerine, belirlenmiş bir denetim sözleşmesi ile çerçevelenen, denetim şirketleri ya da muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülen denetim türüdür. Bağımsız denetim türünü kamu denetiminden ayıran en önemli özellik, bağımsız denetimi talep eden tarafın örgüt olması durumudur. Diğer bir ifade ile kamu tarafından yürütülen denetim faaliyetleri kapsamında örgütün bu faaliyetlere ilişkin isteklilik durumu ele alınmamaktadır ve kamu denetim kurumları ile örgüt arasında bir sözleşme akit edilmemektedir.

1.3. Denetçi Kavramı

Denetçi en temel anlamda denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişiler ya da kurumlardır. Daha geniş anlamda ele almak gerekirse denetçi; denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde yeterli mesleki bilgiye ve tecrübeye sahip, ahlaki ve etik nitelikleri yüksek kişilerdir (Gürbüz, 1990: 17) .

Denetçiler, iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olarak üç şekilde sınıflandırılmaktadır.

Denetçilerin yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olması, yeterli tecrübeye sahip olması, bağımsız ve tarafsız davranabilme özelliğine sahip olması, yürüttüğü denetim çalışmalarına gereken özeni vermesi, ahlaklı olması ve etik değerlere bağlı tutumlar sergilemesi gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 31).

1.3.1. İç Denetçi

İç denetçi, örgütlerin kendi bünyelerinde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerinde yani iç denetim süreçlerinde görev alan denetçilere verilen isimdir. İç denetçiler, örgüt içerisinde süregelen uygulamaların etkin ve verimli olup olmadığını incelemek, örgütün üst düzey yönetimi tarafından belirlenmiş olan politikaların ve bu politikalara yönelik geliştirilen stratejik planlara ilişkin uygulamaların belirlenmiş kriterlere göre uygun olup olmadığını denetlemek, örgütün üst düzey yönetimi tarafından talep edilen özel nitelikli denetim işlemlerini yapmak üzere örgüt bünyesinde görevli olan denetçilerdir. Bir

anlamda, iç denetçiler, örgütlerin iç kontrol sistemlerinin sürekliliğini sağlarlar ve iç denetim faaliyetleri sayesinde örgüt kaynaklarının etkinliği ve verimliliği üzerine etki ederler.

1.3.2. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamu denetim faaliyetlerinde bulunan denetçilerdir. Farklı devlet kurum ya da kuruluşlarında var olan denetim birimleri tarafından kamu sektöründe faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar ile özel sektör örgütlerinin faaliyetlerinin yasalara ve yürürlükte olan mevzuata uygunluk derecesini kamu yararı gözeterek izleyen ve denetleyen denetçiler kamu denetçileri olarak adlandırılmaktadır (Gürerdin, 1994: 10).

Kamu denetçilerini diğer denetçi tiplerinden ayıran en temel özellik, kamu denetçilerinin sahip oldukları gücü yasalardan almalarıdır (Gürbüz, 1990: 23).

1.3.3. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri ile karşılaştırıldıklarında bağımsızlık ve tarafsızlık özellikleri en yüksek olan denetçi grubu olarak kabul edilmektedirler.

Bağımsız denetçiler, bağımsız olarak denetim faaliyetlerini sürdürmek için kurulan, amacı denetim olan örgütler bünyesinde çalışmaktadırlar.

Bağımsız denetçiler bağımsız denetime ilişkin talep üzerine, talebi yapan örgütün faaliyetlerini, finansal sonuçlarını belirlenmiş kriterlere ve esaslara uygunluğunu denetlemek ve denetim faaliyetleri sonucunda görüş içeren bir rapor sunmak ile görevlidirler. Bağımsız denetçiler genel çerçevede aşağıda maddeler halinde sunulan hizmetleri gerçekleştirmektedirler (Gürbüz, 1990: 22-25);

- Örgütlerin finansal tablolarına ilişkin denetim gerçekleştirmek
- Örgütlerin üst düzey yönetim kademelerine danışmanlık yapmak

- Örgütlerin talep ettiği konulara yönelik inceleme, araştırma yapmak ve sonuçlarını rapor halinde sunmak
- Muhasebe sisteminin örgütlenmesi, iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülebilir kılınması gibi denetime yönelik konularda örgüt yönetiminin talebi doğrultusunda danışmanlık yapmak
- Örgütleri, veri mahkemelerinde, borsada ya da vergi daireleri nezdinde temsil etmek; bilirkişilik, hakemlik ya da tasfiye memuru olarak görev yapmak

BÖLÜM 2

İÇ DENETİM

2.1. İç Denetim Kavramı ve Gelişimi

İç denetime ilişkin genel kabul görmüş tanımlamalardan bir tanesi IIA tarafından 2003 yılında yapılan aşağıdaki tanımlamadır;

“İç denetim bir örgütün faaliyetlerinin gelişmesini sağlamak ve bu faaliyetlere katma değer sağlamak amacı ile yürütülen bağımsız, tarafsız, danışmanlık faaliyetidir.”

İç denetime ilişkin bir diğer tanımlamaya göre ise iç denetim;

“bir örgütün faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak ve geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama etkinliğidir” (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2013).

İç denetim, örgüte ilişkin faaliyetlerin, yönetim tarafından belirlenmiş olan politikalara, planlara ve prosedürlere uygunluğunu ölçerek iç kontrol sisteminin kuruluş amaçları doğrultusunda etkin ve verimli işleyip işlemediğini denetleyen sistematik bir süreçtir (Kepekçi, 2000: 3).

Ülkemizde çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63üncü maddesi kapsamında iç denetim aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: Madde 63);

“ Kamu idaresinin çalışmalarına katkı sağlamak ve çalışmalarını geliştirmek için elde olan kaynakların ekonomik, etkin ve verimli olarak yönetilip yönetilmediğine ilişkin değerlendirmelerde bulunmak ve bu konuda rehberlik hizmeti sunmak amacı ile yürütülen, bağımsız, güvence sağlayan danışmanlık faaliyetleri iç denetim olarak tanımlanır. Konu faaliyetler, kamu idarelerinin yönetsel yapılarını ve kontrole ilişkin yapılarını ve de mali işlemlerine ilişkin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi, geliştirilmesi amacı ile sistematik ve disiplinli bir şekilde genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yürütülür.

İç denetim kavramı ile ilgili olarak aynı amacı ve kapsamı taşıyan fakat farklı dile sahip olan tanımlamaların olmasındaki temel neden, iç denetimin, yasal düzenlemeler ve mevzuatlar ile ilgili olması ve yasal düzenlemeler ile ilgili küresel anlamda ortak bir dil olmamasıdır. İç denetime ilişkin ortak bir dilin geliştirilmesini kendisine temel amaç olarak belirleyen, 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan ve halen 165 farklı ülkeden 150.000'den fazla temsilciyi bünyesinde barındıran; “the Institute of Internal Auditors – İç Denetçiler Enstitüsü (IAA)” iç denetimi; bir örgütün faaliyetlerine katma değer yaratmak ve gelişmesini sağlamak amacı ile tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir (IAA, 2013) şeklinde tanımlamıştır.

İç denetim kavramının tarihsel yolculuğu on üçüncü yüzyıla dayanmaktadır. İngilizce “*audit*” olarak kullanılan denetim kelimesinin Latin dili kökenli kökü olan “*audire*” 1300'lü yıllarda unvan olarak İngiltere topraklarında kullanılmış olan bir kelimedir (Allen, 2004: 5). Uzun yıllar unvan olarak kullanılan bu kelime, sanayi devrimi ile birlikte muhasebeye ve finansal sonuçlara yönelik ilginin artması ve kayıtların incelenmeye başlaması ile birlikte Avrupa topraklarında günümüz modern denetim ile benzer niteliklere sahip denetim altyapısının kurulması ile kullanılmaya başlanmıştır.

1941 yılına gelindiğinde Amerika Birleşik Devletleri'nde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IAA)'nın kurulması ile birlikte iç denetime ilişkin çabaların ilk tohumları atılmış ve iç denetim kavramı her geçen gün artarak önem kazanmıştır. İç denetim faaliyetlerinin giderek önem kazanmasının en temel nedeni, günümüz örgütleri için, denetim hizmetinin devamlılık arz eden bir ihtiyaç olmasıdır (Başpınar, 2006: 26-28).

2.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları

İç denetim faaliyetleri tarihsel süreçte öncelikle, finansal denetim ile ilişkili olarak sürdürülmüştür. Diğer bir ifade ile iç denetim süreçlerinin ağırlığı, finansal tabloların denetlenmesi ve finansal sonuçların incelenmesi idi. Ancak, küreselleşme ile birlikte değişen piyasa yapılarında farklı istek ve ihtiyaçları tatmin etmek zorunda kalan ve rekabet avantajlarını korumak zorunda olan örgütlerin, iç denetime ilişkin ihtiyaçları da değişen piyasa koşullarına paralel olarak değişti. Günümüz küresel dünyasında iç

denetim, oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır ve sadece finansal sonuçların-finansal tabloların denetlenmesi ile ilgili değildir. İç denetim artık, finansal olduğu kadar finansal nitelik taşımayan faaliyetlerin, konuların, vakaların da denetlenmesine yönelik çalışmalar yürüten bir sistematik halini almıştır. İç denetim artık, örgütlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, verimliliğini ölçmeyi amaçlayan, belirlenmiş örgüt amaç ve hedeflerine etkin ve verimli kaynak kullanımı ile ulaşılması süreçlerine destek veren bir sistematik halini almıştır (Adiloğlu, 2011: 11).

İç denetim, bir örgütün, yönetsel faaliyetlerini, bilgi iletişim sistemlerini, bilgi sistemlerini kapsayacak genişlikte bir kontrol alanına sahiptir ve tüm bu alanlar üzerinde sürdürülen kontrol ve denetim faaliyetleri sayesinde, finansal ve operasyonel verimliliğin artmasına katkı yapılmaktadır. Ayrıca, yürütülen iç denetim faaliyetleri süresince, var olan aksaklıkların vakitli bir şekilde ortaya çıkması ile birlikte, örgütlerin bu aksaklıkları gidermeye yönelik stratejiler geliştirmesi mümkün olmakta ve olası büyük montanlı olumsuz sonuçlardan kaçınılmaktadır. Bir anlamda, iç kontrol sisteminin ve diğer operasyonel süreçlerin etkinliğinin sağlanması ile birlikte, örgütlerin risk yönetim süreçlerine etkin katkı ile ve işletmeye ait kaynakların, varlıkların korunması sağlanmaktadır (Başpınar, 2006: 26).

İç denetim faaliyetleri bir anlamda örgütün yönetsel süreçlerinde alınan tüm kararlara (stratejik kararlar, operasyonel kararlar vb.) ayna tutar niteliktedir. Örgütün belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşması süresince alınan kararlar sonucunda gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğini denetleyen iç denetim süreçlerinin temel amaçlarını aşağıdaki maddeler kapsamında özetlemek mümkündür (Uyar, 2009: 21);

- Örgütün finansal ve finansal olmayan tüm süreçlerinin kontrolüne dâhil olarak, örgüt tarafından yürütülen tüm faaliyetlerin etkin, verimli ve yeterli sonuçlar vermesinin sağlanması ve örgütün sağlıklı bir şekilde belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamak,
- Örgütlerin önceden belirlenmiş örgüt politikalarına uygun faaliyet göstermesini kontrol altında tutmak ve amaçlar, programlar, stratejik planlar, performans

planları gibi tüm planlara ve yürürlükte olan yasal mevzuata uygun olarak sürdürülebilir örgütsel kalkınmayı sağlamak,

- Örgütün varlıklarının etkin ve verimli olarak kullanılmasını sağlamak, örgüt varlıklarını güvence altına almak,
- Muhasebe sistemlerine ilişkin süreçlerin ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini incelemek, değerlendirmek ve belirlenen risklerin minimize edilmesine katkı sağlamak,

2.3. İç Denetimin Önemi

İç denetim süreçleri, birçok açıdan işletmeler açısından önem teşkil eden süreçlerdir. İç denetimin en önemli katkısı, hileli işlemlerin ortaya çıkartılması noktasında işletmelere katkı sağlamaktadır. ACFE'nin 2016 yılındaki raporu kapsamında, işletmelerde, hileli işlemlerin ortaya çıkartılması noktasında iç denetim süreçlerinin % 16,5 oran ile ikinci sırada olduğu görülmektedir (ACFE, 2016: 20). ACFE'nin 2016 yılı raporu incelendiğinde, daha önceki yıllara kıyasla iç denetim süreçlerinin hileli işlemlerin ortaya çıkartılması noktasındaki etkisinin arttığı görülmektedir. Rapor kapsamındaki verilere göre 2014 yılında yayınlanan rapor kapsamındaki iç denetim süreçlerinin hileli işlem ortaya çıkartma oranı % 14,10 ve 2012 yılında yayınlanan rapor kapsamındaki iç denetim süreçlerini hileli işlem ortaya çıkartma oranı % 14,40 olarak belirlenmiştir (ACFE, 2016: 21).

İç denetim süreçlerinin hileli işlemleri ortaya çıkartması noktasındaki yararı, işletmelerin büyüklükleri ile ilişkilendirilmektedir. ACFE'nin raporu kapsamındaki verilerden yola çıkarak, iç denetim süreçlerinin büyük örgütlerde, hileli işlemleri ortaya çıkartma noktasında, küçük örgütlere göre görece daha etkin bir süreç olduğu sonucuna varılabilmektedir. Rapor kapsamındaki verilere göre; iç denetim süreçleri 100 çalışandan daha az çalışana sahip küçük örgütlerde hileli işlemleri % 12,00 oranında ortaya çıkartırken, 100 çalışandan fazla çalışana sahip büyük örgütlerde hileli işlemleri % 18,60 oranında ortaya çıkartmaktadır.

İç denetim süreçlerinin hileli işlemleri ortaya çıkartmasındaki başarı oranına ilişkin bir diğer farklılaşma, bölgesel anlamda ortaya çıkmaktadır. ACFE'nin 2016 yıl sonu raporuna göre, iç denetimin hileli işlem ortaya çıkartmasının bölgeler arasındaki dağılımına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir;

Tablo 2.1. İç Denetim Süreçlerinin Hileli İşlemleri Ortaya Çıkartması – Bölgesel Dağılım

İç Denetim Süreci / Hile Riski Ortaya Çıkartma Oranı	Bölge
% 14,10	Amerika Birleşik Devletleri
% 16,20	Sahra Altı Afrika Bölgesi
% 15,80	Asya – Pasifik Bölgesi
% 19,80	Latin Amerika ve Karayipler
% 16,40	Batı Avrupa Bölgesi
% 20,60	Doğu Avrupa Bölgesi ve Merkez Asya
% 21,90	Güney Asya Bölgesi
% 20,90	Kanada
% 25,30	Orta Doğru ve Kuzey Afrika Bölgesi

ACFE raporu kapsamında değerlendirildiğinde, iç denetim süreçlerinin dünya üzerindeki tüm bölgelerde, hile riskinin tespit edilmesi noktasında önem arz eden bir süreç olduğu sonucuna varmak mümkündür.

2.4. İç Denetim Türleri

İç denetçiler, denetimin farklı türlerini örgüt içerisinde uygulamaktadırlar. Diğer bir ifade ile iç denetim süreçleri, faaliyet denetimleri, finansal tablo denetimleri ve uygunluk denetimleri gerçekleştirmektedirler. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen bu denetim türleri, örgütlerin iç denetim sistemleri kapsamında belirledikleri periyotlarda ve ya olumsuz bir durum tespit edildiğinde (örneğin; hileli işlem şüphesi) gerçekleştirilmektedir.

İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyet denetimleri; örgütün üst düzey yönetim kademeleri tarafından belirlenmiş olan faaliyet hedeflerine ulaşılmasına yönelik, süregelen süreçlerin denetlenmesi ile ilgilidir. Faaliyet denetimlerinde temel amaç,

oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve belirlenen risklere yönelik olarak önleyici tedbirlerin uygunluğunun denetlenmesidir. Diğer bir ifade ile faaliyet denetiminde, örgütün tüm faaliyetleri mevcut ya da olası riskler ve belirlenmiş faaliyetler hedefleri kapsamında kontrol edilir ve yapılan denetim süreçleri sonucunda varılan sonuçlar; faaliyetlerin planlara uygun devam edip etmediği, faaliyetlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği gibi konuları kapsayan bir rapor örgüt üst yönetimine sunulur. Bu raporlama bir anlamda, örgütün üst yönetiminin faaliyetlere yönelik alınan kararların etkinliğini ve doğruluğunu tespit etmesine yönelik bir özet niteliğindedir ve rapor kapsamında tespit edilen eksikliklerin giderilmesine yönelik önlemlerin alınması, örgütün amaç ve hedeflerine etkin bir şekilde ulaşmasını olumlu katkı sağlar.

İç denetçilerin gerçekleştirdiği bir diğer denetim türü, örgütün finansal sonuçlarının değerlendirilmesine yönelik olarak sürdürülen finansal tablo denetimidir. Finansal tablo denetimi, birinci bölümde de detaylı bir şekilde aktarıldığı gibi, örgütün finansal sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ve kontrolüdür. İç denetçiler tarafından yürütülen finansal denetim süreçleri, örgütün üst düzey yönetimine karşı sorumluluk alanı olarak kabul edilmektedir ve finansal denetim süreçlerinde tespit edilen olumsuzluklar ve finansal sonuçların etkin olmasına yönelik kontrollerin belirlenmesi, finansal denetim süreçlerine dâhil olan uygulamalardır.

İç denetçiler tarafından yürütülen bir diğer denetim, uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi, örgüt tarafından yürütülen tüm faaliyetlerin ilgili oldukları yasal mevzuata ve konu faaliyet ile ilgili örgüt tarafından belirlenen prosedürlere uygun olup olmadığının denetlenmesine yöneliktir. İç denetçiler tarafından yürütülen uygunluk denetimlerinin sonuçları da raporlanmak sureti ile yönetime sunulmaktadır.

2.5. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin unsurları, iç denetime ilişkin yapılan tanımlamalar kapsamında da görülebileceği gibi; fonksiyonel bağımsızlık, değer katma, risk yönetimi ve kurumsal

yönetim süreçlerine katkı sağlama, danışmanlık ve standartlara göre yürütme şeklinde sıralanmaktadır.

2.5.1. Fonksiyonel Bağımsızlık

İç denetim süreçlerinde göre alan iç denetçilerin bağlı oldukları iç denetim departmanlarının, örgüt içerisindeki diğer departmanlardan bağımsız olması ve tarafsızlıklarını etki edecek herhangi bir etki altında kalmadan denetim faaliyetlerini sürdürmeleri gerekmektedir. Tarafsızlığa etki edecek bir örgütsel yapılanmada, iç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli sonuçlar doğurması beklenemez. İç denetçilerin, iç denetim faaliyetlerini uygulamalarına ilişkin süreçlerde, her türlü etkiden arındırılmaları, her türlü baskı ortamından uzak olmaları ve tarafsız bir şekilde iç denetim faaliyetlerinin sürdürmeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra, bağımsızlığın ve tarafsızlığın mümkün olana en yüksek oranda sağlanabilmesi noktasında, denetim departmanlarının tek bir üst düzey organa bağlı olmaması gerekmektedir. Farklı üst düzey organlara bağlı olmak, iç denetim süreçlerine yönelik baskıların ve etkilerin minimize edilmesine katkı sağlamaktadır. Bağımsızlığın ve tarafsızlığın sürdürülebilir kılınması için iç denetim yöneticileri fonksiyonel olarak denetim komitesine ancak, yönetsel olarak direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet göstermelidir (ECIIA, 2005: 28)

2.5.2. Değer Katma

İç denetim süreçlerinde yürütülen denetimler, örgütlerin faaliyetlerini geliştirebilmeleri noktasında katkı sağlamaktadır. İç denetim süreçleri kapsamında ortaya çıkan aksaklıkların zamanında giderilmesine yönelik önlemlerin alınması, örgütlerin etkin kaynak kullanmasına ve varlıklarını korumasına katkı sağlamaktadır.

İç denetim faaliyetleri, ortaya çıkabilecek risklerin azaltılmasına, varlıklara ilişkin etkin kullanım planlarının geliştirilmesine katkı sağladığı noktada, kurumsal anlamda katma değer yaratmaktadır ve bu faydaları nedeni ile de örgütler tarafından oluşabilecek hataların ve düzensizliklerin önlenmesi ve azaltılması noktasında etkin bir araç olarak kullanılmaktadır (Güredin, 2000: 176).

2.5.3. Risk Yönetimi ve Kurumsal Yönetim Süreçlerine Katkı

İç denetim süreçleri risk yönetim süreçlerine, kurumsal yönetim ile ilgili süreçlere ve kurumsal risk yönetimi faaliyetlerine etkin katkı sağlamaktadır. Günümüz küresel dünyasında rekabet yoğun piyasalarda sürdürülebilirliğinin sağlanması noktasında var olan iç ve dış risklerin analiz edilmesi ve yönetilmesi örgütler için önemli bir şarttır. Kurumsal risk yönetimi de kurumu etkileme olasılığına sahip potansiyel risklerin belirlenmesi ve bu risklere ilişkin alınabilecek tüm önlemlerin alınmasına yönelik çabaları kapsamaktadır. İç denetim süreçleri bu noktada, gerçekleştirdiği denetimler ile kurumsal risk yönetim süreçlerine katkı sağlamaktadır.

Kurumsal risk yönetim süreçleri, sürekli, akışkan ve tüm kurum faaliyetlerini içerisine alan süreçlerdir ve kurumun her düzeydeki çalışanlarını ve yöneticilerini etkileyerek, kurum içerisindeki risklerin belirlenmesi, bu risklere yönelik alınacak önlemler ile kurumun amaç ve hedeflerine etkin bir şekilde oluşmasına yönelik makul bir güvence sağlamayı amaçlar (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, 2004: 2). İç denetim faaliyetlerinde belirlenen aksaklıklara ilişkin oluşturulan raporlar da kurumsal risk yönetim süreçlerine, risklerin belirlenmesine yönelik veri olarak katkı sağlar ve kurumsal risk yönetim süreçlerinde iç denetim raporlarında yer alan aksaklıklara ilişkin alanlara yönelik risk analizleri etkin bir şekilde yürütülür.

2.5.4. Danışmanlık

İç denetime ilişkin tanımlamalar kapsamında, iç denetim süreçlerinin yönetsel kademelere danışmanlık yapma görevi olduğuna ilişkin bilgiler ışığında; iç denetimin yönetsel karar alma süreçlerine danışmanlık hizmeti verdiği söylenebilir (Yüksek, 2011: 21). Diğer bir ifade ile iç denetçiler tarafından iç denetim süreçleri sonucunda hazırlanan raporlar, yönetsel kademelere, yönetim süreçler, örgüt operasyonları, faaliyetlerde yaşanan aksaklıklara ilişkin bilgi sunmakta ve yönetimin alacağı stratejik kararlara bilgi teşkil etmektedir (Çelik, 2005: 36).

2.5.5. Standartlara Uygun Yürütme

İç denetim süreçleri, farklı mevzuatlar kapsamında, farklı örgüt faaliyetlerine yönelik olarak sürdürülmektedir. Bu kapsamda, en önemli olan nokta, iç denetim süreçlerinin mevcut standartlara uygun olarak yürütülmesidir. Diğer bir ifade ile iç denetim faaliyetleri hangi türden denetim yapılıyor olursa olsun, iç denetime ilişkin belirlenmiş iç denetim standartlarına göre yürütülmesi gerekir. Standartlara uygun olmadan yürütülen bir iç denetim faaliyetinin bağımsız, tarafsız ve etkin olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, iç denetim süreçlerinin “Uluslararası İç Denetim Standartları” na uyumlu bir şekilde yürütülmesi hayati önem arz etmektedir.

2.6. İç Denetim Faaliyetlerinin Uygulanmasına İlişkin Nedenler

İç denetim en temel anlamda, üst yönetim kademeleri tarafından, örgütün faaliyetlerinin etkinliğinin ve yeterliliğinin denetlenmesine yönelik olarak uygulanmaktadır. Diğer bir ifade ile, örgütlerin yönetsel düzeyde aldığı kararlara ilişkin yürütülen örgüt içi prosedürlerin etkin ve verimli olup olmadığının kontrolüne duyulan ihtiyaç, iç denetim faaliyetlerinin uygulanmasındaki temel nedendir. Bu temel neden haricinde, iç denetim süreçlerine duyulan ihtiyaç; sorumluluk ve hesap verebilirlik, vekalet teorisi, yönetime danışmanlık, tasarruf ihtiyacı, hileli işlemlere karşı koyma ihtiyacı (Adiloğlu, 2011: 22) kapsamında da değerlendirilmektedir.

2.6.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilirlik

Örgütlerin büyümesinin en doğal sonucu, örgüt faaliyetlerinin farklı coğrafyalara yayılması ve farklı coğrafyalarda yürütülen faaliyetlerin yürütülmesinin etkinliğinin artırılması için yetki devri yapılmak sureti ile faaliyetlerin başına farklı yönetim düzeylerinde ve yetki alanlarına sahip yöneticilerin atanmasıdır.

Yöneticilerin, örgüt tarafından belirlenen amaç ve hedefleri etkin ve verimli olarak yürütmesi, örgütsel amaç ve hedeflere yönelik katma değer sağlanması noktasında kritik öneme sahiptir. Ancak, farklı alanlarda faaliyet gösteren ve çoğu zaman lokasyon olarak da farklı mekânlarda bulunan örgüt yöneticilerinin denetlenmesi gerekmektedir.

Yöneticilerin sahip oldukları en önemli sorumluluklardan bir tanesinin hesap verebilirlik olduğu bilinmektedir. Etkin bir yönetici, sahip olduğu sorumluluk alanında alması gereken kararları örgüt çıkarını gözeterek almakla ve aldığı kararlara ilişkin hesap verebilmek ile sorumludur. Dolayısıyla, örgüt yöneticilerinin hesap verebilmesini sağlamak ve bir anlamda görevlerini uygun bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini belirlemek için iç denetim süreçlerine ihtiyaç duyulmuştur.

2.6.2. Vekâlet Teorisi

Faaliyetlerin küreselleşmesinden önce genellikle şirket sahipleri tarafından yönetilen şirketlerin yönetimlerinin yetersiz kalması bazı gereklilikleri de beraberinde getirmiştir. Bu gerekliliklerden en önemlisi profesyonel yönetim anlayışının şirketlerce benimsenmesi olmuştur. Profesyoneller tarafından yönetilen şirketlerin küresel boyutta rekabet şansı artmıştır. Ancak bu noktada profesyonel yöneticiler ve şirket sahiplerinin çıkarları çatışmıştır. Özellikle şirket yöneticileri, profesyonel yöneticilerin ellerine emanet ettikleri şirket kaynak ve varlıklarının etkin olarak kullanılıp kullanılmadığından emin olamazlar. Bunun yanı sıra, şirket sahiplerinin genellikle profesyonel yöneticilerin etkinliklerini değerlendirecek yeterlilikleri de bulunmamaktadır. İşte şirket sahipleri ve profesyonel yöneticiler arasındaki bu çelişki tabanlı ilişki ya da diğer bir deyişle vekâlet problemleri vekâlet teorisinin temelini oluşturmaktadır.

İç denetim faaliyetleri de aslında, örgütlerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmış olan paydaşlar için bağımsız ve tarafsız bilgi sunduğu noktada gereklilik olarak ortaya çıkmıştır. İç denetimin nedenlerinden birinin vekâlet teorisi olmasına ilişkin detaylandırma yapılmadan önce vekâlet teorisinin kapsamını incelemek faydalı olacaktır.

Tablo 2.2. Vekâlet Teorisinin Kapsamı

Anahtar Düşünce	- Yetkilendiren ile vekil arasındaki ilişki bilgiye ve üstlenilen risklere ilişkin maliyetlere ilişkin dağıtımda temel veri olabilir.
Analizin Konusu	- Yetki veren ve vekil arasındaki sözleşmeye dayalı ilişkiler
Beşeri Varsayımlar	- Birey şahsi çıkarlarını düşünür - Sınırlı rasyonellik vardır - Riskten kaçınır.
Organizasyonel Varsayımlar	- Gruplar arasında amaç farklılığından kaynaklanan çatışmalar söz konusudur. - Yetki veren ve vekil arasında farklı bilgilenme düzeyi vardır.
Bilgiye İlişkin Varsayımlar	- Bilgi satın alınabilen bir maldır.
Problemin Kapsamı	- Amaçları ve risk tercihleri birbirinden farklı olan yetki veren ve vekil arasındaki ilişkiler.

Kaynak: Eisenhardt, 1989: 89

İç denetim süreçleri, vekâlet teorisi kapsamında ortaya çıkan vekâlet problemlerinin ortadan kaldırılması noktasında fayda sağladığı için bir ihtiyaç olarak uygulamadaki yerini almıştır. Vekâlet teorisi kapsamında ortaya çıkan vekâlet problemleri; kreditorlerden (finans sağlayıcılar), şirket pay sahiplerinden, şirket yöneticilerinden kaynaklanabilmektedir. Yöneticilerden kaynaklanan vekâlet problemleri aldatma, kaytarma, karlı yatırım fırsatlarından yararlanılmaması, varlık ikamesine gidilmesi, finansman kaynaklarının seçiminde yanlış tercihlerde bulunulması, firma el değiştirmelerinde yetki verenlerin aleyhinde davranılması, tünelleme ve hortumlama olarak sayılabilir.

Firma sahiplerinden kaynaklanan en önemli problemlerden biri firmanın zararına olmasına rağmen firma sahiplerinin temettü ödenmesini talep etmeleri ve temettü ödenmesini sağlamalarıdır. Firma sahiplerinden kaynaklanan diğer vekâlet problemleri ise hakların sınırlandırılmasıdır.

Yöneticilerin yetkileri ve hakları sınırlandırıldığında kendilerinden beklenen performansı gösteremeyebilirler. Bunun yanı sıra, sınırlı sorumluluk ilkesiyle hareket

eden firma sahiplerinin borç verenlerden sağlanan kaynaklarla yüksek risk-yüksek getirilere sahip projelerin kabul edilmesi yönünde yöneticileri teşvik ederek borç verenlerden kendilerine refah artışı sağlayabilir (Turaboğlu, 2004).

Kreditörlerin firma ile yaptıkları borç sözleşmelerinde çeşitli kısıtlamalarla firma sahiplerine ve yöneticilere karşı kendilerini güvence altına almaktadırlar (İşeri, 2002: 85). Böylece yöneticilerin maaş ve imtiyazlarının azaltılması, kar payı ödenmemesi veya sınırlandırılması ve pozitif getiriye sahip bazı yatırımlara gidilmemesi yönünde hükümler koydurarak bunların yerine getirilip getirilmediğini izlemeler, yönetici ve firma sahiplerinin getirilerinin negatif yönde etkilenmesine yol açmaktadır (Turaboğlu, 2004). Eğer borç verenler, firmanın kendilerinden söz konusu şekilde yararlandığına inanırlarsa, o firmayla ilişkiyi kesmekte veya artan riski karşılamak için normalden daha yüksek bir faiz oranı talep etmektedirler (İşeri, 2002: 75). Sayılan tüm bu vekâlet problemlerinin ortadan kaldırılması ve örgüt süreçlerinin etkin ve verimli devam edebilmesi noktasında iç denetim süreçleri teme bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır.

2.6.3. Danışmanlık

İç denetim kavramına ilişkin tanımlamalarda ve iç denetim süreçlerinin sahip olması gereken özellikler kapsamında da değerlendirilebileceği gibi, iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin en önemli katkılarından bir tanesi yönetsel danışmanlıktır.

Yönetimin örgüt faaliyetlerine ilişkin danışmanlık almaya ilişkin ihtiyacının temelinde, örgütün yönetsel kademelerinde yer alan yöneticilerin her faaliyete yönelik etkin ve yeterli bilgi düzeyine sahip olmasının mümkün olmamasıdır. Dolayısıyla, yöneticiler, örgüt içerisinde yürütülen faaliyetlerin, belirlenen politikalara, stratejilere ve örgüt değerlerine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi noktasında danışmanlık almaya ihtiyaç duymaktadırlar. Bu danışmanlık ihtiyacı da örgütlerin iç denetim süreçlerini faaliyete geçirmesini sağlamıştır.

İç denetim süreçleri, örgüt yöneticilerine, örgütte süregelen tüm faaliyet alanları için rapor sunmakta ve raporda yer alan aksaklıklara ilişkin bilgiler ışığında yöneticilerin yönetsel düzeyde alacakları kararlar verimli sonuçlar doğurmaktadır.

2.6.4. Tasarruf İhtiyacı

Küreselleşen dünyada, rekabet yoğun piyasalarda faaliyet gösteren örgütler için, örgütün sahip olduğu tüm kaynakların etkin şekilde kullanılması, kaynakların israf edilmemesi son derece önemlidir. Bu noktada, kaynak kullanımına ilişkin etkinliğin belirlenmesi gerekmektedir. Bu etkinliğin belirlenmesine yönelik ihtiyaç iç denetim süreçlerinin ortaya çıkması ve örgüt içerisinde uygulanmasını beraberinde getirmiştir.

Üst yönetim kademeleri tarafından belirlenen ve örgütün kaynaklarının etkin kullanılmasına yönelik geliştirilen stratejilerin gerçekten kaynaklara ilişkin stratejik tasarruf sağlayıp sağlamadığının kontrol edilmesi ancak etkin iç denetim süreçleri vasıtası ile gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, uygulama ile stratejik kararlar arasındaki farklılıkları karşılaştırmak sureti ile hangi alanlarda kaynak kullanımında sorunlar yaşandığını tespit ederek, kaynakların tasarruflu ve etkin olarak örgüt süreçlerine katılmasına rehberlik ederler.

2.6.5. Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı

Çalışmanın takip eden bölümünde detaylı bir şekilde aktarılacağı üzere hile ve hile riski, örgütlerin her durum ve her koşul altında karşı karşıya kalabileceği, hiçbir durum altında tamamen ortadan kaldıramayacağı operasyonel bir risktir. Her durumda var olan ve tamamen sıfırlanamayan bu riskin etkin bir şekilde yönetilmesi, örgütlerin sürdürülebilirliği, kârlılığı ve örgüt imajı için önemlidir. Dolayısıyla, örgütler faaliyet alanlarında ortaya çıkması muhtemel hileli alanları ve hile riski olasılıklarını belirlemek ve belirlemelere göre stratejiler geliştirerek bu riskleri minimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu noktada iç denetim süreçleri, maddi kayıpların yaşanmaması, hatalı kararların alınmaması, suiistimal ve hile vakalarının ortaya çıkmaması için, örgütün tüm faaliyetlerini denetleyerek, yönetime raporlar. Bu sayede, muhtemel hile riski taşıyan alanların belirlenmesi ve risk yönetim süreçlerinde bu alanlara yönelik stratejilerin geliştirilmesinin önü açılır.

BÖLÜM 3

İÇ DENETİMDE HİLE DENETİMİ

3.1. Hilenin Tanımı ve Hile Türleri

Bilindiği gibi örgütler, faaliyetleri süresince farklı risklere maruz kalmaktadırlar. Özellikle günümüz küresel ve rekabet yoğun sektörlerinde faaliyetlerini sürdüren örgütler için maruz kalınan riskler her geçen gün çeşitlenmektedir. Bu risklerden önem arz edenlerinden bir tanesi, hile riskidir ve hile riski, örgütlerin maruz kaldığı operasyonel riskler kapsamında sınıflandırılmaktadır. En temel anlamda, örgütlerin hileli işlemler ile karşı karşıya kalmasına ilişkin risk olarak tanımlanan hile riski, örgütlerin ancak minimize edebileceği, hiçbir şekilde tamamen sıfırlayamayacağı risklerden bir tanesidir. Diğer bir ifade ile bir örgüt, kurumsal yönetim ilkelerini harfiyen uygulasa, iç kontrol sisteminin gerektirdiği kontrolleri zamanında, aksatmadan ve eksiksiz olarak yapsa dahi, hile riskinin ortadan tamamen kaldırılması mümkün değildir. Ancak, hileye ilişkin denetim mekanizmalarının geliştirilmesi ve bu mekanizmaların etkin, verimli çıktılar sunmasını sağlamak yöntemi ile hile riskinin minimize edilmesi sağlanabilmektedir. Hile denetimi ve hileye ilişkin teorik altyapı detaylandırılmadan önce hile nedir sorusunun yanıtlanması yararlı olacaktır.

Hile en temel anlamda, bir başkasından ya da başkalarından haksız olarak menfaat sağlamak amacı güderek gerçekleştirilen aldaticı davranıştır (Graycar, Smith, 2002: 5). Diğer bir ifade ile hile, gizlemek, saklamak, aldatmak, güveni suiistimal etmek ile ilgili olan bir eylemdir ve bu eylem fiziksel olarak bir güç kullanımı ile ilişkilendirilmemektedir.

Hile, farklı amaçlar güdülerek yapılan bir eylemdir. Örgüte yönelik çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileli eylemlerin, maddi kazanç elde etmek, mülk sahibi olmak, ödemedi kaçınmak gibi farklı nedenleri olabilmektedir (Grant Thornton, 2013: 2).

Hile kasıt içeren bir eylem olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile hile ve hata kavramları birbirlerinden farklı kavramlardır. Hile, içerdiği kasıt olgusu nedeni ile ortaya çıkartılması güç olan bir olgudur ve kasıt eylemine ek olarak aldatmayı, gizlemeyi içerisinde barındırdığı için bulunması ve tespit edilmesi zor olan bir eylemdir. Bulunması ve tespit edilmesi oldukça güç olan hile kavramının ortaya çıkartılmasına ve hiç oluşmamasına yönelik olarak örgütler yoğun çaba sarf etmektedirler ve fakat kurulan sistematik ne olursa olsun, hile her zaman var olabilecek bir eylemdir. Çünkü; hile insana dayalıdır, ve bir örgütün iç kontrol sistemi ne kadar güçlü olursa olsun ve kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ne kadar tabana yayılmış olursa olsun, hile insanın var olduğu her alanda oluşabilecek bir eylemdir (Fishman, 2009: 65).

Hilenin her zaman var olması ve tamamen önlenememesine yönelik en önemli handikap, hilenin psikolojik bir tarafının olmasıdır. Ahlak kurallarına, etik değerlere duyarsız olan bireylerin hile yapabilme olasılıkları her zaman bulunmaktadır ve bu psikolojik yapı, bireyin eğitim düzeyi, yetiştirme tarzı, ailevi yapısı gibi farklı birçok değişkenden beslenmektedir. Dolayısıyla hileye ilişkin denetim süreçlerinin yürütülmesinde en önemli olan nokta, hilenin her zaman var olacağının göz önünde tutulmasıdır.

Hileye ilişkin olarak farklı sınıflandırmaların yapıldığı bilinmektedir. Yapılan sınıflandırmalar kapsamında hile; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri (Bozkurt, 2009: 65) olarak çeşitlendirilmektedir. Hilenin türleri kapsamında, hilenin kurbanı, hileyi gerçekleştiren taraf ve hile türüne örneği içeren tablo aşağıdaki yer almaktadır.

Tablo 3.1. Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hilekar	Açıklama (Örnek)
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Çalışanın kasadan para çalması
Yönetim Hilesi	Tüm İşletme	Tepe Yönetimi	Mali tabloların olduğundan farklı gösterilmesi
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırımcıların gerçek olmayan yatırımlara para koymasını sağlamak
Satıcı Hileleri	Mal veya Hizmet Alan İşletmeler	Mal Satanlar	Yüksek fiyatlı ya da düşük kaliteli mal satmak
Müşteri Hileleri	Mal veya Hizmet Satan İşletmeler	Mal Alanlar	Satıcı aldatılarak mal veya hizmet alınır

Kaynak: Hile Denetim Hizmetleri, 2013

Hile kavramına ilişkin var olan farklı yaklaşımlar ve hileye ilişkin yapılan farklı sınıflandırmalar kapsamında hilenin çok boyutlu bir kavram olduğunu söylemek mümkündür. Her ne kadar çok boyutlu bir kavram da olsa hilenin ve hile türlerinin sahip olduğu bir takım ortak özelliklerden bahsetmek mümkündür. Bu özellikler (Bozkurt, 2009: 60);

- Hile eylemi gerçekleştiren taraf tarafından gizli saklı yapılan bir eylemdir
- Hile eyleminde hileyi gerçekleştiren taraf direkt ya da dolaylı bir fayda sağlama amacı taşımaktadır
- Hilenin içerisinde kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Hileye maruz kalan taraf ya da diğer bir ifade ile kurban hileli eylem sonucunda aldanır ve zarar görür.

Hile eyleminin tamamen ortadan kaldırılmasının, engellenmesinin mümkün olmadığı bilgi kapsamında, hileli eylemin yapılmasında etkili olan faktörlerin bilinmesi, hileye ilişkin önleyici süreçlerin etkin ve verimli sonuçlar doğuracak şekilde geliştirilmesini sağlayacaktır. Önemli olan nokta, hilenin yapılması kolay bir eylem olduğunu kabul etmektir. Sorumluluk verilen, yetki devri yapılan ve dolayısıyla güvenilir olarak tabir edilen kişilerin de hileli eyleme başvurabileceğini bilmek, hileye ilişkin

mücadele süreçlerinde ve hile denetim süreçlerinde yararlı bir bilgi olacaktır. Ayrıca, hileli eylemleri gerçekleştiren bireylerin sahip oldukları genel özelliklerin de bilinmesi hileye ilişkin süreçlerde kontrol gücünü örgütün elinde tutacaktır. Alan yazında yer alan çalışmalar kapsamında hileyi yapan kişilere ilişkin tanımlanmış ortak özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Mclemore, 2013) (Eversole, 2013: 1-7);

- Hileyi yapan kişiler eğitim düzeyleri yüksek ve oldukça zeki olarak tabir edilen kişilerdir,
- Hileli eyleme başvuran kişilerin kendilerini beğenme düzeyleri diğer kişilere göre görece daha yüksektir,
- Hileli eylem yapan kişiler bencildirler ve risk almayı seven bir yapıları vardır,
- Hileli eyleme başvuran kişiler kural tanımazlar, yaşam stres düzeyleri yüksektir,
- Hileli eyleme başvuran kişiler genel olarak çalışkan olarak sınıflandırılmaktadırlar ve beklenti düzeyleri yüksek olan kişilerdir.

Hileli eyleme başvuran kişilerin genel özellikleri incelendiğinde, hilenin önlenmesinin ne denli zor olduğunu bir kere daha görmek mümkündür. Eğitim düzeyi yüksek, çalışkan, zeki ve güvenilir olarak tabir edilebilecek kişiler tarafından gerçekleştirilen hileli eylemlerin denetimi ve ortaya çıkartılması son derece zor bir sistematik süreçtir.

3.2. Hilenin Önlenmesine İlişkin Süreçler

Hile riskinin ortadan kaldırılması mümkün olmasa da hilenin ortaya çıkmasının minimize edilmesine yönelik önleyici tedbirler alınması mümkündür. Bu kapsamda atılacak bir takım adımlar vardır ve bu adımların etkinliğinin ve sürdürülebilir verimliliğinin sağlanması hilenin ve hileli eylemlerin ortaya çıkmasını minimize edecektir.

3.2.1. Uygun Çalışanların İşe Alınması

En temel anlamda, hile insana dairdir. Diğer bir ifade ile insandan kaynaklı bir eylem olan hilenin ortaya çıkmasının minimize edilmesi hilenin kaynağı niteliğindeki

insandan kaynaklı risklerin minimize edilmesi ile mümkün olacaktır. Yani, dürüst, ahlaki değerleri yüksek ve etik teorem ile paralel tutumlara sahip olan bireylerin seçilmesi ve örgütsel süreçlerde istihdam edilmesi, hileli işlemlerin ortaya çıkmasını minimize edebilecektir.

Örgütler, kritik pozisyonlarına ve kritik önem taşıyan, finansla sonuçlar üzerinde direkt olarak etkisi olan departmanlara (örneğin; muhasebe departmanı) çalışan alımı gerçekleştirirken, uygun çalışanların işe alınmasına yönelik bir takım prosedürler uygulamalıdır.

3.2.2. Etik Değerler ve Kurumsal Etik Politikası

Hileli eylemin önlenmesi noktasında en etkin ve etkili savunma aracı, etik değerlerdir. Örgütlerin etik değerlere uygun ve dürüstlük ilkelerine bağlı çalışanlara sahip olması, etik kültürünün örgüt iklimine nüfus etmesi anlamına gelmektedir ve etik iklimi gelişmiş bir örgütte hileli eylemin gerçekleşmesi diğer örgütlere göre görece daha zordur. Bu noktada önemli olan; örgütlerin etik ilkelerini kurumsal olarak benimsemesi ve kurumsal etik davranışlarının tüm örgüt tabanına yayılmasını sağlamasıdır. Kurumsal etik davranışlarının örgüt tabanına yayılması noktasında, örgütlerin etik kodlarını tanımlaması gerekmektedir ve bu kodlar, etik iklimin oluşturulmasında çalışanlara ve örgütün davranışlarına rehberlik edici niteliklere sahip, ahlaki ve etik değerler ile paralel, yazılı olarak belirlenmiş resmi belgeler olarak tanımlanmaktadır (Schwartz, 2001: 249).

Etik kodların tanımlanması, sistematığı olan bir süreçtir ve bu süreçte tanımlanan etik kodların kolay, anlaşılır, kapsayıcı, sade ve öz olması gerekmektedir.

3.2.3. Etkin İç Kontrol Sistemi

Hileli eylemlerin oluşmasının önlenmesi ve sonrasında oluşan hileli eylemlerin ortaya çıkartılması süreçlerinde en etkin olan yöntem etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve kurulan sistemin sürdürülebilir kılınmasıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi, gerek iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artması hususunda gerekse oluşabilecek risklere yönelik örgütsel önlemlerin alınabilmesi hususunda önemlidir.

İç kontrol sistemi T.C. Resmi Gazetesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 2003: 25326);

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

Faaliyetlerin etkin ve verimli olarak yürütülmesi, örgüt kaynaklarının maksimal verim minimum kayıpla kullanılmasını, örgüt varlıklarının korunmasını, finansal sonuçların doğru, tam, eksiksiz ve standartlara uygun olarak tutulmasını, güvenilir finansal sonuçlar ortaya konulmasını sağlayan iç kontrol sisteminin etkinliği, örgütün süreçlerinde ortaya çıkabilecek hileli eylemlerin önlenmesi noktasında en etkili silahlardan bir tanesidir.

3.3. Hile ve Hile Riskinin Değerlendirmesine İlişkin Süreçler

Hileli eylemlerin ortaya çıkartılması noktasında, hile ve hileye ilişkin süreçlere dair yapılan değerlendirmeler önem arz etmektedir. Hile riskinin değerlendirilmesi sürecinde, atılması gereken ilk adım hile riskini taşıyan alanların belirlenmesidir. Daha sonra sırasıyla, hile ve vakalarının belirlenmesi, tanımlanmış hile risklerin analizi, var olan kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesi, kontrollerin uygulanması ve gözlem adımları gelmektedir.

Hile riski değerlendirilmesi sürecinin ilk adımı hile riskini taşıyan alanların belirlenmesidir. Bu alanların belirlenmesinde bir takım analiz yöntemleri uygulanmaktadır. Bu yöntemler (CIMA; 2008: 20);

- Çalışma grupları ve mülakatlar
- Beyin fırtınası yöntemi
- Anketler
- Süreç betimlemesi
- Diğer işletmeler ile kıyaslama

- Grup üyeleri ile tartışma

Hile riskinin ortaya çıkartılmasına yönelik olarak uygulanan tekniklerin birlikte ya da ayrı ayrı olarak uygulanması mümkündür. Tekniklerin uygulanması sürecindeki esas nokta, teknikler kapsamında yürütülen çalışmaların mümkün olan en geniş yelpazede çalışanlara ulaştırılmasıdır.

Hile riski taşıyan alanlar belirlendikten sonra atılması gereken ikinci adım, belirlenen alanlarda ortaya çıkma riski bulunan hileli eylemlerin, hileli vakaların belirlenmesine ilişkindir.

Hile riskine ilişkin hileli eylem, vaka olasılığına ilişkin değerlendirmeler yapılırken, sürdürülen görüşmeler kapsamında elde edilen bilgilerin mesleki yeterliliğe sahip kişiler tarafından yorumlanmasının önemli bir şart olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Konuya ilişkin değerlendirmeler ve yorumlar, hile risklerinin her bir hile alanı için ayrı ayrı değerlendirilmesi, iş süreçlerinin (nakit ödemeler, satışlar, alımlar, giderler, stoklar, sabit kıymetler ile ilgili olan) mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir (CIMA, 2008: 21).

Hile risklerinin tanımlanmasından sonra atılması gereken adım, tanımlanan bu hile risklerinin analiz edilmesine yöneliktir. Her bir hile alanında belirlenen hile risklerinin analiz edilmesi şarttır. Bu kapsamda öncelikle, tespit edilen hile risklerinin gerçekleşme olasılıklarının test edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile belirlenen hile risklerinin ortaya çıkma / gerçekleşme olasılıklarının kısa dönemde, uzun dönemde ya da oldukça zor bir ihtimal dâhilinde ortaya çıkıp çıkmayacağını belirlemek şarttır. Ayrıca yapılacak analizde, oluşması muhtemel hile risklerinin önlenmesini / kontrolünü sağlayacak mekanizmaların örgüt bünyesinde bulunup bulunmadığının da incelenmesi, değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda aşağıda örnek olarak değerlendirilen olasılık skalası gibi bir skala oluşturulmalıdır (HIBIS, 2009: 18);

- Yüksek: İşletmede mevcut hile riskine yönelik kontroller bulunmamaktadır. Hile yüksek olasılıkla meydana gelir.

- Orta: İşletmedeki kontrollerin, hile vakalarını kontrol edebileceği noktasında kesin bir güven yoktur. Hilenin ortaya çıkması muhtemeldir.
- Düşük: İşletmede var olan kontroller hile riskini önleyecek düzeydedir. Hile düşük ihtimalle ortaya çıkabilir.

Bu tarz bir skalanın oluşturulması, hile riskinin önem düzeyinin de belirlenmesi anlamına gelmektedir ki önem düzeyinin belirlenmesi noktasında dikkate alınması gereken bir takım değişkenler vardır. Bu değişkenler; olası hilenin finansal etkisi, olası hilenin verimlilik ve üretkenlik üzerindeki etkisi, olası hilenin varlık kaybına olacak etkisi, çalışanlara olacak etkisi gibi sıralanmaktadır.

Olası hile risklerini tespit ettikten sonra, örgütün var olan yapısındaki kontrollerin ortaya konulan her bir risk kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir ve bu süreçte, hile riskine yönelik olarak var olan iç kontrol sistemi mekanizmalarının gerçekten neler olduğunun doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, var olan iç kontrol sistemi mekanizmalarının belirlenen hile olasılıklarının önlenmesi hususunda gerçekten etkin ve yetkin olup olmadığının da belirlenmesi, etkin olmadığına karar verilen kontrol mekanizmalarının revize edilerek, belirlenen hile risklerini ortadan kaldırmaya yönelik olarak çalışmasını sağlamak gerekmektedir.

İç kontrol mekanizmalarında var olan kontrollerin değerlendirilmesi sonrasında, konu kontrollerin uygulanmasına ilişkin süreçlerde var olan risklere yönelik değerlendirmeler yapılmalı ve stratejiler belirlenmelidir. Bu kapsamda, riskler karşı olarak bir takım kontrol uygulamalarının kategorize edilmesi gerekmektedir. Bunlar (CIMA; 2008: 22);

- Risk tutma: Risk tutma stratejilerine örnek olarak düşük olarak tanımlanmış risklerin kabul edilmesi verilebilir.
- Riskten imtina: Riskten imtina etme stratejilerine örnek olarak belli bazı ürün gruplarının üretimini risk oluşturdukları için durdurmak verilebilir.
- Risk eksiltme: Uygulanacak kontroller ve oluşturulacak süreçler aracılığı ile riskleri minimum düzeye çekme çabaları bu stratejiye örnek olarak verilebilir.

- Risk transferi: Risk transferi stratejilerine örnek olarak sözleşmeler vasıtası ile risklerin sigorta şirketlerine transfer edilmesi verilebilir.

Hile ve hile riskinin değerlendirilmesine yönelik olarak atılması gereken en son adım gözetime ilişkindir. Belirlenen hileli alanların ve vakaların önlenmesine yönelik uygulamaya konulan risk stratejilerinin etkin ve verimli olarak sürdürülüp sürdürülmediğine ilişkin gözlem yapmak ve belirlenen süreçlerin doğru işleyip işlemediğini takip etmek gerekmektedir. Bu takip ve gözlem süreci sonucunda, var olan risk stratejilerinde eksiklikler ya da aksaklıklar ya da yetersizlikler bulunduğu takdirde, süreçler baştan gözden geçirilmeli ve en etkin sonucu verecek risk stratejilerinin örgüt tarafından uygulanması sağlanmalıdır.

3.4. Hile Riskini Ortaya Çıkarma Yöntemleri

Standart denetin yöntemleri ile özellikle yönetim düzeyinde gerçekleşen hilelerin tespiti son derece zordur. Bu nedenle denetçiler standart denetim tekniklerinin yanı sıra bir takım analitik yöntemler de kullanarak hile riskini ölçme yoluna giderler.

Denetçiler, mali tabloları incelerken risk altındadırlar. Denetçiler oluşacak olumsuzluklarda kendilerini yargı karşısında savunabilmek ve yaptıkları denetimin doğruluğunu kanıtlayabilmek için bir takım analitik inceleme prosedürlerinden yararlanarak kendilerine denetim ile ilgili kanıt oluştururlar. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasındaki başka bir neden, standart denetim süreçlerinin, yönetim tarafından yapılan hilelerin ortaya çıkartılması noktasında yetersiz kalmasıdır (Corderre, 1999: 43).

Hile riskinin ölçülmesi kapsamında uygulanan ölçme yöntemleri; analitik inceleme prosedürleri, yapay sinir ağları, Bendford Kanunu çerçevesinde dijital analiz, veri analizi ve uzman sistemlerdir. Çalışmanın bundan sonraki kısmında hile riskini ortaya çıkarmada kullanılan yöntemler açıklanacaktır.

3.4.1. Analitik İnceleme Prosedürleri

Analitik inceleme prosedürler, olağan dışı hesap hareketlerinin belirlenmesi, olağandışılık teşkil eden hesap kalemlerinin belirlenmesi ve dolayısıyla da finansal tablolarda oluşan hileli işlemlerin ortaya konulması açısından, iç denetim süreçlerine katkı sağlamaktadır.

Gerek iç denetim süreçlerinde gerekse bağımsız denetim süreçlerinde denetçiler tarafından sıklıkla kullanılan bir teknik olan analitik inceleme prosedürleri, hile riskinin ortaya konmasında ve hileli alanların tespit edilmesinde faydalı bir tekniktir.

Ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Seri: X No. 22 tebliğinde analitik prosedürler;

“finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki inandırıcı ilişkilere dayalı çalışmaların ortaya çıkardığı finansal bilgilerin değerlendirilmesi ve ilgili bilgilerle uyumsuz ilişkilerin veya belirlenen tutarlardan sapmaların ve dalgalanmaların soruşturulmasını içeren teknik” olarak tanımlanmaktadır (SPK, X:22, 2013).

Kanunla kapsamında analitik inceleme prosedürleri kapsamında kullanılacak tekniklere ilişkin net ve kesin bir tanımlama yapılmamıştır. Beklenen, denetim süreçlerinde, denetçilerin ihtiyaçları doğrultusunda ve örgütün mevcut yapısına en uygun analitik inceleme tekniklerinin seçilmesi ve kullanılmasıdır.

Günümüzde, denetim süreçlerinde analitik inceleme prosedürleri kapsamında analitik inceleme tekniği olarak kullanılan birtakım teknikler mevcuttur ve denetçi denetimini yaptığı kurumun ve hesapların etkin bir şekilde denetlenebilmesi için en uygun tekniği ya da teknikleri seçerek uygulamalıdır. Uygulamada sıklıkla kullanılan analitik inceleme teknikleri; trend analizi, oran analizi, dikey analiz, karşılaştırmalı tablolar analizi, olarak sıralanabilir.

Trend analizi analitik inceleme prosedürleri içerisinde denetçilerin sıklıkla başvurdukları bir tekniktir. Trend analizi, mali durumun ve faaliyet sonuçlarının uzun dönemdeki eğilimlerini inceleyen analiz yöntemidir (Kaya, 2004: 203).

Trend analizinin temelinde bir baz yıl seçilmesi ve seçilen baz yıla göre diğer yılların eğilimlerinin hesaplanması yatmaktadır. Trend analizi değişkenler arasında zaman içinde fonksiyonel bir ilişkinin olup olmadığını anlamak için kullanılır (Koskivvara, 201: 195).

Dikey analiz yöntemi ya da diğer bir ifade ile yüzde yöntemleri ile analiz tekniği, finansal tabloların, dikey sütunlarının; aktif toplamının, pasif toplamının ya da net satışlar hesap kaleminin yüz olarak kabul edilerek, diğer hesap kalemlerinin bu kalemlere olan yüzdesel oranının belirlenmesi ile yapılan analizdir (Önce, 2004: 175).

Analitik inceleme prosedürleri kapsamında örgütün farklı yıllara ait, aynı dönemleri teşkil eden finansal tabloların karşılaştırılması da kullanılan tekniklerden bir tanesidir. Aynı dönemin bir önceki yılın aynı dönemi ile karşılaştırılması ya da yıllık finansal tabloların bir önceki yılın finansal tabloları ile karşılaştırılması ve hesap kalemlerinde ortaya çıkan artış ve azalışların belirlenmesi denetçilerin başvurduğu tekniklerden biridir. Denetçiler, hesap kalemlerinden ortaya çıkan standart dışı değişimleri tespit ederek, bu hesap kalemlerine ilişkin denetim süreçlerini yoğunlaştırmak sureti ile denetim süreçlerini sürdürürler.

Analitik inceleme prosedürleri kapsamında uygulanan bir diğer analiz tekniği oran analizidir. Oran analizi yöntemi, finansal tablolarda yer alan hesap kalemlerinin genel kabul görmüş birtakım finansal oranlar kapsamında yorumlanması anlamına gelmektedir. Oran analizi yapılırken dikkat edilmesi gereken temel nokta, oran analizi sonucunda ortaya çıkan oranların firmanın mevcut yapısı, sektörel oranlar ve ekonominin genel durumu kapsamında yorumlanmasıdır. Bunun temel nedeni; finansal oranlar hem işletmeler arası farklılık gösterebilmekte hem de işletmenin faaliyette bulunduğu sektörel değişimlerden etkilenebilmekte yani sektörel açıdan farklılık göstermektedir. Bu nedenle oran analizinin tek başına değil diğer analitik inceleme tekniklerinden biri ile beraber kullanılmasında yarar vardır.

3.4.2. Analitik İnceleme Prosedürleri Uygulamasında Zamanlama

Analitik inceleme prosedürleri, denetim süreçlerinin planlanması aşamasında, kanıtların toplanması süreçlerinde ve toplanan kanıtların değerlendirilmesine ilişkin süreçlerde kullanılan analizlerdir. Analitik inceleme prosedürleri, ne zaman ve ne şekilde kullanılacağına bilinmesi denetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği açısından önemlidir. Bu prosedürlerin hangi zamanda hangi araçlar üzerinde kullanıldığında etkin bir sonuç vereceğine ilişkin aşağıda yer alan tablonun incelenmesi yararlı olacaktır.

Tablo 3.2. Analitik Prosedürlerin Amaçları ve Zamanları

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

Kaynak: Koskivaara, 2004: 336.

Maddi hataların tespit edilmesi denetimin planlanama, kanıt toplama ve sonuç süreçlerinde yer almaktadır ve bu hataların belirlenmesine yönelik analitik inceleme prosedürleri denetim sürecinin üç temel aşamasında da kullanılabilir. İşletmelerin sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesi ve denetim ücretinin tahmini olarak belirlenmesine ilişkin analitik inceleme prosedürleri planlama ve sonuç adımlarında kullanılmaktadır. Örgütün iç kontrol sistemine ilişkin riskin değerlendirilmesi, denetim süreçlerinin planlama adımıyla gerçekleştirilen bir adımdır ve diğer denetim adımlarında kullanılmamaktadır. Dolayısıyla da iç kontrol riskinin değerlendirilmesi adımıyla ilişkin analitik gelişim prosedürleri sadece denetimin planlama adımlarında kullanılmaktadır.

Yönetim hilelerinin tespit edilmesi ve ölçülmesi adımları, denetim süreçlerinin üç adımıyla da var olmaktadır. Bu adımların tüm denetim süreçleri kapsamında analitik inceleme prosedürleri ile analiz edilmesi, yönetim hilelerini ortaya çıkartılması noktasında fayda sağlamaktadır.

3.4.3. Benford Kanunu

Benford Kanunu, dijital analiz kapsamında hile riskinin tespit edilmesine yönelik sıklıkla kullanılan önemli bir araçtır. Bu aracın temelleri Benford Kanunu'na dayanmaktadır ve yürütülen dijital analizin temellerinde muhasebe sistemindeki veriler kapsamında var olan hileli sayıların tespit edilmesi ve tespitler kapsamında denetçilerin doğru alanlara sevk edilmesi yatmaktadır.

Benford Kaunu, Frank Benford tarafından yapılan araştırmaların sonuçlarının yayınlandığı 1938 yıllı bir makaleye dayanmaktadır. Konu makalede, Benford tarafından yapılan toplam 20.229 adet araştırmadan elde edilen veriler 1 ila 9 arasında anlamlı sayıların ilk basamakta yer almasına ilişkin dağılımların tablo haline getirilmesine dayanmaktadır.

Benford araştırma bulguları kapsamında, ilk rakam olarak anlamlı kabul edilebilecek 1 rakamının ortaya çıkma oranı yüzde 30,6 iken, 2 rakamının ilk basamakta anlamlı olarak ortaya çıkma oranı yüzde 18,5 olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplamalara 9 rakamı ağıısından incelemek gerekirse, 9 rakamının anlamlı ilk rakam olarak ilk basamakta yer alma olasılığı sadece yüzde 4,7 olarak hesaplanmıştır (Gönen ve Rassgen, 2013: 93). Benford kanununun temelinde, Benford'un konu verilerin dağılımları ile ilgili olarak integral hesaplamalarına dayanan varsayımlarda bulunması, basamaklara ilişkin beklenen kombinasyonları hesaplaması ve bu hesaplamalar ile rakamların ortaya çıkma frekanslarını hesaplaması yatmaktadır (Türkyener, 2013. 114).

Benford Kanunu'nun yayınlanmasından sonra kanunun kanıtlanmasına yönelik farklı çalışmalar yürütülmüştür. 1996 yılında Atlanta Georgie Teknoloji Enstitüsü matematik profesörü Ted Hill, "Statistic Science"da yayımladığı makalesinde Benford kanunu matematiksel olarak kanıtlamıştır (Erdoğan, 2001: 3). Benford'un temellerini attığı istatistiksel analiz zaman içerisinde gelişmiş, güncellenmiş ve günümüzde denetim süreçlerinde, hileli alanların belirlenmesine yönelik sıklıkla kullanılan bir yöntem haline almıştır.

Dijital analiz yöntemi, muhasebe girişlerinde şüpheli bir işlem olduğu takdirde ve de olağan üstü olarak nitelendirilebilecek hesaplar arası ilişkiler olduğu durumlarda, bu ilişkileri ve işlemleri ortaya çıkartmaktadır. Dijital analiz ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken nokta, dijital analizin sadece ve sadece olağan üstü nitelikte ya da şüpheli nitelikte olan işlemleri ortaya çıkarttığı noktasıdır. Ortaya çıkartılan işlemlerin ve durumların etkin ve doğru olarak analiz edilmesi hususunda deneticinin değerlendirmeleri ve yorumları büyük önem taşımaktadır.

Dijital analizin uygulanması süreçlerinde dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta bulunmaktadır. Bu nokta; muhasebe sisteminde var olan verilerin, Benford Kanunu kapsamında analize konu edilmesi için elverişli veriler olduğu noktasıdır. Muhasebe verileri kapsamında yürütülen analizlerin sonucunda, ortaya olağan üstü sonuçlar çıkabilmektedir. Diğer bir ifade ile yapılan analizler sonucunda Benford Kanunu kapsamında uygun bulunmayan sayılar belirlenebilmektedir. Ve fakat belirlenen her olağan üstü durumun hileli işlem olarak algılanmaması gerekmektedir. Bunun nedeni, muhasebe işlemleri kimi durumlarda, işlemin doğası nedeni ile Benford Kanunu'na uyum sağlamamakta ancak, hileli bir işlem olmamaktadır. Bu kapsamda, aşağıda yer alan tabloda, denetim süreçleri kapsamında ya da hile riskinin ölçülmesine yönelik yürütülen süreçlerde, Benford Kanunu'nun uygulanabilirliğine yönelik durumlar özetlenmektedir.

Tablo 3.1. Benford Kanunu'nun Uygulama Durumları

Benford Kanunu'nun Kullanılabileceği Durumlar	Örnekler
Matematiksel kombinasyonlardan oluşan sayı grupları (ikili dağılımlardan gelen sonuçlar)	Alıcılar Hesap Kalemi (fiyat x satılan ürün sayısı) Satıcılar Hesap Kalemi (fiyat x alınan ürün sayısı)
Örnekleme ihtiyacı olmayan, tekil işlem düzeyindeki veriler	İadeler, Satışlar, Gelirler
Gözlem sayısı çok olan, büyük veri grupları	Bir mali yılda gerçekleştirilen işlemler
Grupta yer alan sayıların grup ortalamasından yüksek olduğu ve pozitif eğim içeren durumlar	Muhasebe verilerinin büyük bir kısmı bu gruba girmektedir
Benford Kanunu'nun Kullanılamayacağı Durumlar	Örnekler
Numaraları atama ile gelen veri gruplarında	Çek Defteri Numaraları, irsaliye numaralı, fatura numaraları
İnsan düşüncesinden etkilenebilen sayı gruplarında	Psikolojik eşikten etkilenecek belirlenen ürün / hizmet fiyatları

Alt ya da Üst değerleri belirli olan hesaplarda	Sınırı belirlenmiş olan çalışanların yemek giderleri
Kayıt altına alınmayan işlemlerde	Hırsızlıklar, Rüşvetler

Kaynak: Türkyener, 2003: 119.

3.4.4. Yapay Sinir Ağları

Yapay sinir ağları, insan beyninden esinlenerek geliştirilmiş sistemlerdir ve ağırlıklı olarak kurulan bağlantılar aracılığı ile birbirlerine bağlanarak, her biri kendi öz belleğine sahip işletim elemanlarından oluşmakta olan paralel bilgi işleme yapılarıdır (Budak ve Erpolat, 2012).

Yapay sinir ağları ilk olarak 1959 yılında geliştirilmiştir. Yapay sinir ağları ile insan beyninin yapısının paralel olmasına yönelik sürdürülen çabalar, yapay sinir ağlarının öğrenme yeteneğine sahip olmasını sağlamıştır ki bu yetenek yapay sinir ağlarını diğer tüm sistemlerden ayırmaktadır. Yapay sinir ağları, maddi hataların tespit edilmesinde, yönetim hilelerin ortaya çıkartılmasında ve hileli finansal sonuçların belirlenmesinde kullanıldığı gibi, sürekliliğe ilişkin karar verme süreçlerinde, denetim süreçlerinde, iç kontrol sistemine ilişkin risk değerlendirilmesi sürecinde (Budak, Koskivaara, 2004: 202) kullanılmaktadır.

Yapay sinir ağlarının temel olarak üç katmanı bulunmaktadır. Bu üç katmandan ilki girdi katmanı olarak tanımlanmakta ve yapay sinir ağlarının veri girişini gerçekleştirmektedir. İkinci katman gizli katman olarak adlandırılmaktadır ve üçüncü katman olarak adlandırılan katman da yapay sinir ağlarının çıktı katmanıdır. Bu katmanlar vasıtası ile olası hile örneklerini ve gerçekleşen hile olaylarını yapay sinir ağlarına tanımlanması ile birlikte, öğrenme yeteneği olan bu sistemlerin yaşanan ve yaşanması muhtemel olarak belirlenen hilelerin gerçekleşmesini önlemesi beklenmektedir.

3.4.5. Verilerin Analizi

Veri analizi, en temel analiz yöntemlerinin başında gelmektedir. Veri analizi, örgüte ilişkin veriler içerisinde standart olmayan değerlerin ortaya çıkartılmasına yöneliktir. Veri

analiz süreçlerinde farklı birçok teknik kullanılmaktadır. Bu teknikler, grafik analizler, olay akış şemaları, nümerik analizler ve ilişki analizleri (Kiracı, 2005: 11) şeklinde sıralanmaktadır.

Veri analizleri, bilgisayar sistemleri yardımı ile yapılabilen analiz tekniklerinden biridir. Diğer bir ifade ile verilerin analizi sürecinde, denetim ekipleri bilgisayar programlarından yardım alarak analizlerini gerçekleştirirler. Verilerin analizine yönelik olarak geliştirilmiş programlar sayesinde örgütlerin veri tabanlarına entegre olan denetçiler direkt olarak veri tabanı üzerinde yer alan ham bilgi (Bozkurt, 1998: 21) üzerinden analizlerini gerçekleştirirler. Direkt olarak örgütün veri tabanına bağlanmak, örnekleme yolu ile yapılacak analizlerden daha etkin ve daha güvenilir sonuçlar doğurmaktadır. Ayrıca, tüm verilerin kapsanarak analiz yapılması, hileli verilerin ortaya çıkartılması noktasında, örneklem yolu ile yapılan analizden daha etkin sonuçlar doğurmaktadır.

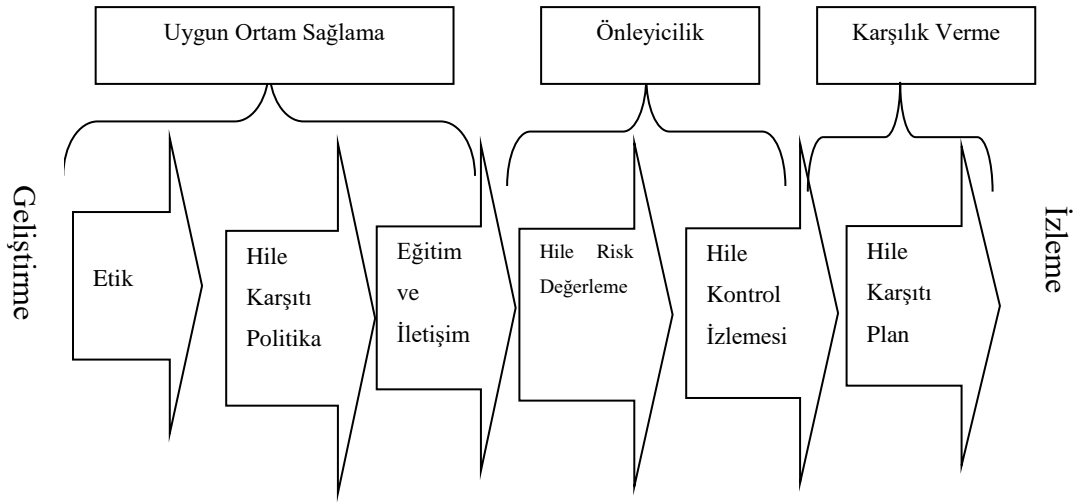
3.4.6. Uzman Sistemler

Uzman sistemler olarak adlandırılan sistemler, mevcut bilgilerin belirli bir disiplin içerisinde kullanılması ve bu disiplin kapsamında mantıksal bir çıkarım yapılması sureti ile hatalı alanların ortaya çıkartılmasına yönelik uygulanan tekniklerdir (Rada, 2008: 2233).

Uzman sistemlerin uygulanması, hileli olayların varlığına ilişkin verilerin ortaya çıkartılmasına etki etmektedir. Uzman sistemler kapsamında elde edilen veriler analiz edilmekte ve analiz bulguları ile mevcut sistemin temellerini oluşturan kurallar karşılaştırılarak, aksaklık olan kodlara ve kurallara ilişkin sistem revizyonu yapılmaktadır. Yapılan sistem revizyonlarının eş değerde hileli olayın ortaya çıkmasına engel olması beklenmektedir. Bir anlamda uzman sistemler sayesinde hileye yönelik olarak karşı bir prosedür geliştirilir. Ancak bu noktada önemli olan, uzman sistemler yardımı ile yapılan revizyonların sürdürülebilir kılınması için ve örgütün tüm sistemlerindeki hileli alanların eş değer prosedürler ile engellenmesi için hile yönetim sistemi kurulmalıdır (Constantinos, 2009: 11569).

3.5. Hileye Karşılık Vermek

Hileli bir durumun tespit edilmesi noktasında, belirlenen hileye ilişkin stratejik olarak önlemler almak gerekmektedir. Hileye verilecek karşılığın etkin olarak verilmesi ve aynı hilenin bir kere daha tekrarlanmasının önüne geçilmesi noktasında, bir takım politikaların ve prosedürlerin etkin olarak kullanılması şarttır. Hile karşıtı politikalar olarak da adlandırılan bu politikaların temel adımları aşağıda yer alan şekil kapsamında özetlenmektedir.



Şekil 3.1. Hile Karşıtı Politikalar

Kaynak: Tanner, 2008: 28.

Hile karşıtı politikaların geliştirilmesi ve uygulanması sürecinde en önemli değerlerden bir tanesi etik değerlerdir. En genel tanımlama ile genel Etik dışı davranış olarak da tanımlanabilecek hilenin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak yürütülecek politikaların hileye karşı en etkin silahlardan biri olan etik ve etik kodlar kapsamında geliştirilmesi yararlı olmaktadır. Diğer bir ifade ile hileye ilişkin politikaların geliştirilmesinin en temel adımı, kurum içerisindeki etik kültürünün sürdürülebilir kılınmasını sağlamaktır.

BÖLÜM 3

İÇ DENETİMDE HİLE ARAŞTIRMA SÜRECİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

4.1. Uygulamanın Amacı ve Kapsamı

Yürütülen uygulamanın amacı, iç denetim süreçlerinde hile araştırma uygulamalarının hilenin ortaya çıkartılmasından raporlama sürecine kadar olan aşamalarının Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında açıklanmasıdır.

Bu uygulama, Türkiye’de tekstil sektöründe faaliyet gösteren, Anonim Şirket statüsüne sahip XYZ Anonim Şirketinin (“Şirket”)¹ iç denetim süreçlerinde uygulanan hile araştırma süreçlerini kapsamaktadır. Yürütülen uygulamada, XYZ A.Ş.’de 01.01.2010 – 30.11.2016 döneminde ortaya çıkan ve / veya çıkartılan hilelere ilişkin tespitler ele alınmış ve Uluslararası İç Denetim Standartları ışığında yorumlanmıştır.

4.2. Uygulamanın Yöntemi

XYZ A.Ş.’de yürütülen uygulama kapsamında, mevcut şirket içi prosedürlerin anlaşılması, şirket süreçlerine ilişkin adımların ve kilit pozisyonların tespit edilmesi ve hileli alanlara ilişkin gözlem yapılabilmesine ilişkin bilgi edinmek için gözlem ve soruşturma teknikleri kullanılmıştır.

XYZ A.Ş.’nin iç denetim departmanında görev yapan farklı sorumluluk düzeylerine sahip iç denetçiler ile XYZ A.Ş.’nin çeşitli departmanlarında görev yapan orta düzey yöneticiler ile XYZ A.Ş.’nin bilgi işlem departmanında çalışan bilgi işlem ve ERP uzmanları ile ve XYZ A.Ş.’nin mali işler departmanı altında görev yapan finans ve

¹ “Şirket”, uygulama sürecinde, iç denetim süreçlerini, bu süreçlerde uygulanan prosedürleri, denetim alanlarını, iç denetim prosedürlerini paylaşmıştır. Ancak, “Şirket” uygulama kapsamında unvanının belirtilmesini tercih etmemiştir. Bu nedenle, uygulama kısmında “Şirket” ten XYZ A.Ş. olarak bahsedilmektedir.

muhasebe uzmanları ile görüşmeler yürütülmüştür. Yürütülen bu görüşmelerde, XYZ XYZ A.Ş.'nin iç işleyişine ilişkin bilgi toplanmış ve departmanların iç süreçleri gözlemlenmiştir.

4.3. Varsayımlar ve Sınırlılıklar

İç denetimde hile araştırmasına ilişkin yürütülen bu uygulamada karşılaşılan en büyük sınırlılık, konuya ilişkin görüşme talebi götürülen birçok firmanın bu uygulama kapsamına dâhil olmayı tercih etmemeleridir. Yürütülen uygulama kapsamındaki bir diğer sınırlılık ise, hile araştırma sürecine yönelik olan bu çalışmada örnek firma olarak yer almayı kabul eden XYZ A.Ş.'nin mali işler departmanında yürütülecek olan görüşmelere çok kısıtlı bir süre ile izin vermesi ve talep edilen evrak / dokümanların tamamını paylaşmamaları olmuştur.

XYZ A.Ş.'de yürütülen bu uygulamada “Şirket” çalışanları ve orta düzey yöneticileri ile yapılan görüşmelerde, görüşmeyi gerçekleştirenlerin, “Şirket” süreçlerine ilişkin sorulara verdikleri cevapların doğru olduğu varsayılmıştır.

4.4. Uygulamaya Konu Şirketin Yapısı

XYZ A.Ş.'de yürütülen uygulama kapsamında, yaşanan hile olayına ilişkin olarak iç denetim süreçleri, iç denetim ekiplerinin faaliyetleri ve hile denetim süreçlerinden sonra varılan sonuçların ve gerçekleştirilen prosedürlerin belirlenmesine yönelik yürütülen bu çalışmada öncelikle uygulamaya konu şirketin yapısı incelenmiştir. Uygulamaya konu şirketin yapısı incelenirken, yönetsel yapı ve yönetim süreçlerinde kritik aktörler olarak yer alan farklı alanlarda etkin şirket komitelerinin yapısı incelenmiştir.

4.4.1. Yönetsel Yapı ve Komiteler

Tekstil sektöründe faaliyet gösteren XYZ A.Ş. halka açık olmayan bir üretim şirkettir. Şirket, tekstil sektöründe 30 yılı aşkın bir süredir faaliyetini sürdürmektedir. XYZ A.Ş. tekstil sektöründe, örme, dokuma ve konfeksiyon alanlarında faaliyet

göstermektedir. Ürettiği ürünlerin % 80'ini yurt dışına ihraç eden şirket, özellikle Avrupa pazarının önde gelen iç giyim markalarına hizmet vermektedir.

XYZ A.Ş.'nin merkezi Ankara'dadır. Şirketin, Kırklareli'nde toplam 26.000 m² ye yayılmış üretim tesisi bulunmaktadır. Tesisin aylık üretim kapasitesi 1.200.000 adettir. Şirket, Kırklareli'ndeki üretim tesisinde 1.250 kişiye ve Ankara Merkez ofisinde ise 120 kişiye istihdam sağlamaktadır.

XYZ A.Ş.'nin üretim süreçlerinin tamamı Kırklareli'ndeki üretim tesisinde gerçekleştirilmektedir. Üretim süreçlerinin gerçekleştirildiği fabrika 16.291 m² lik bir alan üzerinde konuşlanmıştır. Fabrikada, kumaş tasnifi, kumaş kesimi, kumaş dikimi faaliyetlerinin yanı sıra üretilen ürünlerin paketlenmesi de gerçekleştirilmektedir. Fabrikada gerçekleştirilen üretim süreçlerine ilişkin tasarımlar ise Ankara merkez binasında istihdam edilen tasarım departmanında faaliyet gösteren çalışanlar tarafından yapılmaktadır.

XYZ A.Ş., üretim tesislerinde üretilen ürünlerin ihracatını, Kırklareli'ndeki üretim tesisinin içerisinde yer alan dış ticaret departmanı vasıtası ile koordine etmektedir. Bu departman, üretim tesisinde yer alan diğer departmanlardan (muhasabe departmanı, üretim sistemleri kontrol departmanı, idari işler departmanı, personel departmanı, bilgi işlem departmanı, satın alma departmanı, vb.) farklı olarak direkt olarak Ankara Merkez ofiste yer alan ticaretten sorumlu genel müdür yardımcısına bağlıdır.

Üretim tesisinde faaliyet gösteren ve temel amacı üretim süreçlerinin iç denetimini yaparak raporlamak olan üretim tesisi denetim departmanı da tıpkı dış ticaret departmanı gibi direkt olarak merkez ofise, Denetim Komitesi'ne bağlıdır.

Üretim tesisinde yer alan diğer departmanlar muhasabe departmanı, üretim sistemleri kontrol departmanı, idari işler departmanı, personel departmanı, bilgi işlem departmanı satın alma departmanı, vb.) ise, fabrika müdürüne bağlı olarak çalışmaktadır. XYZ A.Ş.'nin üretim tesisinin yetkilisi olarak görevlendirilen fabrika müdürü ise Ankara Merkez ofiste bulunan üretim sistemleri genel müdür yardımcısına bağlıdır.

XYZ A.Ş.'nin yönetim kurulu beş kişiden oluşmaktadır. Şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulunun en az 3 en fazla 7 kişiden oluşabileceğine ilişkin yer alan hüküm ile mevcut yönetim kurulu üye sayısının paralel olduğunu söylemek mümkündür. XYZ A.Ş.'nin yönetim kurulu Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı, Yönetim Kurulu Murahhas Üyesi ve iki Yönetim Kurulu üyesinden oluşmaktadır. Yönetim Kurulu Başkanı, XYZ A.Ş.'nin 30 yıl önce temellerini atan tekstil ve dokuma atölyesinin kurucusu olan ve halen şirketin onursal başkanı unvanına sahip kurucu ortağının oğludur. Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı ve Yönetim Kurulu üyelerinden bir tanesi de yine Yönetim Kurulu Başkanı gibi, şirketin kurucu ortakları ile birinci derecede akrabalık ilişkisine sahiptir. Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı ve Yönetim Kurulu Murahhas Azası unvanlarına sahip diğer iki yönetim kurulu üyesi ise yönetim kuruluna bağımsız üye olarak atanmış iki profesyonel yöneticidir. XYZ A.Ş.'nin yönetim kurulunda görev yapan üyelerin eğitim durumlarına ve XYZ A.Ş.'de çalışma sürelerine ilişkin özet bilgiler aşağıda yer almaktadır.

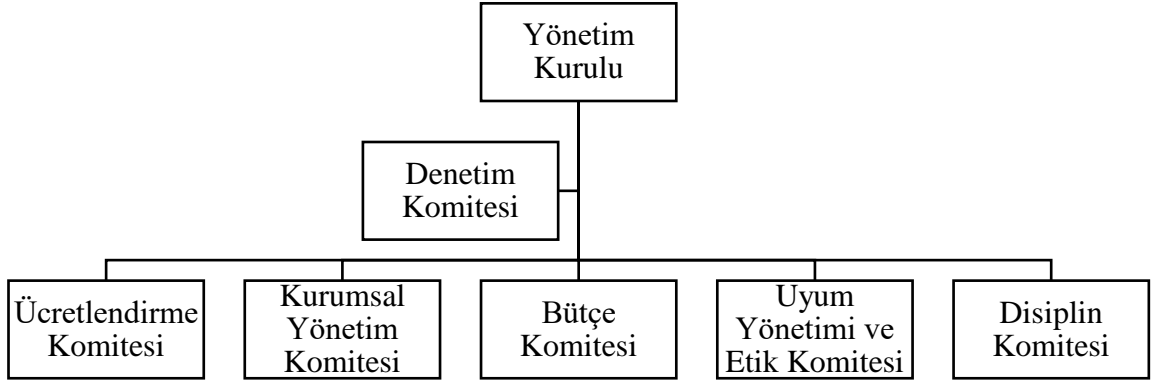
Tablo 4.1. XYZ A.Ş. Yönetim Kurulu Yapısı

Yönetim Kurulu Görevi	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Yönetim Kurulu Başkanı	Tekstil Mühendisi, Lisans	19 Yıl
Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı	İşletme Mühendisi, Lisans Uluslararası Ticaret ve Marka Yönetimi, Yüksek Lisans	5 Yıl
Yönetim Kurulu Murahhas Azası	İktisat, Lisans Muhasebe ve Finansman, Yüksek Lisans	8 Yıl
Yönetim Kurulu Üyesi	Tekstil Mühendisi, Lisans	16 Yıl
Yönetim Kurulu Üyesi	İşletme, Lisans	17 Yıl

XYZ A.Ş.'nin direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan altı komitesi bulunmaktadır. Bu komiteler, *Denetim Komitesi*, *Ücretlendirme Komitesi*, *Kurumsal Yönetim Komitesi*, *Uyum Yönetimi ve Etik Komitesi*, *Bütçe Komitesi*, *Disiplin Komitesi* olarak sıralanmaktadır. Yönetim kuruluna direkt bağlı olarak faaliyet gösteren bu komitelerde, yönetim kurulundan herhangi bir kişi üye olarak görev alamamaktadır. Komitelerin tamamında, komitelerin ilgili oldukları faaliyet alanında şirket bünyesinde çalışan bir üst düzey yönetici yer almaktadır. Komiteler, faaliyetlerini yönetim kuruluna

yılda en az iki defa raporlamak ile yükümlüdür. Raporlamaya ilişkin bu yükümlülük Denetim Komitesi özelinde farklılaşmaktadır. Denetim Komitesi, her ay şirketin merkez ofisinde ve üretim tesisinde bulunan denetim departmanları tarafından komiteye yapılan raporlamaları Yönetim Kurulu'na sunmakla yükümlüdür.

X. A.Ş.'de direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan ve farklı faaliyet alanlarında etkin olarak görev yapan komiteler bulunmaktadır. Bu komiteler, şirketin amaç ve hedeflerine yönelik olarak belirlenen politikaların uygulanması ve süreçlerin etkin sonuçlar vermesi noktasında direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan üst düzey yönetim organlarıdır. Şirketin organizasyon şemasında direkt olarak yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet gösteren komiteler aşağıdaki gibidir.



Şekil 4.1. Yönetim Komiteleri

Ücretlendirme komitesi, dört üyeden oluşmaktadır. Komite üyelerinin şirket içerisindeki ve ücretlendirme komitesindeki görevleri, eğitim durumları ve şirketteki çalışma süreleri aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmiştir;

Tablo 4.2. Ücretlendirme Komitesinin Yapısı

Komite İçerisindeki Görev	Şirket İçerisindeki Görev	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Ücretlendirme Komitesi Başkanı	İnsan Kaynakları Departmanı –İnsan Kaynakları Direktörü	İşletme, Lisans İnsan Kaynakları Yönetimi, Yüksek Lisans	9 Yıl
Ücretlendirme Komitesi Başkan Yardımcısı	İnsan Kaynakları Departmanı – İnsan Kaynakları Müdürü	İşletme, Lisans	8 Yıl
Ücretlendirme Komitesi Üyesi	İdari ve Mali İşler Departmanı – Finans Direktörü	İktisat, Lisans Bankacılık ve Finans, Yüksek Lisans	8 Yıl
Ücretlendirme Komitesi Üyesi	İdari ve Mali İşler Departmanı – İdari İşler Direktörü	İşletme, Lisans Personel Yönetimi ve İdare Sistemleri, Yüksek Lisans	10 Yıl

XYZ A.Ş.; küreselleşme ile birlikte tüm sektörlerde olduğu gibi tekstil sektöründe de oluşan yapısal değişime dair farkındalığı olan bir şirkettir. Bu farkındalık, şirketin insan kaynaklarına daha fazla önem vermesini sağlamıştır. XYZ A.Ş.'ye göre, şirket bünyesinde çalışan tüm insan kaynakları, şirketin sürdürülebilirliği, karlılığı ve piyasada rekabet avantajı elde edebilmesi noktasında kilit önem taşımaktadır. Bu nedenle, Şirket, süregelen ücretlendirme politikalarında yapısal bir değişe giderek, çalışanların performanslarına dayalı ücretlendirme sistemini uygulamaya koymuştur.

Performansa dayalı ücretlendirme, şirket çalışanlarının dönemsel performans değerlendirmeleri sonucunda ortaya çıkan performans notları kapsamında ücretlendirilmesi amacına dayanmaktadır. XYZ A.Ş. son beş yıldır, tüm süreçlerinde performans değerlemeyi ve bu değerlendirme sonucunda ortaya çıkan performans notu çerçevesinde ücretlendirme politikasını belirlemeyi tercih etmektedir. Ücretlendirme ile ilgili olan bu süreçlerin tamamı ücretlendirme komitesinin faaliyet alanına girmektedir.

Ücretlendirme komitesi, her bir çalışan için hazırlanan görev kağıtları ve çalışan özelinde belirlenen çalışan hedeflerinin dönemsel değerlendirmelerine ilişkin notlara ilişkin departman raporları kapsamında, yıllık ücret artışlarının belirlenmesi ve bu artışların yönetim kurulu onayına sunulması noktasında hizmet vermektedir.

Bilindiği gibi, kurumsal yönetim, şirketlerin belirlemiş oldukları amaçlarına ulaşması yolunda yönetim şeklinin yeniden belirlendiği bir sistemdir. Bu sistemin esası yönetim kurulu ve yöneticilerin sorumluluklarının yeniden ve açık bir şekilde belirlenmesi, işletme faaliyetlerinin çerçevesinin çizilmesi ve kamunun aydınlatılması unsurlarının yeniden belirlenmesidir. Kurumsal yönetim işletmelerin uzun dönemde ekonomik değer yaratmasına olanak sağlayan uygulamaların tamamıdır. Kurumsal yönetim şeffaf bir yönetim yaratarak işletmelerin ekonomik değerini arttırmaya yardımcı olur.

XYZ A.Ş.'de yönetim kuruluna direkt olarak bağlı olan kurumsal yönetim komitesi beş üyeden oluşmaktadır. Komite üyelerinin şirket içerisindeki ve ücretlendirme komitesindeki görevleri, eğitim durumları ve şirketteki çalışma süreleri aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmiştir;

Tablo 4.3. Kurumsal Yönetim Komitesinin Yapısı

Komite İçerisindeki Görev	Şirket İçerisindeki Görev	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Kurumsal Yönetim Komitesi Başkanı	Kurumsal Yönetim ve Kurumsal İletişim Departmanı – Kurumsal İletişim Direktörü	İşletme, Lisans İşletme, Yüksek Lisans	7,5 Yıl
Kurumsal Yönetim Komitesi Başkan Yardımcısı	İnsan Kaynakları Departmanı – İnsan Kaynakları Direktörü	İşletme, Lisans İnsan Kaynakları Yönetimi, Yüksek Lisans	9 Yıl
Kurumsal Yönetim Komitesi Üyesi	İdari ve Mali İşler Departmanı – Muhasebe Direktörü	İşletme, Lisans Muhasebe ve Finans, Yüksek Lisans	8 Yıl
Kurumsal Yönetim Komitesi	Kurumsal Kaynak Planlama Departmanı – Kurumsal Kaynak Planlama Direktörü	Endüstri Mühendisi, Lisans	11 Yıl
Kurumsal Yönetim Komitesi	Kurumsal Yönetim ve Kurumsal İletişim Departmanı – Kurumsal Yönetim Müdürü	İktisat, Lisans	6,5 Yıl

Kurumsal yönetim komitesi, XYZ A.Ş.'de var olan kurumsal yönetim ilkelerinin doğru ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek, uygulanmadığı alanlarda, uygulanmamasına ilişkin gerekçeleri öğrenmek, bu gerekçeleri Yönetim

Kurulu'na raporlamak, uyum sorunu yaşanan alanların kurumsal yönetim ilkelerine uyumunu sağlayacak önlemleri almak, eylem planlarını hazırlamak ile sorumludur.

Yönetim kuruluna direkt olarak bağlı çalışan ve şirketin tüm faaliyetlerine ilişkin bütçeleme ve gerçekleştirme süreçlerinin koordinasyonunu sağlayan bütçe komitesinin kurulmasındaki temel amaç, şirketin sürdürülebilirliği ve üretim süreçlerinin etkinliği noktasında kritik önem taşıyan bütçeleme süreçlerinin kontrol ve denetiminin sağlanmasıdır.

XYZ A.Ş.'nin bütçe komitesi 3 üyeden oluşmaktadır. Komite üyelerinin şirket içerisindeki ve bütçe komitesindeki görevleri, eğitim durumları ve şirketteki çalışma süreleri aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmiştir;

Tablo 4.4. Bütçe Komitesinin Yapısı

Komite İçerisindeki Görev	Şirket İçerisindeki Görev	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Bütçe Komitesi Başkanı	Kurumsal Kaynak Planlama Departmanı – Kurumsal Kaynak Planlama Direktörü	Endüstri Mühendisi, Lisans	11 Yıl
Bütçe Komitesi Başkan Yardımcısı	Kurumsal Kaynak Planlama Departmanı – Bütçeleme Müdürü	Endüstri Mühendisi, Lisans İşletme, Yüksek Lisans	4,5 Yıl
Bütçe Komitesi Üyesi	İdari ve Mali İşler Departmanı – Finans Direktörü	İktisat, Lisans Bankacılık ve Finans, Yüksek Lisans	8 Yıl

Bütçeleme komitesi, şirketin hem merkez binasında gerçekleşen genel giderlere ilişkin olarak, hem de Kırklareli'nde yer alan üretim tesisinde ortaya çıkan giderlere ilişkin olarak mevcut veriler kapsamında ve şirketin bundan önceki tecrübeleri ışığında, gelecek yıllara ilişkin; nakit akışlarını planlamak, şirketin parasal pozisyonunu doğru belirlemek ve olası finansman ihtiyaçlarını belirlemek amacı ile faaliyetlerini sürdürmektedir.

Uyum yönetimi, özellikle küreselleşme ile birlikte, günümüz şirketleri için son derece önem arz eden bir konu haline almıştır. Uyum yönetimi en temel anlamda, “iş ahlakı kurallarına” ve “etik kodlara” dayanan bir yönetsel süreçtir. Uyum yönetimi ve etik komitesi, XYZ A.Ş.’nin çalışanlarının, şirket iş ahlakı kurallarını tam olarak özümsemesi, bu kurallara uyması, kurallara uygun faaliyetlerde bulunulması ve kural dışı faaliyetlerin bildirilmesi süreçlerine yönelik olarak faaliyet gösteren bir komitedir.

Uyum Yönetimi ve Etik Komitesi 3 üyeden oluşmaktadır. Komite üyelerinin şirket içerisindeki ve komitedeki görevleri, eğitim durumları ve şirketteki çalışma süreleri aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmiştir.

Tablo 4.5. Uyum Yönetimi ve Etik Komitesinin Yapısı

Komite İçerisindeki Görev	Şirket İçerisindeki Görev	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Uyum Yönetimi ve Etik Komitesi Başkanı	Risk Yönetimi Birim Direktörü	Stratejik Planlama ve Uluslararası İlişkiler, Lisans, Finansal Modelleme, Yüksek Lisans	12 Yıl
Uyum Yönetimi ve Etik Komitesi Başkan Yardımcısı	Merkez Denetim Departmanı - İç Denetim Direktörü	İşletme, Lisans Maliye, Yüksek Lisans S.M.M.M., Bağımsız Denetçi	16 Yıl
Uyum Yönetimi ve Etik Komitesi Üyesi	Kurumsal Kaynak Planlama Departmanı – Kurumsal Kaynak Planlama Direktörü	Endüstri Mühendisi, Lisans	11 Yıl
Denetim Komitesi Üyesi	Merkez Denetim Departmanı – Kıdemli Vergi Uzmanı ve İç Denetçi	Maliye, Lisans S.M.M.M., Bağımsız Denetçi	8,5 Yıl

Yönetim Kuruluna direkt olarak bağlı çalışan bir diğer komite; disiplin komitesidir. Disiplin komitesi, XYZ A.Ş.’nin tüm çalışanları ve yönetim kademesindeki yöneticileri için uygulanacak disiplin kurallarını ve bu kurallara uyulmadığı durumlarda verilecek

cezaları belirleyen, disiplin yönetmeliklerini düzenleyen ve gerekli durumlarda revize edilmesini sağlayarak disiplin yönetmeliklerinin tüm çalışanlar tarafından bilinir kılınmasını sağlayan komitedir. Disiplin komitesi 5 üyeden oluşmaktadır. Komite üyelerinin komite içerisindeki ve şirket içerisindeki görevlerini belirten tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.6. Disiplin Komitesinin Yapısı

Komite İçerisindeki Görev	Şirket İçerisindeki Görev	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Disiplin Komitesi Başkanı	Merkez Denetim Departmanı - İç Denetim Direktörü	İşletme, Lisans Maliye, Yüksek Lisans S.M.M.M., Bağımsız Denetçi	16 Yıl
Disiplin Komitesi Başkan Yardımcısı	Merkez Denetim Departmanı - İç Denetim Müdürü	Maliye, Lisans İşletme, Yüksek Lisans, Bağımsız Denetçi, CIA Sertifikalı	12 Yıl
Disiplin Komitesi Üyesi	Risk Yönetimi Birim Direktörü	Stratejik Planlama ve Uluslararası İlişkiler, Lisans, Finansal Modelleme, Yüksek Lisans	12 Yıl
Disiplin Komitesi Üyesi	Kurumsal Kaynak Planlama Departmanı - Kurumsal Kaynak Planlama Direktörü	Endüstri Mühendisi, Lisans	11 Yıl
Disiplin Komitesi Üyesi	İdari ve Mali İşler Departmanı - Muhasebe Direktörü	İşletme, Lisans Muhasebe ve Finans, Yüksek Lisans	8 Yıl

Yönetim Kurulu'na direkt olarak bağlı çalışan ve yürütülen bu uygulama kapsamında da ayrıca önem arz eden komite denetim komitesidir. Denetim komitesi, XYZ A.Ş.'nin var olan en eski komitesi olarak kabul edilmektedir. Şirketin kuruluş tarihinden sonra nevi değişikliği ile anonim şirket statüsü almasına müteakip, yönetim kuruluna bağlı olarak kurulan denetim komitesi, yaklaşık 20 yılı aşkın bir süredir faaliyetini sürdürmektedir.

Denetim komitesi 4 üyeden oluşmaktadır. Komite üyelerinin şirket içerisindeki ve denetim komitesindeki görevleri, eğitim durumları ve şirketteki çalışma süreleri aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmiştir;

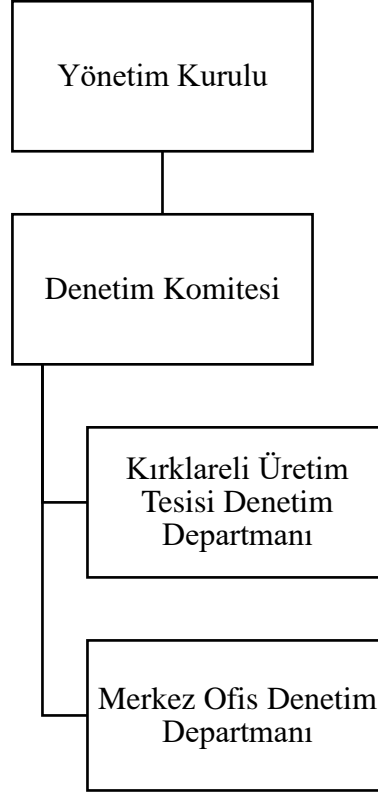
Tablo 4.7. Denetim Komitesinin Yapısı

Komite İçerisindeki Görev	Şirket İçerisindeki Görev	Eğitim Durumu	Şirkette Çalışma Süresi
Denetim Komitesi Başkanı	Merkez Denetim Departmanı - İç Denetim Direktörü	İşletme, Lisans Maliye, Yüksek Lisans S.M.M.M., Bağımsız Denetçi	16 Yıl
Denetim Komitesi Başkan Yardımcısı	Merkez Denetim Departmanı – İç Denetim Müdürü	Maliye, Lisans İşletme, Yüksek Lisans, Bağımsız Denetçi, CIA Sertifikalı	12 Yıl
Denetim Komitesi Üyesi	Üretim Tesisi Denetim Departmanı – Üretim Tesisi İç Denetim Müdürü	İktisat, Lisans Uluslararası Finans, Yüksek Lisans	14 Yıl
Denetim Komitesi Üyesi	Merkez Denetim Departmanı – Kıdemli Vergi Uzmanı ve İç Denetçi	Maliye, Lisans S.M.M.M., Bağımsız Denetçi	8,5 Yıl

Denetim komitesinin temel görevi; finansal ve operasyonel tüm süreçlerin etkin, verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesinin gözetilmesidir. Bu temel görev kapsamında, komitenin temel amacı, XYZ A.Ş.’nin iç kontrol sistemine ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmak, prosedürler yazmak, prosedürlerin hayata geçirilmesi noktasında eylem planlarını oluşturmak ve uygulanmasına ilişkin denetleme süreçlerini yönetmektir. XYZ A.Ş.’nin denetim departmanı ayrıca, yönetim kuruluna aylık olarak, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgileri ve şirketin iç kontrol sisteminde oluşan aksaklıkları raporlamak ile yükümlüdür.

4.4.2. Denetim Fonksiyonu ile İlgili Yapı

XYZ A.Ş.'de denetim fonksiyonu ile ilgili olan en üst düzey organ, Denetim Komitesi'dir. Denetim Komitesine bağlı olarak çalışan denetim fonksiyonu ile ilişkili şirket departmanları aşağıdaki şekil yardımı ile özetlenmektedir.



Şekil 4.2. Denetim Fonksiyonunun Genel Yapısı

Yukarıdaki organizasyon yapısından da takip edilebileceği gibi, denetim komitesi gözetiminde faaliyetlerini sürdüren iki departman bulunmaktadır. Bu iki departmandan bir tanesi şirketin Kırklareli'ndeki üretim tesisinde faaliyet gösteren denetim departmanıdır. Bu departmanın temel amacı, üretim tesisinde yer alan tüm departmanların faaliyetlerini denetlemek, faaliyetlerin gerçekleştirilmesine ilişkin yapılan uygulamaların Şirket'in iç kontrol sistemine ilişkin prosedürlere ve uluslararası iç denetim standartlarına uyumunu denetlemektir.

Merkez ofiste faaliyet gösteren diğ er denetim departmanı ise, merkez ofiste sürdürülen faaliyetlerin şirket iç kontrol sistemine uygunluğunu, etik kodlara uyumluluğunu gözetlemek ve raporlamak ile yükümlüdür. XYZ A.Ş.'nin her iki denetim departmanı da aylık olarak denetim komitesine belirlenmiş standart bilgileri mutlaka içerecek bir raporu sunmak zorundadır. Aylık raporlamaların haricinde, iç kontrol sisteminde ortaya çıkan, tespiti yapılan önemli hataların, aksaklıkların çözüm önerileri ile birlikte denetim komitesine raporlanması denetim komitelerinin görev ve sorumluluk alanına girmektedir.

Şirketin her iki denetim departmanında farklı uzmanlık seviyelerine ve mesleki çalışma sürelerine sahip iç denetim elemanları istihdam edilmektedir. Şirket, iç denetim süreçlerine önem veren bir şirket olması ve etkin iç kontrol süreçlerinin şirkete rekabet avantajı sağlama yönündeki etkisinin bilincinde olması nedeni ile denetim departmanlarında istihdam edilecek olan çalışanların seçimine ve şirket içi eğitim süreçlerine oldukça önem vermektedir. Ayrıca, iç denetim departmanlarının etkin ve verimli olarak faaliyetlerini sürdürebilmesi açısından şirket içerisinde yönetim kurulu tarafından onaylanan prosedürler uygulanmaktadır. Uygulamanın takip eden başlığında denetim fonksiyonuna yönelik şirket uygulamalarını, politikaları ve süreçler detaylandırılmış ve IIA Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında yorumlanmıştır.

4.4.2.1. Denetim Süreçleri-Politikaları-Prosedürleri

Şirket denetim fonksiyonunun, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğ inin tespit edilmesi ve şayet varsa var olan sorunlu alanların belirlenmesi, uygulama kapsamında ele alınan hile vakasının doğru değerlendirilmesi noktasında önem teşkil etmektedir. Bu nedenle, şirket süreçlerinde denetime ilişkin prosedürler, politikalar, uygulamalar incelenmiş ve IIA Uluslararası İç Denetim Standartları ile ilişkilendirilmek sureti ile yorumlanmıştır.

Resmi ve yazılı olarak hazırlanmış bir iç denetim yönetmeliğ inin bulunması ve konu yönetmeliğ in kurumun tüm çalışanları ile paylaşılması, iç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli sonuçlar doğurmasında önem arz etmektedir. İç denetim faaliyetlerine ilişkin

amaçların, yetki ve sorumlulukların, yürütülecek prosedürlerin açıkça ortaya konmasında ve ortaya çıkacak sorunlarda hangi süreçlerin etkileştirileceğini yazılı olarak belirleyen bir anlaşma niteliği taşıyan İç Denetim Yönetmeliğine ilişkin olarak XYZ A.Ş.’de yürütülen uygulamada, XYZ A.Ş.’nin denetim komitesi tarafından hazırlanan ve yönetim kurulunun onayı ile yürürlüğe konulan, yürütmesi denetim departmanlarına bırakılan bir “XYZ A.Ş. İç Denetim Yönetmeliği” olduğu görülmüştür. Konu yönetmeliğin genel nitelikleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 4.8. İç Denetim Yönetmeliğinin Genel Nitelikleri

Amaç	İç denetimlerin planlanması, gerçekleştirilmesi ve raporlanması için yöntem ve sorumlulukların belirlenmesi
Kapsam	İç denetim prosedürleri XYZ A.Ş.’de ve XYZ A.Ş.’ye bağlı olarak çalışan tüm departmanları üretim tesislerini ve süreçlerini kapsamaktadır
Yetki Alanı	İç denetim departmanlarının temel fonksiyonu, Yönetim Kurulu’nun bu yönetmelik çerçevesinde vermiş olduğu yetkiye dayanarak, X. A.Ş.’nin sürdürülebilirliğini sağlamak ve kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında devamlılığını korumak, oluşabilecek iç ve dış risklere ilişkin alınacak önlemleri belirlemek ve konu risklere ilişkin öneriler geliştirmek üzere XYZ A.Ş.’de denetim ve incelemeler yapmaktır. XYZ A.Ş.’nin denetim departmanları; Çalışmalarını yürütürken gizlilik ve sır saklama prensipleri kapsamında, XYZ A.Ş.’nin tüm varlık ve kayıtlarına ulaşmaya, XYZ A.Ş.’de çalışan tüm çalışanların bilgisine başvurmaya, Denetim çalışmaları süresince hazırlanan çalışma kağıtlarının incelenmesine ve denetim raporunun hazırlanıp / sunulmasına yetkilidir.
Görevler	XYZ A.Ş.’nin denetim departmanları ve denetim departmanlarında faaliyet gösteren iç denetçileri, işbu yönetmelik kapsamında ve yönetmeliğin temel amacı doğrultusunda aşağıdaki görevleri yerine getirir; XYZ A.Ş.’nin faaliyet riskinin tespit edilmesine ve önlenmesine ilişkin iç kontrol sistemlerinin yerindeliğini, yeterliliğini ve etkinliğini denetlemek, XYZ A.Ş.’nin sürdürdüğü faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin kapsamında gerçekleştirilen işlemlerin mevcut yasa, mevzuat ve düzenlemelere, Genel Kurul kararlarına, Yönetim Kurulu kararlarına, planlanan bütçe hedeflerine, XYZ A.Ş.’nin yürürlükte olan prosedürlerine, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu denetlemek, Operasyonel risk yönetimi ve risk temelli denetime ilişkin çalışmaları gerçekleştirmek, Kesinleşen denetim komitesi raporlarının sonuçlarını takip etmek, verilmiş ise düzeltme önergelerinin takvimine uygun sürdürülüp sürdürülmediğini izlemek ve raporlamak, XYZ A.Ş.’nin bünyesindeki tüm departmanların, denetim tesislerinin, denetim ve incelemek çalışmalarını yürütmek

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları – Nitelik Standartlarında;

“İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin zorunlu unsurları(İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile uyumlu olan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.” hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, XYZ A.Ş.’nin iç denetim faaliyetlerinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan resmi bir belgesinin olduğunu, İç Denetim Yönetmeliğinin, iç denetim faaliyetlerinin konumunu ve denetim komitesinin yönetim kuruluna olan işlevsel bağlılığını içerecek şekilde oluşturulduğunu söylemek ve eş zamanlı olarak da bu yönetmelikte iç denetim faaliyetlerinin kapsamının tanımlandığı sonucuna varmak mümkündür.

IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1110-Kurum İçi Bağımsızlık adlı maddesinde;

“iç denetim yöneticilerinin, kurumlarının içerisinde, iç denetim ile ilgili faaliyetlerin sorumluluklarını yerine getirmelerine olanak sağlayacak bir yönetsel kademeye bağlı olmalıdırlar ve iç denetim yöneticilerinin, yılda birden az olmamak koşulu ile yönetim kuruluna iç denetim faaliyetlerinin kurum içerisinde bağımsız olarak sürdürüldüğünü beyan etmeleri gerekmektedir. hükmü yer almaktadır. Bu hüküm kapsamında XYZ A.Ş.’nin İç Denetim Yönetmeliği incelendiğinde 1110-Kurum İçi Bağımsızlık maddesi ile ilişkilendirilebilecek aşağıdaki maddelerin var olduğu değerlendirilmiştir;

- XYZ A.Ş.’nin yönetim kurulu ve üst düzey yönetimi, iç denetim faaliyetlerinin her türlü müdahaleden uzak, sağlıklı ve tarafsız olarak sürdürülebilmesine olanak sağlayacaklardır,
- İç denetim süreçlerinden sorumlu yöneticiler, fonksiyonel olarak yönetim kuruluna, idari olarak kurumun genel müdürüne bağlı olarak raporlama yaparlar,

XYZ A.Ş.'nin iç denetim süreçlerinin kurumsal bağımlılığının sağlanması hususunda, İç denetim yönetmeliğinde yer alan yukarıdaki maddeler kapsamında, dikkati çeken, iç denetim yöneticilerinin fonksiyonel olarak ve idari olarak farklı yönetsel düzeylere raporlama yaptıkları noktasıdır. Farklı yönetsel düzeylere raporlama yapmak, kurum içi bağımsızlığı kolaylaştırmaktadır ve kurum içerisinde geniş bir denetim kapsamının oluşmasına olanak sağlamaktadır.

Bir kurumun iç denetim mekanizması kapsamında, iç denetim yöneticilerinin kurumun Yönetim Kurulu ile direkt olarak etkileşim içerisinde olması beklenmektedir. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları 1111-Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim konulu maddesinde; iç denetim yöneticisinin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşim olması zorunluluk olarak belirtilmiştir.

Bu husus kapsamında XYZ A.Ş.'nin iç denetim yönetmeliği incelendiğinde aşağıdaki madde dikkati çekmiştir.

“Şirketimizin, iç denetim süreçlerinden sorumlu yöneticilerinin, yönetim kurulunun denetim, mali raporlama, kurumsal yönetim ve kontrol ile ilgili genel gözetim ve sorumlulukların tartışıldığı toplantılara düzenli olarak katılmaları şarttır.”

İç denetim yöneticisinin bu toplantılara düzenli olarak katılmasını sağlayan konu madde ile şirketin stratejik planlarının, faaliyetlere ilişkin gelişmelerin, risklerin ve bu risklere ilişkin alınabilecek prosedürel önleyicilerin tartışılması erken safhada sağlanmaktadır.

4.4.2.2. İç Denetçilere İlişkin Düzenlemeler

Bir kurumun iç denetim süreçlerinin etkin ve verimli olarak sürdürülebilmesi noktasında, diğer bir ifade ile iç denetim ve iç kontrol süreçlerinin beklenen katma değeri sağlaması için, şirket bünyesinde istihdam edilen iç denetçilerin belli bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu gereklilik kapsamında, şirketin iç denetim departmanında istihdam edilecek denetçilerin sahip olması gereken özellikler şirketin İç Denetim Yönetmeliğinde belirlenmiştir. Şirketin iç denetim yönetmeliğinde yer alan iç denetçiye ilişkin düzenlemeler aşağıdaki gibidir,

Tablo 4.9. İç Denetçilere İlişkin Düzenlemeler

İç Denetim Yönetmeliği Maddeler	Yorum
<p>Şirketimizin, iç denetim sistemine ilişkin her türlü yeniden tasarlama, yeniden yapılanma ve bu kapsamda yazılacak yeni prosedürler şirketimizin denetim kurulu tarafından yapılacak ve yönetim kurulunun onayına müteakip yürürlüğe girecektir.</p>	<p><i>Şirketin iç denetim yönetmeliğinde yer alan bu maddenin IIA 1120-1 Bireysel Objektiflik maddesi kapsamında yorumlanması mümkündür.</i></p> <p><i>Bir şirketin denetime ilişkin süreçlerinin yeniden yapılanmasında, ya da denetim sisteminin tasarlanmasında, kurulmasında ve denetim sistemine ilişkin prosedürlerin yazılmasında, faal olarak denetim süreçlerinde yer alan iç denetçilerin dâhil olması durumunun denetçilerin bireysel objektifliğini bozacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda, şirketin iç denetim sisteminin</i></p>
<p>Şirketimiz iç denetim faaliyetine katılan ya da iç denetim süreçlerinde zorunluluklar nedeni ile iç denetim ile görevlendirilen çalışanlarımız, en az bir yıl geçmeden, daha önce kendileri tarafından yürütülen ya da yönetsel sorumluluğu dâhilinde olan faaliyetleri denetlemek ile görevlendirilemezler.</p>	<p><i>Şirketin iç denetim yönetmeliğinde yer alan bu maddenin IIA 1130-Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması maddesi kapsamında yorumlanması mümkündür.</i></p> <p><i>Denetçilerin daha önceden sorumlu oldukları faaliyetlere ilişkin değerlendirmede bulunmaması, kişilerin objektifliğinin bozulmasını engellemek ile ilgilidir.</i></p>
<p>Şirketimizin iç denetim süreçlerinde görev alan iç denetçiler, statü ve unvan farkı gözetmeksizin, görevin gerektirdiği usul ve esaslar kapsamında hareket etmekle, iç denetçilik mesleğini yürütebilmek için sahip olunması gereken bilgi, beceri ve vasıflarını sürdürülebilir kılmakla sorumludur.</p>	<p><i>Şirketin iç denetim yönetmeliğinde yer alan bu maddenin IIA 1200-1 maddesi ile ilişkilendirilerek yorumlanması mümkündür. Konu madde, iç denetçilerin yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkatine ilişkindir. İç denetçilerin mesleğe dair sahip olması ve uygulanması gereken genel ilkeler; dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik olarak kabul edilmekte ve bu kapsamda beklenen davranış normlarının izahatı iç denetçilerin davranış kuralları olarak kabul edilmektedir.</i></p>

XYZ A.Ş.'nin iç denetim yönetmeliği kapsamında iç denetçilere ilişkin düzenlemelerin belirlenmesine müteakip, şirketin İç Denetim Yönetmeliği ve IIA

Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında, vukuu bulan hile vakasına ilişkin iç denetim süreçleri ve bu süreçlerde iç denetçilerin rolleri değerlendirilecektir.

4.5.Kırklareli Üretim Tesisinde Yaşanan Hile Vakası

XYZ A.Ş.'nin Kırklareli üretim tesisinde, 2016 yılı faaliyet yılı içerisinde önemli bir hile vakası ortaya çıkartılmıştır. Bu uygulamada, üretim tesisinde vuku bulan bu vakaya ilişkin XYZ A.Ş.'nin yürüttüğü süreçler, bu süreçlerin Uluslararası İç Denetim Standartları kapsamında değerlendirilmesi ve yorumlanması hedeflenmiştir. Bu temel hedef kapsamında vakaya ilişkin incelemeler yapılmış ve iç denetim süreçleri standartlar kapsamında değerlendirilmiştir.

4.5.1. Hile Soruşturması

XYZ A.Ş.'nin Kırklareli üretim tesisinde ortaya çıkan hile vakası kapsamında soruşturma yapılmıştır. Yürütülen hile soruşturması, hileli işlemin ortaya çıktığı Kırklareli üretim tesisinin bünyesinde gerçekleştirilmiştir. Yürütülen soruşturmada, hileli işlem ile bağlantılı olarak ortaya çıkması muhtemel kayıplar değerlendirilmiş, gerçekleşen hileli işlem suçuna kimin ya da kimlerin iştirak ettiği belirlenmiş ve gerçekleştirilen suçun nasıl işlendiğine ilişkin prosedürler geliştirilerek hileli işleme ilişkin yönetime rapor sunulmuştur.

Hile soruşturması kapsamında, sadece hileli olaya ilişkin başlatılan soruşturma kapsamında olaya yönelik değil aynı zamanda, hileye konu faaliyetin tüm boyutlarının da incelenmesini kapsayacak şekilde yürütülmüştür. Soruşturmanın bu şekilde yürütülmesindeki temel amaç, hileli işleme ilişkin faaliyetin tüm boyutlarının belirlenmesi ve tekrarlanması muhtemel hile risklerinin tekrarının önlenmesine yönelik stratejiler geliştirebilmesi için yönetime rapor sunulmasıdır.

Hile soruşturması, XYZ A.Ş.'nin örgüt politikalarına, belirlenen kurallarına, iç denetim yönetmeliğine uygun olarak ve yasal mevzuat ışığında gerçekleştirilmiştir. İç denetim ekipleri tarafından bağımsız, tarafsız ve özenli bir şekilde yürütülen hile

soruşturması yürütülürken, örgüt çıkarlarına en iyi şekilde hizmet ederken tarafsızlık boyutundan uzaklaşmamıştır.

Yürütülen hile soruşturması kapsamında elde edilen bulguların değerlendirilmesinden ve hileye ilişkin süreçleri detaylandırmadan önce, XYZ A.Ş.'nin Kırklareli Üretim Tesisinde gerçekleşen hileli vakaya ilişkin genel bir çerçeve çizmek ve yürütülen soruşturmada iç denetim ekiplerinin rolünü belirlemek yararlı olacaktır.

4.5.1.1. Soruşturmada İç Denetçilerin Rolü

Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberi (2009) kapsamında, iç denetçilerin soruşturmalarda üstlenecekleri rolün iç denetim yönetmeliklerinde / tüzüklerinde belirlenmiş olmasının gerekliliği belirtilmektedir. Bu kapsamda XYZ A.Ş.'nin yürürlükte olan iç denetim yönetmeliği incelendiğinde iç denetçilerin örgüt içerisinde gerçekleştirilecek soruşturmalardaki görevlerine ilişkin maddeler aşağıdaki gibi tespit edilmiştir;

Tablo 4.10. İç Denetim Yönetmeliği – İç Denetçi Görevleri

Madde: İç Denetçinin Görevleri-Yetki Alanları
<i>Şirketimiz bünyesinde faaliyet gösteren iç denetçiler aşağıda sayılan görevlerin yerine getirilmesi ile yetkilidir;</i> <ul style="list-style-type: none">• <i>Görev ve iş çizelgelerinde belirlenmiş amaçlara ulaşılması hususunda yaşanan aksaklıkların yönetim kuruluna raporlanması</i>• <i>Yönetim kurulu tarafından talep edilen ya da bu yönetmelik kapsamında süreleri belirlenmiş olan her tip uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, özel denetim faaliyetini zamanında eksiksiz ve mesleki özen kapsamında gerçekleştirmek</i>• <i>Şirket bünyesinde açılacak suiistimal ve hile soruşturmalarının gerçekleştirilmesi, soruşturma sonuçlarının yönetim kuruluna raporlanması (yönetim kurulunun talebi olduğu durumlarda, soruşturma süresince de soruşturmanın gidişatına yönelik rapor hazırlamak iç denetçinin yetki alanındadır)</i>• <i>Şirket kaynaklarının etkin kullanılmasına yönelik olarak denetim süreçleri kapsamında ortaya çıkan aksaklıklara ilişkin raporlamalar neticesinde yönetsel kademeler tarafından hayata geçirilen revizyon planlarının etkin ve verimli bir şekilde amaca hizmet edip etmediğini kontrol etmek ve sonuçları yönetim kuruluna raporlamak.</i>

İç denetçilerin iç denetim yönetmeliği kapsamında sahip oldukları yetki alanları ve görevleri kapsamında ve IIA Denetim standartlarında yer alan nitelik standartları

çerçevesinde hile soruşturmasında görevli olan denetçilere ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir.

Kırklareli üretim tesisinde tespit edilen ve denetim komitesine raporlanarak üst yönetime intikal ettirilen hile vakasına ilişkin olarak öncelikle, Kırklareli Denetim Departmanında çalışan iç denetçilerin bağımsızlıklarının ve objektifliklerinin değerlendirilmesi gerekli görülmüştür. Bilindiği gibi, bağımsızlık ve objektiflik, iç denetim faaliyetlerinin olmazsa olmaz iki özelliğidir. IIA Uluslararası İç Denetim Standartları – 1100 Bağımsızlık ve Objektiflik maddesi uyarınca; iç denetim faaliyetleri bağımsız olmak zorundadır ve bu faaliyeti sürdüren iç denetçilerin de görevlerini objektif bir şekilde sürdürmeleri gerekmektedir. Uygulama süresince yapılan görüşmeler ve bu görüşmeler kapsamında varılan sonuçlar kapsamında, Kırklareli üretim tesisi denetim departmanının hile vakasının belirlenmesinden raporlanmasına kadar geçen süreçte görevli tüm iç denetçileri bağımsızlık ve objektiflik gerekliliklerini layığı ile yerine getirmiştir. İç denetçiler, bağımsızlıklarını sağlayabilmek için, sürece ilişkin tarafsızlıklarını bozma ihtimali olan her durumdan uzak durmuş ve departman olarak bu süreçte yapılması gereken tüm raporlamaları direkt olarak denetim komitesi başkanına ve başkan yardımcısına yapmıştır. Ayrıca, hile vakasına ilişkin süreçlerde görevli iç denetçiler, denetime ilişkin konularda karar verirken, şahsi değer yargılarını süreçlerin içerisine dâhil etmeden karar vermiştir.

Hile vakasına ilişkin olarak yürütülen süreçte, biri kıdemli olmak üzere iki denetçi görevlendirilmiştir. Görevlendirilen iki denetçi de üretim tesisi denetim departmanında çalışmaktadır. Bu denetçiler, vakaya ilişkin süreçlerde departman müdürlerinden destek aldıklarını yürütülen görüşmelerde beyan etmişler ve müdürlerinin prosedürel gerekliliklerin yerine getirilmesi ve kritik önem taşıyan adımlarda karar verilmesi konularında yol gösterici olduğunu söylemişlerdir.

Hile vakasına ilişkin süreçlerde direkt olarak görevli olan iki denetçi ile yapılan görüşmeler sonucunda vardığımız genel kanı; her iki denetçinin de bireysel objektiflik kuralına uygun davrandığı yönündedir. Bilindiği gibi IIA Uluslararası İç Denetim Standartları – 1120 Bireysel Objektiflik kapsamında, iç denetçilerin tarafsız, önyargısız

davranmalarının ve çıkar çatışmalarından uzak durmalarının gerekliliği belirtilmiştir. Bu noktada, yapılan görüşmeler kapsamında, XYZ A.Ş.'nin denetim sürecinde görev alan iç denetçilerin bireysel objektiflik ilkesine uyum sağladığı görüşüne varılmıştır. İç denetçiler, iç denetim faaliyetleri kapsamında herhangi bir menfaat çatışması içerisine girmeden, mesleki ve kişisel çıkar gözetmeksizin, bağımsız ve adil bir şekilde süreçlere yönelik işlemleri gerçekleştirmiştir.

Nitelik standartları kapsamında, iç denetçilerin, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkate sahip olup olmadığı önem arz eden bir husustur. XYZ A.Ş.'nin üretim tesislerinde ilgili departmanların çalışanları ile yürütülen görüşmeler kapsamında iç denetçilerin gerek kişisel olarak gerekse mesleki olarak sorumluluklarını yerine getirecek düzeyde bilgi ve beceriye sahip olduğu görüşü elde edilmiştir. Bu noktada, üretim tesisi denetim departmanı çalışanlarının uluslararası denetim standartlarının nitelik standartları bölümü kapsamında yeterli olduğu sonucuna varmak mümkündür.

İç denetçilerin hile soruşturmasındaki yeri ve yeterliliklerinin değerlendirilmesinden sonra, hile soruşturmasına ilişkin süreçlerin detaylandırılmasından önce, yaşanan hile olayına ilişkin genel bir çerçeve çizmek olayın takibini kolaylaştırmak açısından önemlidir.

4.5.1.2. Soruşturmaya İlişkin Olaya Ait Genel Bilgiler

XYZ A.Ş.'nin Kırklareli üretim tesisinde gerçekleşen hile vakasına ilişkin değerlendirmelere geçmeden önce, hileye ilişkin vakanın künyesi aşağıdaki tabloda özetlenmiştir. Bu özet, vakanın detaylandırılmasından önce genel bir çerçeve çizmesi noktasında önemlidir.

Tablo 4.11. Hile Vakasının Genel Çerçevesi

Hilenin Konusu	Üretim tesisleri içerisinde yer alan fabrika satış mağazasında çalışan 1234 kodlu satış uzmanının, çalışanlara satılması için fabrika satış mağazasında sunulan ürünlerin satışı süreçlerine hile karıştırması
Hileye Konu İşlemler	1234 kodlu satış uzmanının, düşük fiyatlara sadece çalışanlara satılması için ayrılan hazır giyim ürünlerini, piyasa fiyatından üçüncü kişilere satması ve kazanç elde etmesi 1234 kodlu satış uzmanının, üçüncü kişilere piyasa fiyatından yaptığı satışlara ilişkin muhasebeye ilettiği manuel kayıt listelerinde ve kestiği faturalarda usulsüz işlem yapması, şirket kayıtlarının gerçeği yansıtmamasını engellemesi
Hileli İşlemi Gerçekleştiren Taraf (Hilekâr)	1234 kodlu satış uzmanı
Hileli İşlemin Gerçekleştiği Primer Departman	Fabrika Satış Mağazası

Kırklareli üretim tesisinde ortaya çıkan hile vakasında dahil olan primer departman ve bu departman ile ilişkili olan ve hile soruşturma süreçlerine dahil edilen şirket departmanlarının tespit edilmesi, hileli işlemin soruşturulması sürecinde açıklanan kişiler, departmanlar ve fonksiyonel bağların takibini kolaylaştıracaktır.

XYZ A.Ş.'nin Kırklareli'nde bulunan üretim tesisindeki üretim süreçleri sonunda oluşan ürünler;

- Yurt dışına ihraç edilmektedir,
- Yurt içindeki konfeksiyon pazarına sunmaktadır,
- Çalışanlara yönelik olarak faaliyet gösteren fabrika satış mağazasında satışını yapmaktadır,

Üretim tesisinde üretilen ürünlerin önemli bir kısmı yurt dışı konfeksiyon pazarının önde gelen temsilcilerine ihraç edilmektedir ve bir kısım ürün de yurt içi pazarda müşterilere sunulmaktadır. Ürünlerin bir kısmı da, XYZ A.Ş.'nin kuruluşundan itibaren süregelen önemli bir geleneğinin devamı olarak da, fabrikanın içerisinde, sadece kendi

çalışanlarının konfeksiyon ihtiyaçlarının karşılanması amacı ile kurulmuş olan fabrika satış mağazasında çalışanlara satılmaktadır.

XYZ A.Ş.'nin üretim tesislerinin içerisinde yer alan ve direkt olarak çalışanlara yönelik hizmet veren fabrika satış mağazasında satılan ürünler, üretim maliyetinin üzerine çok cüzi miktarda bir kâr marjı koyulmak sureti ile çalışanlara sunulmaktadır. Bu satış mağazasının temel amacı, XYZ A.Ş.'nin çalışanlarının hazır giyime yönelik olan ihtiyaçlarını düşük maliyet ile karşılamaktır ve çalışan motivasyonunu yükseltmektir.

XYZ A.Ş.'nin fabrika satış mağazasında satılan ürünlerin her ne surette olursa olsun, XYZ A.Ş. çalışanı dışında başka bir gerçek ya da tüzel kişiye satışı yasaktır. Fabrika satış mağazasında yapılacak olan satışlara ilişkin prosedür; merkez yönetim kurulu tarafından onaylanmış bir prosedür ile tüm XYZ A.Ş. çalışanlarına yazılı olarak tebliğ edilmiştir. Bu prosedür kapsamında yer alan önemli noktalar aşağıdaki gibidir;

- Kırklareli'ndeki üretim tesisinin içerisinde faaliyet gösteren fabrika satış mağazasında satışa sunulan ürünler sadece XYZ A.Ş.'nin çalışanlarına satılacaktır. Bu mağazada satışa sunulan ürünlerin hiçbir surette XYZ A.Ş. çalışanları dışında bir başka üçüncü kişiye satılması mümkün değildir.
- Kırklareli'ndeki üretim tesisinin içerisinde faaliyet gösteren fabrika satış mağazasında satılan ürünlerin satış fiyatları, üretim tesisinde yer alan satış ve pazarlama departmanı tarafından belirlenmektedir. Fiyat belirleme sürecinde, ürünlerin üretim maliyetlerinin üzerine maksimum %1 kâr marjı koyulması mümkündür.
- Her üretim yılı için, üçer aylık dönemler itibariyle, fabrika satış mağazasında satılacak olan ürünlerin fiyatları satış ve pazarlama departmanı tarafından belirlenecek ve belirlenen fiyatlar, fabrika müdürünün onayına müteakip, tüm çalışanlara tebliğ edilecektir. Üretim sistemleri kontrol departmanı ve muhasebe departmanı adet, birim fiyat, ürün tipi gibi envanter ile ilgili olan konularda ayrıca detaylı olarak bilgilendirilecektir.

Bu noktada altını çizmek gereken önemli bir olay bulunmaktadır. XYZ A.Ş.'nin fabrika satış mağazasında satılacak ürünlere ilişkin farklı bir envanter kodlaması yapılmadığı ve / veya bu ürünlere ilişkin barkod sisteminde farklı bir statü verilmediği görülmektedir. Diğer bir ifade ile, üretim sisteminin diğer çıktıları ile eş değer kaliteye sahip, ancak, fabrika satış mağazasında çalışanlara düşük fiyat ile satılacak olan ürün setine ilişkin olarak gerek üretim sisteminde, gerekse envanter sisteminde fark yaratacak bir kodlama sistemi bulunmamaktadır. Bu durum, üretim – envanter – satış üçgeninde usulsüzlüklerin ve hileye dayalı önemli yanlışlıkların oluşmasına neden olabilecektir. Genel çerçevede, XYZ A.Ş.'de uygulanan bilgisayarlı / barkotlu bir üretim sistemi ve stoklama-depolama sisteminin olmaması da durumun ciddiyetini ortaya koymaktadır.

Fabrika satış mağazasında satılan ürünler, ihraç edilecek ürünler ve iç pazara sunulacak ürünlerin tamamı aynı envanter sisteminde sıralı kodlar ile kayıt altına alınmaktadır. Diğer bir ifade ile üç farklı amaç için üretilen ürünler; sistemsel olarak kodlama sistemi ile farklılaşmamaktadır. Bu durumda, stok sistemine ilişkin kayıtlarda, kullanıcı hatasının, ihmalinin ya da kullanıcının hileye yönelik davranışının önüne geçilmesini engellemektedir. Bu noktada, sistemsel olarak ortaya çıkabilecek sorunları aşağıdaki gibi varsaymak mümkündür;

- Üretim sisteminden çıkan ve fabrika satış mağazasına satılmak için ayrılan ürünlerin, farklı stok kodları ile envanter sistemine dahil olmaması nedeni ile, diğer ürünlerden daha düşük fiyat ile satılacak bu ürünler ile pazara yönelik fiyatlandırılan ürünlerin karışması,
- Envanterde farklı kodlanmayan ve barkot sistemi ile de kontrol edilemeyen stok hareketleri nedeni ile fabrika satış mağazasındaki satış temsilcisinin ürünleri sattığı fiyat – olması gereken fiyat kontrolünün sağlıklı bir şekilde yapılamaması,
- Satış mağazasında yapılan satış süreçlerinde; personel kimlik kartı gösterilmesi zorunlu olmasına rağmen, personel kartlarının barkot sistemi ile şirket bilişim sistemine dâhil olmaması nedeni ile düşük fiyatlı ürünlerin, personel hariç diğer üçüncü şahıslara satışının kontrol edilemiyor olması,

Fabrika Satış mağazasında yapılan satışlara ilişkin manuel kayıt tutulması ve satış temsilcisinin tuttuğu ve manuel olarak kayıt altına aldığı ürün satışlarına ilişkin stok çıkışlarının ve kestiği kâğıt faturaların muhasebe sistemine haftalık olarak intikal etmesi neden ile muhasebe sistemine girişi yapılan kayıtların doğruluğuna ilişkin çapraz kontrol yapılamıyor olması ve bu nedenle, ürünlerin doğru fiyat, doğru adet ve doğru faturalama kontrolünün yapılamıyor olması.

Yaşanan hile vakasının ortaya çıkartılması ve sonuçlandırılmasına ilişkin süreçlerin değerlendirilmesi noktasında hileli vakanın ortaya çıktığı primer departman olan ve soruşturmanın başlangıç noktası olan fabrika satış mağazasında ve ilişkili süreçlerde var olan sorunların göz önünde tutulması gerekmektedir.

4.5.2. Hile Soruşturmasının Başlatılması

XYZ A.Ş.’de hile soruşturmasının başlatılması, bir takım prosedürlere bağlıdır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberinde (2009: 28) yer aldığı gibi, bir soruşturmanın başlatılmasının kurum soruşturma prosedürleri ya da protokollerinin izlenmesi sureti ile yapılması ve her bir soruşturmaya yönelik ayrı bir soruşturma planı belirlenmesi şarttır. Soruşturma sürecinin başlatılmasına yönelik XYZ A.Ş.’de var olan prosedürler ve konu hile vakasının soruşturma talebine yönelik adımlar çalışmanın bu başlığında detaylandırılmıştır.

4.5.2.1. Şirkette Varolan Hile Soruşturması Başlatılması Yöntemleri

X. A.Ş.’nin fabrika satış mağazasında satışı yapılan ürünlere ilişkin olarak, satıştan sorumlu uzmana ve fabrika satış mağazası ürün satış sürecine ilişkin hileli işlem olduğuna ilişkin adımlar kapsamında öncelikle hileye ilişkin inceleme ve soruşturma başlatılmasının ilk adımı; “İnceleme / Soruşturma Talep Formu” nun doldurulmasıdır.

XYZ A.Ş.’nin Kırklareli’ndeki üretim tesislerinde 2016 yılı faaliyet yılında ortaya çıkan hile vakasına ilişkin soruşturmaya ilişkin künye Tablo 7’de yer almaktadır. “İnceleme / Soruşturma Talep Formu”; XYZ A.Ş.’nin iç kontrol süreçleri kapsamında, denetim komitesinin önerisi ile Yönetim Kurulu tarafından kabul edilen ve tüm şirket

çalışanlarına tebliğ edilerek, 01.01.2012 tarihinde uygulamaya konulan bir formdur. Bu form vasıtası ile hileli olay / süreç olduğuna ilişkin yazılı bildirim yapılmaktadır. Form tüm çalışanların kullanımına açıktır ve bu forma ilişkin ilgili departman müdürünün onayı alınmaksızın hileli olaya ilişkin Yönetim Kurulu'na yazılı bildirim yapmak tüm çalışanlara tanınmış bir haktır.

XYZ A.Ş.'nin orta düzey departman yöneticisi ile yürütülen görüşme kapsamında, formun departman müdürü / direktörü onayı olmaksızın Yönetim Kurulu'na sunulabilmesinin şirket çalışanları açısından oldukça oneli ve yararlı bir uygulama olduğu bilgisi elde edilmiştir. Görüşme yapılan yönetici, var olduğuna inanılan hileli durum, olay ya da sürecin, departman onaylarından sonra Yönetim Kurulu'na arz edilmesi noktasında birtakım sıkıntılar oluşabileceğine ilişkin çalışan endişesi, formun tüm çalışanlara açık olması ve direkt olarak Yönetim Kurulu'na iletilmesi ile giderildiğini belirtmiştir.

Tablo 4.12. Soruşturma Talep Formu

XYZ A.Ş. İnceleme / Soruşturma Talep Formu	
XYZ A.Ş. Yönetim Kurulu Başkanlığı'na <u>ANKARA</u>	Tarih: 25.02.2016
İnceleme / Soruşturma Talebinde Bulunan Departman	Kırıklareli Üretim Tesisi / Üretim Sistemleri Kontrol Departmanı
İnceleme / Soruşturma İçin Görevlendirilmesi Talep Edilen Birim	Kırıklareli Üretim Tesisi / Denetim Departmanı
İnceleme / Soruşturma Başlangıç Tarihi	01.Mart.2016
İnceleme / Soruşturma İstenen Konu Özeti	Üretim tesisimizde stok kontrolü süreçlerinde görevli olan çalışmamız 1234 ² 'ün görevli olduğu vardiya saatlerinde, dönemler itibarıyla yüksek adetli ve fakat düşük fatura bedeline sahip ürün çıkışları olduğuna ilişkin tespitimizin incelenmesini arz ediyoruz.
İnceleme / Soruşturma Talep Eden Çalışanın Unvanı: Adı-Soyadı İmza	

² Şirket personelinin sicil numarasını ya da ismini açıklamak özlük hakları kapsamında suç sayılacağı için, uygulama kapsamında personeller rakamsal olarak kodlanmıştır.

Tablo 4.12’de yer alan formun, direkt olarak şirket merkezi Ankara’da bulunan Yönetim Kurulu Başkanlığı’na hitaben düzenlendiği görülmektedir. Talep eden çalışanın açık bilgilerinin de yer aldığı formda inceleme / soruşturma talimatı veren makamı, soruşturma kapsamında görevlendirilmesi talep edilen birimi ve soruşturmanın talep edilen başlangıç tarihini görmek mümkündür. Ayrıca, yönetim kurulu başkanlığına soruşturma talep edilen konu ile ilgili kısa bir özet de form kapsamında sunulmaktadır. Bu noktada, inceleme / soruşturma talep eden çalışanın unvan, ad-soyad gibi kimliğini ifşa eden bilgilerin formda yer alıyor olmasına ilişkin bir soru işareti oluşmuştur. Bir çalışanın kimliğini beyan ederek, hileli bir sürece ilişkin bildirimde bulunması her zaman sık rastlanan bir durum değildir. Kanaatimizce, çalışanların çeşitli endişelerden dolayı (işten atılma, görev değişikliği yaşama, iş ortamında dışlanma gibi) açık kimliği ile inceleme ya da soruşturma başlatmayı talep etmesi uygulamada sık rastlanan bir durum değildir. Dolayısıyla bu endişe ile ilgili olarak çalışan görüşmeleri kapsamında elde edilen en temel bulgu, “İnceleme/Soruşturma Talep Formu”nda yer alan özlük bilgilerinin isteğe bağlı olarak doldurulması olduğudur. Ve ayrıca yine görüşmeler kapsamında, XYZ A.Ş.’de hileye ilişkin ihbarda bulunmanın tek yönteminin “İnceleme /Soruşturma Talep Formu” doldurmak olmadığı bilgisine de ulaşılmıştır.

XYZ A.Ş. çalışanların hileye ilişkin olay, durum, süreç ile ilgili bildirimde bulunabilecekleri bir “ihbar hattı” kurmuştur. Bu “ihbar hattı” aynı zamanda şirket tarafından belirlenen iş ahlakı kurallarına uyumsuz durumların ve etik kodlar ile çelişen uygulamaların da ihbar edilebileceği bir hattır.

XYZ A.Ş.’de kullanılan ihbar hattının temel özellikleri ve işleyişi aşağıdaki maddeler kapsamında açıklanmıştır;

- Çalışanlar ihbar hattına e-posta atarak ya da telefon ederek ulaşabilmektedir. İhbar hattına ulaşılmasına ilişkin detaylı bir bilgilendirme tüm şirket çalışanlarına (merkez ofis çalışanları ve üretim tesisi çalışanları) e-mail yolu ile tebliğ edilmiştir. Ayrıca, ihbar hattı ve bu hattın ne şekilde kullanılacağına ilişkin tüm çalışanların zorunlu olarak katılım sağlaması gereken eğitimler düzenlenmiştir.

- Çalışanlar ihbar hattına e-posta gönderdiklerinde, bu e-postada herhangi bir şekilsel düzene bağlı kalmaksızın hileli duruma ilişkin bildirimde bulunabilmektedir. Çalışanlar tarafından atılan e-posta mesajları, şirketin bu süreçte çözüm ortağı olan “özel bir hukuk bürosuna”, “şirketin uyum yönetimi ve etik komitesi global e-posta adresine”, “yönetim kurulu başkanına” ve şirket içerisinde sadece üst düzey bazı yöneticilerin bildiği ihbar hattına düşen e-postalar kapsamında görevlendirilmiş bir çalışana eş zamanlı olarak gönderilmektedir.
- İhbar hattına e-posta yolu ile yapılan ihbarların birden fazla e-postaya eş zamanlı olarak düşmesinin tercih edilmesinin en önemi nedeni, bu e-postaları okumak ile görevlendirilmiş kişilerin de hileli süreçlere dâhil olabilmeye ihtimalidir. Diğer bir ifade ile tek bir kişiye düşen e-postaların, çeşitli nedenler kapsamında işleme alınmaması ve mevcut hileli durumun / etik koda aykırı durumun / iş ahlakına aykırı durumun göz ardı edilmesi olasılığıdır.
- İhbar hattına telefon ile ihbarda bulunan çalışanların iki farklı yöntem ile ihbar yapabilmesi mümkündür. Bunlar; (i) ihbar hattına isim ile ihbarda bulunmak (ii) ihbar hattına isim vermeden ihbarda bulunmak.

XYZ A.Ş. tarafından oluşturulan ihbar hattına yapılan ihbarlar da tıpkı “İnceleme / Soruşturma Talep Formu” gibi direkt olarak Yönetim Kurulu’na raporlanmaktadır.

4.5.2.2. Hile Vakasının Soruşturmasının Başlatılmasına İlişkin Talep

XYZ A.Ş.’de ortaya çıkan ve bu uygulamaya konu olan hile vakası, Şubat 2016’da doldurulan “İnceleme / Soruşturma Talep Formu” ile direkt olarak Yönetim Kurulu Başkanlığı’na gönderilmiştir.

XYZ A.Ş.’nin yönetsel ilkeleri kapsamında, Yönetim Kurulu, kendisine farklı yollar ile ulaşan hileli işleme ilişkin soruşturma taleplerini, ilk toplantısında değerlendirmekle görevlidir. Ve fakat, yönetim kurulunun bir sonraki toplantı tarihi, hileli işleme ilişkin soruşturma talebinden en az 15 gün sonraki bir güne isabet ediyorsa ve hileli işleme ilişkin talebin görüşülmesi için yönetim kurulu çoğunluğu sağlayacak üye sayısı ile en geç 7 gün içerisinde toplanmakla yükümlüdür.

XYZ A.Ş.'nin üretim tesisinde ortaya çıkan hileli olaya ilişkin soruşturma talep formunun yönetim kuruluna ulaşmasından 3 gün sonra, Yönetim Kurulu merkez ofiste toplanmış ve bu toplantısında, konuya ilişkin değerlendirme yapmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda hileli vakanın ivedi bir şekilde soruşturulması ve soruşturmaya ilişkin yönetim kuruluna 15 gün içerisinde yazılı olarak rapor verilmesi kararlaştırılmıştır. Alınan bu karar, hileye konu işlemin ortaya çıktığı üretim tesisinde yer alan denetim departmanına yazılı olarak tebliğ edilmiş ve soruşturmanın ivedi bir şekilde başlatılması talep edilmiştir.

Yönetim Kurulu tarafından gönderilen yazılı iç denetim talebinin departmana ulaşmasına müteakip, üretim tesisi denetim departmanı, konuyla ilgilenecek bir ekip kurmuştur. Bu ekipte yer alan iç denetçiler, vaka incelemesi bitene kadar sadece bu vaka ile sorumlu kılınmıştır.

4.5.3. Hile Soruşturma Planı

Üretim tesisinde ortaya çıkan hile vakasının soruşturulmasına yönelik olarak görevlendirilen iç denetçiler, hilenin soruşturulmasına yönelik bir planlama yapmışlardır. Bilindiği gibi, soruşturmanın en başında soruşturmaya yönelik bir plan yapılması standartlar kapsamında beklenen bir davranıştır. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberinde (2009: 28) incelendiğinde, yapılan planın;

- Gözetim, görüşme ya da yazılı beyanlar ile kanıt toplaması,
- Mevcut kanıtları belgeleyecek ve koruyacak kuralların belirlenmesi ve bu kuralları dikkate alarak toplanan kanıtların şirkette nasıl kullanılacağına belirlenmesi,
- Hilenin / suiistimalin boyutlarının ve kapsamının belirlenmesi,
- Hile / suiistimal suçunun işlenmesinde kullanılan tekniklerin belirlenmesi
- Hile / suiistimal suçunun nedenlerinin değerlendirilmesi
- Hile / suiistimal suçunun faillerinin belirlenmesi

Adımlarını içermesi gerekmektedir. Bu kapsamda, şirket denetçileri geliştirdikleri plan kapsamında hile soruşturmasına başlamışlardır.

4.5.3.1. Kanıt Toplama ve Hilenin Boyutlarını Belirleme

İç denetim ekibi öncelikle vakaya ilişkin genel bir çerçeve çizmek ve detaylı incelemeye tabi tutulacak alanları belirlemek için genel bir soruşturma yürütmüştür. Bu soruşturma kapsamındaki kanıt toplama adımları ve elde edilen kanıtlar aşağıdaki gibidir;

- İç denetçiler, muhasebe departmanından geriye dönük olarak hileli işleme karıştığı öngörülen 1234 kodlu satış uzmanının kestiği tüm faturaların bir örneğini ve 1234 kodlu satış uzmanı tarafından muhasebe sistemine elektronik posta yolu ile gönderilen ve muhasebe uzmanları tarafından manuel olarak sisteme girilen tüm kayıtlara esas elektronik posta çıktılarını ve muhasebe kayıtlarına ilişkin muavin defterleri talep etmiştir.
- Envanter sistemine işlenmesi gereken kayıtların neler olduğuna dair muavin defter bilgisini talep etmiştir,
- Envanter bilgi sisteminden, son iki yıllık dönemde, 1234 kodlu satış uzmanı tarafından kesildiği tespit edilen faturalarda yer alan ürünlerin envanter çıkışlarının kayıtlarını gösteren muavin defterler ve bu kayıtları muhasebe sistemine giren muhasebe uzmanlarının kayıt bazında bilgisini iki yıllık süreyi kapsayacak şekilde talep etmiştir. Konuya ilişkin rapor talep edilmesinin temel nedeni, uzun bir süredir süregelen hileli işleme dâhil olan başka bir çalışan olup olmadığını tespit etmek ve eğer var ise, diğer hangi çalışanın ya da çalışanların dâhil olduğunu tespit etmektir. Bu tespitler ile iç denetim ekibi hileli olayın çapının genişliğini bulabilecektir.
- Bilgi işlem sistemlerinden talep edilen tüm belgelere ve raporlara ilişkin olarak ekiplere 24 saatlik bir süre verilmiştir. Mevcut dosyalardan ulaşılamayan belgelerin temini için arşiv görevlisine haber verilmesini ve arşivden belge elde edilmesini gerektirecek bir durum olduğunda bu durumun mutlak surette iç denetim birimlerine aktarılmasını talep etmiştir. Arşivden çıkartılacak belgelerde eksiklik, hata ya da bilinçli bir saklama durumu oluşmasını önlemek amacı ile iç

denetçilerden bir tanesi arşiv sorumlusuna belge çıkartılması sürecinde eşlik etmiştir.

- 1234 kodlu satış uzmanının birinci amiri konumunda olan satış müdürü ile görüşme yöntemi ile görüşme yapılmıştır ve hileli vakaya ilişkin bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Yapılan görüşme kapsamında elde edilen 1234 kodlu satış uzmanının birinci amiri konumunda olan, satış müdürü, satış uzmanını genel olarak çalışan, sessiz, sadece işine odaklı bir kişi olarak tanımlamaktadır. Ancak, satış müdürü, üç ay önce yönetsel bir karar olarak tüm departmanlar tarafından uygulanması istenen, haftalık toplantıların başlaması ile birlikte 1234 kodlu satış uzmanında huzursuzluk, dikkat dağınıklığı gibi davranışlar gözlemlendiğini belirtmiştir. Yönetsel olarak zorunlu kılınan haftalık toplantıların temel amaç ve konusunun departman tarafından yapılan işlemlerin genel bir değerlendirmesinin yapılması, tüm departman çalışanlarının diğer çalışanların yürüttüğü işlerden haberdar olması ve departman yöneticilerinin yürütülen işlere ilişkin daha detaylı bilgi sahibi olmasıdır.
- Hileli olaya ilişkin kanıt toplama sürecinde görüşme tekniği kullanılarak üretim müdürü ile yapılan görüşmede; 1234 kodlu çalışanın yürüttüğü işlemlerden şüphelendiğini ve bu şüphesine ilişkin bir takım gözlemler yaptığını, gözlemleri sonucunda da “İnceleme / Soruşturma Talep Formu” nu doldurarak soruşturma talebini yönetim kuruluna ilettiğini söylemiştir. Ancak üretim müdür, hileli olayın sadece 1234 kodlu satış uzmanı ile sınırlı olduğuna ilişkin görüşü olduğunun da altını çizmiştir.
- İç denetçiler, şirketin bilgi işlem departmanından denetim süreçleri kapsamında, muhasebe ve envanter sistemlerine kayıt yetkisi olan personelin kayıt tarih, saat ve kayıt adetlerini gösteren bir rapor hazırlamasını ve rapora ilişkin ham verilerin iç denetim departmanı ile paylaşılmasını talep etmiştir.

İç denetçiler, farklı yöntemler kullanarak topladıkları kanıt toplama süreçleri Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi – Uygulama Rehberinde (2009: 29) kapsamında değerlendirildiğinde, iç denetim ekiplerinin kanıt toplamada yetkin olduğunu

söylemek mümkündür. Denetçiler, konu standart kapsamında kanıt örneği olarak kabul edilen;

- Görüşme yapmak
- BT veya sistem erişim kayıtlarına ulaşmak
- Defter kayıtları / muhasebe kayıtlarını elde etmek
- Basılı formda muhasebe kayıtlarını toplamak

Örneklemelerini kullanmışlardır. Yürütülen görüşmeler kapsamında elde edilen kanıtlar çerçevesinde hileli olayın tek bir departman ile sınırlı kalmadığına ilişkin ilk görüşe sahip olan denetçiler edindikleri bu izlenimi doğrulamak için kanıtlar kapsamında analizler yürütülmüştür.

4.5.3.2. Toplanan Kanıtların Analiz Edilmesi

Denetçiler, muhasebe sistemlerinden elde ettikleri verileri Benford Yasası kapsamında değerlendirmişlerdir. Bu değerlendirmeye ilişkin bulgular aşağıdaki gibidir;

Tablo 4.13. Benford Yasasına İlişkin Bulgular³

	İlk Basamaktaki Rakam									Veri Sayısı
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
	31,8	16,4	10,7	11,3	7,2	8,6	5,5,	4,2	5,1	335
	33,9	20,4	14,2	8,1	7,2	6,2	4,1	3,7	2,2,	3259
	41,3	14,4	4,8	8,6	10,6	5,8	1,0	2,9	10,6	104
	30,0	18,0	12,0	10,0	8,0	6,0	6,0	5,0	5,0	100
	24,0	18,4	16,2	14,6	10,6	4,1	3,2	4,8	4,1	1389
	29,6	18,3	12,8	9,8	8,3	6,4	5,7	4,4	4,7	703
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
	31,0	17,3	36,40	8,75	8,1	7,1	5,35	4,8	5,3	1465
	32,7	12,6	41,10	7,4	9,5	7,0	5,2	4,7	4,9	741
	47,2	18,7	8,20	10,1	42,5	5,5	4,7	5,6	4,8	1165
	28,9	19,2	12,60	8,5	15,2	5,8	25,1	4,1	4,7	707
	47,0	14,1	8,7	6,6	28,9	5,2	4,7	5,4	1,9	418
	30,0	18,4	9,4	6,7	4,8	7,2	18,9	4,1	6,5	158
Ortalama	33,95	17,83	15,59	9,20	13,41	6,24	4,50	4,48	5,24	

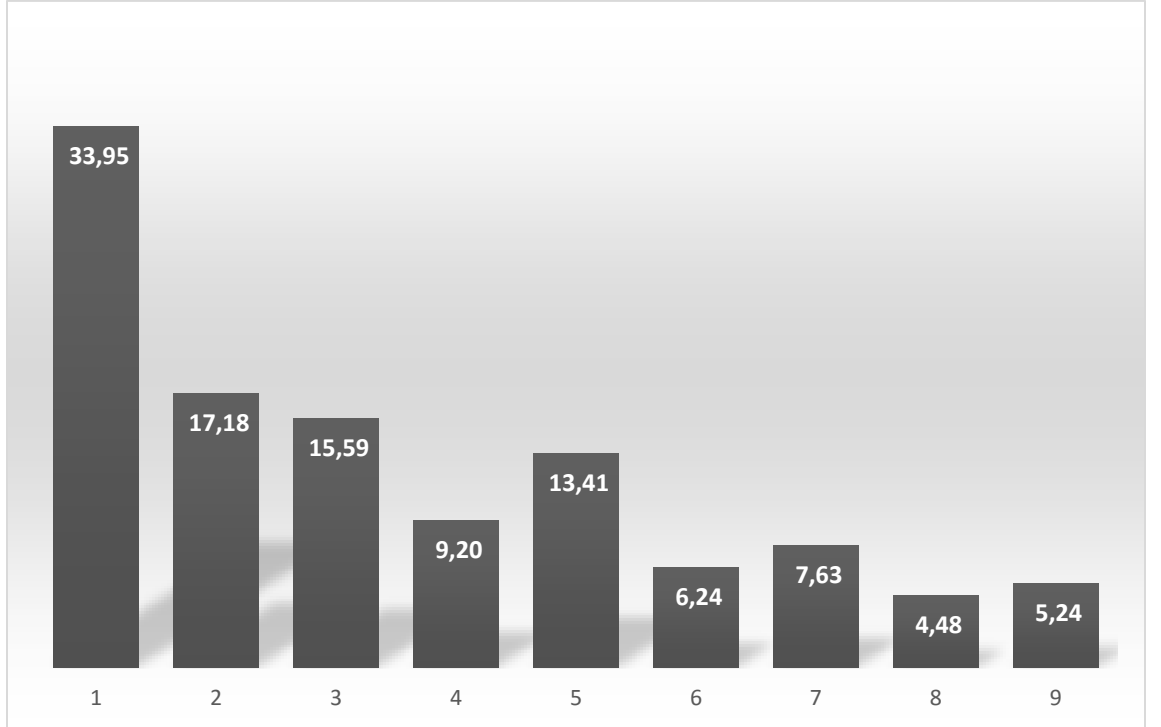
³ Yürütülen analize ilişkin olarak fatura numaraları, şirketin fatura seri ve sıra numaralarını paylaşmayı tercih etmemesinden dolayı gizlenmiştir ve yürütülen analize ilişkin veri setinin bir kısmı bu çalışma kapsamında paylaşılmıştır.

İç Denetçiler yürüttükleri analizler kapsamında aşağıdaki sonuçlara vararak aşağıda maddeler halinde sunulan süreçleri gerçekleştirmiştir;

Tablo 4.13’de görüldüğü gibi, Benford Yasası’nın uygulandığı gözlem alanında yer alan toplam 10.544 verinin % 33,95’i 1 rakamı ile başlamaktadır. Toplam verinin % 17,83’ü 2 rakamı ile % 15,59’u 3 rakamı ile % 9,20’si 4 rakamı ile % 13,41’i 5 rakamı ile, % 6,24’ü 6 rakamı ile, % 4,50’si 7 rakamı ile, % 4,48’i 8 rakamı ile %5,24’ü 9 rakamı ile başlamaktadır.

Benford Yasası’na ilişkin gözlem alanındaki verilerin başlangıç rakamlarına göre dağılımlarını gösteren grafik aşağıdaki gibidir;

Grafik 4.1. Benford Yasası Gözlem Alanı Verilerinin Dağılımı



Benford Yasası kapsamında rakamların beklenen sıklıkları aşağıdaki tablo kapsamında özetlenmektedir.

Tablo 4.14. Benford Yasası Rakamların Beklenen Sıklıkları

Rakam	Beklenen İlk Basamakta Yer Alma Sıklığı
0	
1	,30103
2	,17609
3	,12494
4	,09691
5	,07918
6	,06695
7	,05799
8	,05115
9	,04576

Kaynak: Nigrini, 1996: 74

Tablo 4.14’de Benford Yasası kapsamında rakamların ilk basamakta anlamlı bir şekilde olmalarının beklenen sıklıkları ile analiz kapsamında elde edilen verilerin karşılaştırılmasına ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.15. Benford Yasası ile Bulguların Karşılaştırılması

Rakam	Benford Yasası	Bulgular
0		
1	,30103	,339500
2	,17609	,171833
3	,12494	,155917
4	,09691	,092042
5	,07918	,134083
6	,06695	,062417
7	,05799	,076318
8	,05115	,044750
9	,04576	,052364

Benford Yasası ile bulguların karşılaştırılması kapsamında; 5 ve 7 ile başlayan rakamlara ilişkin verilerde çok keskin bir farklılaşma vardır. Bunun haricinde 8 ile başlayan rakamları oluşturan ve 9 ile başlayan rakamları oluşturan verilerde minimal bir

sapma vardır. 5 ve 7 ile başlayan rakamlara ilişkin belgelerin tamamının ve 8 ile 9'la başlayan rakamları oluşturan verilerden örneklem yolu ile seçilecek belgelerin incelenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda denetçiler;

- Aykırılık teşkil eden kayıtlara ilişkin, fatura, depo çıkış fişleri, stok kartları, envanter giriş işlemleri gibi, ilgili kayıtlara kanıt teşkil eden tüm bilgi ve belgeler, üretim tesisi muhasebe departmanından iç yazışma yolu ile yazılı olarak talep edilmiş ve bu talebin 2 iş günü içerisinde ivedi bir şekilde karşılanması istenmiştir.
- Bilgi işlem departmanından talep edilen raporlar kapsamında yapılan frekans analizinde; 1234 kodlu satış uzmanı tarafından gönderilen manuel kayıtların muhasebe sistemine, %87,9234 oran ile 9876 numaralı muhasebe uzmanı tarafından işlendiği ve yine aynı şekilde 1234 kodlu satış uzmanı tarafından gönderilen envanter sistemine işlenecek kayıtların da % 82, 6732 oranında sisteme 5678 kodlu envanter uzmanı tarafından yapıldığı görülmüştür. İç denetçiler, basit bir frekans analizi kapsamında ortaya çıkarttıkları bu yüksek yüzdeli ve dikkat çekici kayıt oranlarına ilişkin daha detaylı bir analiz yürütülmesi gerektiğine karar vermiştir. İç denetim ekibine göre, bu noktadan sonra önemli olan husus, frekans analizi kapsamında ortaya çıkan bu yüksek oranların tamamen tesadüf olup olmadığının ortaya çıkartılmasıdır. Diğer bir ifade ile bu noktadan sonra denetim sürecinde yürütülecek analizlerin amacının; 9876 ve 5678 kodlu uzmanlar tarafından sisteme işlenen kayıtların doğru olup olmadığının tespit edilmesidir.
- 9876 ve 5678 kodlu uzmanların muhasebe sistemine işledikleri geriye dönük iki yıla ait veri girişleri “Benford Yasası Analizi” kapsamında analiz etmiştir. Yürütülen ilk iki basamak testi sonuçlarında, iş yönetim sisteminde yer alan verilerin Benford Yasası ile uyumsuz bir dağılım gösterdiği sonucuna varılmıştır. Diğer bir ifade ile hile soruşturmasının tarafı konumunda olan iki uzmanın iş yönetim sistemine gerçekleştirdikleri veri girişlerinde şüpheli işlemlerin var olduğu görülmektedir. İç denetçilerin elde ettiği yüksek oranlı sapmalar sonucunda, Benford Yasası dağılımının oldukça üzerinde olan bu sıklık dağılımları nedeni ile özellikle bu rakamların yer aldığı verilere ilişkin olarak detaylı inceleme başlatılmasının yararlı olacağı sonucuna varılmıştır. Bu

kapsamda denetçiler öncelikle 5 ve 7 ile başlayan kayıtların tamamına ilişkin basılı evrakları (fatura, irsaliyeli fatura vb.) talep etmişler ve birebir kayıt kontrolü yapılmak sureti ile gerçekleştirme ile var olan arasındaki farkları tespit etmişlerdir. Yapılan incelemeler sonucunda, Benford Yasasına aykırılık teşkil eden muhasebe evraklarının büyük bir kısmında hileli kayıtların var olduğu görülmüştür.

- İç denetçiler, iş yönetim sisteminde verileri elde ettikten ve analize tabi tuttuktan sonra hile vakasına dâhil olan çalışanlar ile ve konunun geneli ile ilgili olarak, üretim tesisi muhasebe departmanı müdürü ile satış müdürü ile idari işler müdürü ile üretim müdürü ile ayrı ayrı görüşmeler yürütmüşlerdir. Yürütülen görüşmelere ilişkin önemli noktalar, yönetim kuruluna sunulacak nihai rapora ek olması amacı ile düzenlenerek soruşturma dosyasının içerisine konuşmuştur. Bu noktada, uygulama kapsamında yapılan görüşmelerde, raporun detayının tarafımızla paylaşılmasının mümkün olmadığı ancak, genel sonuç olarak raporda, muhasebe müdürü ve idari işler müdürünün olaya ilişkin herhangi bir bilgisinin olmadığı yer aldığı belirtilmiştir.

4.5.3.3. Hileli İşleme İlişkin Tespitler ve Failerin Belirlenmesi

İç Denetçiler yürüttükleri kanıt toplama süreçleri kapsamında elde ettikleri verilere yönelik olarak vardıkları tespitler aşağıdaki gibidir;

- Fiyatlandırmaya ilişkin tespitler: 1234 kodlu satış uzmanının kesmiş olduğu faturalar incelenmiştir. Bu faturalarda beklenen, çalışanlar için uygulanması gerekli olan indirimli satış fiyatlarının fatura tutarında yer almasıdır. Ancak, 1234 kodlu satış uzmanı tarafından kesilen faturaların büyük bir kısmında, indirimli fiyatların dışında fiyatların kullanıldığı tespit edilmiştir. Tespitlere örnek teşkil etmesi açısından denetçiler tarafından tespit edilen farklılığa ilişkin uygulama aşağıdaki gibidir;

Ürün: Konfeksiyon Malzemesi

Çalışan Fiyatı: 7,50 TL / adet

Alıcı: Bayan A (XYZ A.Ş.'nin çalışanı)

Satılan Adet: 10 Adet Konfeksiyon Malzemesi

Kesilmesi Gereken Fatura: 7,50 TL / adet x 10 = 75 TL

Kesilen Fatura (E-79xxx): 105 TL / adet

- İç denetçiler, konu farka ilişkin olarak satın alma işlemini gerçekleştiren şirket çalışanları ile birebir görüşme uygulamışlardır. Konu görüşmede, bu satışa konu alımı yapan Bayan A'ya farklı tutarda fatura düzenlenmesine itiraz edip etmediği sorulmuştur. Bayan A, neden bu şekilde fatura düzenlendiğine ilişkin satış uzmanına soru yönelttiğini ve bu soruya ilişkin olarak satış uzmanı 1234'ün stokları düzeltmek ile ilgili olan bir cevap verdiğini ancak, kendisinin konuya çok yakın olmamasından dolayı cevabı çok irdelemediğini belirtmiştir. Bu görüşme sonucunda, iç denetim ekipleri, satış uzmanı 1234'ün stoklarda oluşan farkları düzeltmek için fazla tutarlı fatura düzenlediği sonucuna varmışlardır. İç denetim ekibi, Bayan A'ya düzenlenen satışa esas belgenin, yani faturanın hatalı düzenlenmesinden kaynaklı olarak 1234 kodlu satış uzmanının hileli işleme bilerek başvurduğu sonucuna varmıştır. Ve ayrıca, neden stokları düzeltmek için fazla tutarlı fatura düzenlenmesi gerektiğine ilişkin de yeni bir soruşturma yürütmüşlerdir.
- Fiyat farkının nedenine ilişkin tespitler: Satışlarda taraf olan şirket çalışanlarının beyanları kapsamında; stokların tutturulması nedeni ile farklı fiyatta fatura düzenlendiğine ilişkin alıcılara beyan yapan 1234 satış kodlu uzmanının bu beyanına ilişkin olarak yürütülen incelemelerde, XYZ A.Ş.'nin çalışanı olmayan üçüncü kişilere satış yapıldığı sonucuna varılmıştır. Normal şartlar altında ve şirket prosedürleri gereği, şirket çalışanı hariç bireylerin fabrika satış mağazasından satın alma eylemi gerçekleştiremeyeceğidir. Ancak, 1234 kodlu satış uzmanı, şirket çalışanı haricindeki kişiler satış gerçekleştirmektedir. Bu satışlara ilişkin fatura düzenlememekte ve elde ettiği satış gelirini şirket kasasına intikal ettirmemekte, kendi şahsi menfaati için kullanmaktadır. 1234 kodlu satış uzmanı bu satışlardan dolayı ortaya çıkan stok farklarının önüne geçebilmek ve şirket çalışanı hariç üçüncü kişilere satış yapabilmeyi sürdürebilmek adına, şirket çalışanlarına yaptığı satışları yüksek fiyatlı göstererek, stoklardaki çıkışları normal

seviyelerde tutmaya çalışmaktadır. 1234 kodlu satış uzmanının bu satışlardan maddi fayda sağladığı ve ayrıca, hileli kayıt ile şirket envanterinin gerçek dışı görünmesine sebebiyet verdiği kesindir.

-
- Bayan A'ya yapılan satıştan yola çıkarak konuyu bir örneklendirme ile açıklamak yararlı olacaktır.
- Bayan A'ya yapılan satış
- Ürün: Konfeksiyon Malzemesi
- Çalışan Fiyatı: 7,50 TL / adet
- Alıcı: Bayan A (XYZ A.Ş.'nin çalışanı)
- Satılan Adet: 10 Adet Konfeksiyon Malzemesi
- Kesilmesi Gereken Fatura: 7,50 TL / adet x 10 = 75 TL
- Kesilen Fatura (E-79xxx): 105 TL / adet
- Şirket Kasasına Tahsilat: 75 TL
- Daha Önceki Günlerde 3.Şâhısa Yapılan Satış: 30 TL
- Şirket Kasasına Tahsilat: 0 TL
- Kesilen Fatura Tutarı: 0 TL
- 1234 Kodlu Satış Uzmanının Elde Ettiği Fayda: 30 TL
-
- 1234 kodlu satış uzmanı, daha önceki dönemlerde şirket çalışanı hariç bir kişiye yaptığı bir satış kapsamında 30 TL'lik mal satışı yapmıştır ve yaptığı bu satışa ilişkin herhangi bir fatura düzenlenmemiştir ve satışa ilişkin tutar şirket kasasına tahsilat olarak kayıt edilmemiştir. Diğer bir ifade ile 1234 kodlu satış uzmanı konu tutar kadar kendisine fayda sağlamıştır.
-
- Ancak, bu satıştan kaynaklı olarak envanterden çıkan ürünlere ilişkin farkın ortadan kaldırılması için satış tutarı kadar fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu gereklilik de, konu işleme müteakip gerçekleşen ilk satış olan Bayan A'ya yapılan ürün satışında, satış tutarından fazla fatura düzenlenerek ortadan kaldırılmıştır.

- Muhasebe kayıtlarına ilişkin tespitler: İç denetçiler, fabrika satış mağazasında gerçekleştirilen ve yukarıda bir adet örneği sunulan satışların çok kereler uzun bir süredir gerçekleştirildiğini tespit etmişlerdir. Yapılan hileli işlemin, tutarının yüksek meblağlarda bir kerede gerçekleşmemesi nedeni ile fark edilmediği tespit edilmiştir. Keza bu noktada muhasebe kayıtlarının her bir işlem özelinde detaylı bir incelemeye tabi tutulmasının gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yapılan incelemelerde, hileli faturaların muhasebe sisteminde aynı şekilde yer aldığı görülmüştür. Kayıtlara girme noktasında gerekli kontrollerin, fatura – tahsilat tutarı karşılaştırılmasının yapılmadığının farkına varılmıştır ve yürütülen hileli işlemin bir tek uzman tarafından yürütülen bir vaka olmasından ziyade, departmanlara yayılmış organize bir hile eylemi olduğuna ilişkin soru işaretleri ortaya çıkmıştır.
- Tüm şirket çalışanlarına yazılı olarak e-posta yolu ile tebliğ edilen ve Yönetim Kurulu imzası taşıyan “Çalışan Ürün Fiyat Listesi”nde yer alan birim fiyatın hatalı olmasına ilişkin ihtimal bulunmadığı için, düzenlenen faturada hileli bir durum olduğu ve bu hileli durumun ortaya çıkartılmasına ilişkin muhasebe departmanı tarafından yeterli kontrollerin yapılmadığı tespit edilmiştir. 1234 kodlu satış uzmanının kestiği faturalarda yer alan birim fiyatların “çalışan ürün fiyat listesi” ile karşılaştırılmadan kayıtlara alındığı görülmüştür. Bu kayıtları yapan muhasebe uzmanları incelendiğinde, kayıtların hep aynı muhasebe uzmanı tarafından yapıldığı ortaya çıkmıştır. Bu noktada da muhasebe uzmanı ile satış uzmanının birlikte hareket ettiği sonucuna varılmıştır.
- A-975381 numaralı faturada 44 adet ürünün 12,50 TL /adet ile faturalandırılmış olduğu ve faturanın toplam 550,00 TL olduğu görülmüştür. Yapılan detaylı incelemede, fatura içerisinde farklı ürün gamlarından ürünlerin yer aldığı tespit edilmiştir. Birim fiyatları ve stok kodları farklı olan ürünlere ilişkin tek birim fiyatı ile fatura kesilmesi ve dolayısıyla stoktan tek bir kod ile çıkış yapılması hileli bir işlem olarak belirlenmiştir. Konuya ilişkin satış uzmanının yazılı ifadesinde, farklı ürünler sattığını ancak bu ürünlere ilişkin ürün çeşidi bazında işlem yapmak yerine toplam tutarı satılan toplam adede bölmek sureti ile bir birim fiyat yazdığı ifadeleri

yer almaktadır. Bu ifade bir anlamda, satış uzmanının yapmış olduğu işlemi bilinçli bir şekilde yapıyor olduğuna ilişkin önemli bir delildir.

- İç denetim ekibi tarafından yürütülen inceleme süreçleri sonucunda varılan temel sonuçlar aşağıdaki gibidir;
- Hileli işlemlere konu olan faturalara ilişkin satış eylemini gerçekleştiren ve bu faturaları düzenleyerek kayıt altına alınması için muhasebeye gönderen 1234 kodlu satış çalışanı ve 9876 kodlu muhasebe uzmanı ile 5678 kodlu envanter uzmanı bilinçli, beraber ve isteyerek hileli işlem gerçekleştirmiştir.
- Tespit: 1234 kodlu satış uzmanı ve muhasebe ile envanter uzmanları tarafından bilinçli bir hile organizasyonu olduğu açıktır. Faturaların çalışan fiyatlarına bağlı olarak düzenlenmediği, üçüncü şahıslara satış yapılmasının önündeki engeller dikkate alınmadan, fatura düzenlenmeden satış yapılarak, satış gelirini şirket kasasına tahsil etmek yerine şahsi menfaat sağlandığı, şahsi menfaat sağlanmasından kaynaklı farklılıkların, şirket çalışanlarına yapılan satışlar kapsamında bertaraf edilmeye çalışıldığı ve tüm bu işlemlerin muhasebe ve envanter kayıtlarında eksik, yetersiz ve kontrolsüz bir şekilde aynı şekilde yer aldığı tespit edilmiş ve XYZ A.Ş.'nin üretim tesisinde birden çok departmanın dâhil olduğu bir hile vakası tespit edilmiştir.

4.5.4. Hile Soruşturmasının Sonuçları ve Raporlama

İç denetim ekibi tarafından hileli vaka sürecinde elde edilen tüm bilgiler, belgeler, deliller ve görüşme raporları Ankara'da bulunan Yönetim Kurulu'na sunulmuştur. Yönetim Kurulu yapmış olduğu incelemelerden sonra, üretim tesisinde hileli işlem olduğu sonucuna varmıştır. Hileli işleme konu olan taraflara ilişkin olarak disiplin soruşturması açılmasına ve şirketin iş ahlakı kurallarına ve etik kodlarına aykırı durum tespit edilmesi nedeni ile gerekli işlemlerin ivedi bir şekilde başlatılmasına yönelik olarak üretim sistemi fabrika müdürüne yazılı tebligat yapılmıştır.

Üretim sisteminin en üst amiri konumunda olan fabrika müdürü Yönetim Kurulu'ndan gelen yazılı talebi alır almaz, hileli işlemlere taraf olan üç çalışan hakkında disiplin soruşturması açmıştır.

Açılan disiplin soruşturması kapsamında XYZ A.Ş.’nin yürürlükte olan şirket içi disiplin yönetmeliğine uygun prosedürler gerçekleştirilmiştir. XYZ A.Ş.’de uygulamada olan şirket içi disiplin yönetmeliği ve bu yönetmelikte yer alan disiplin kurulları, Türk İş Mevzuatı çerçevesinde düzenlenmiştir. Konu yönetmelikte yer alan cezalar ve ödüller, İş Kanunu kapsamındaki hükümler çerçevesinde düzenlenmiştir. Düzenlemelere ilişkin süreçte gözetilen en temel hükümler;

- İş kanununda yer alan eşi işlem ilkesidir. XYZ A.Ş., disiplin yönetmeliğinin tüm çalışanları üzerinde aynı şekilde etkili olması ve uygulanması noktasında oldukça titiz davranmaktadır.
- Çalışanlar ile akdedilen iş sözleşmesinin XYZ A.Ş. tarafından bildirim yapılmadan tazminatsız olarak fesih edilmesine yönelik disiplin yönetmeliğinde belirlenen çerçeveler doğrudan İş Kanunu’nun 19, 25 ve 26. Maddeleri kapsamındadır.
- Çalışanların iş akitlerinin haklı sebepler ile direkt ve derhal feshine olanak sağlayan sebepler; belirlenmiş sağlık sebepleri, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan durumlar ve davranışlar, çalışanların tutuklanması, çalışanların bir haftadan fazla olmak koşulu ile çalışmaktan alıkonulacak sebeplere sahip olması ile kısıtlanmaktadır. Bu nedenler haricinde var olan herhangi bir başka neden ile XYZ A.Ş. tarafından çalışanların iş akitleri bildirimsiz ve tazminatsız olarak fesih edilememektedir.
- İş akdinin fesih edilmesine ilişkin olarak disiplin yönetmeliğinde yer alan maddeler kapsamında çalışanın kendisine yönelik iddialara karşı savunmasının alınması gerekmektedir. Bu gereklilik özellikle belirsiz süreli iş sözleşmeleri için geçerlidir ve yönetmeliğe göre belirsiz süreli iş sözleşmesine sahip şirket çalışanlarının iş akitleri savunmaları alınmadan fesih edilemez.
- XYZ A.Ş.’nin disiplin yönetmeliğinde “ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan” fiilleri işleyen çalışanlara yönelik aşağıdaki uygulamaların yapılması gerekmektedir;

1. Ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan durumun tespit edilmesine müteakip, işveren, çalışanı disiplin kuruluna derhal sevk eder,
2. Disiplin kuruluna sevk edilen çalışan hakkında disiplin soruşturması açılır.
3. Disiplin kurulu tarafından açılan soruşturmanın altı iş günlük süreyi aşmaması şartı gözetilmektedir.
4. Disiplin kurulu tarafından açılan soruşturmada, ayrıntılı bir inceleme yapılması şarttır. Eğer çalışanın disiplin kuruluna sevki, iç denetim süreçleri kapsamında düzenlenen detaylı bir iç denetim raporu sonucunda gerçekleşti ise, bu durumda ayrıca detaylı bir soruşturma yapılmasına gerek duyulmaz.
5. Disiplin kurulu çalışana hakkındaki suçlamaları bildirir ve derhal yazılı savunmasını ister.
6. Disiplin kurulu tarafından altı günlük süre gözetilerek, disiplin kuruluna sevk edilen çalışan için gerekli karar verilir ve sonuç çalışana yazılı olarak tebliğ edilir.

Disiplin kuruluna sevk edilen çalışan için uygulanan bu adımlar sonucunda disiplin yönetmeliğinde yer alan farklı cezaların uygulanmasına ilişkin karar verilebilmektedir. Disiplin kurulundan cezaya ilişkin kararı tespit ederken;

- Suç olarak kabul edilen eylemin işyerinde meydana getirdiği maddi ve manevi zararın önem derecesini değerlendirmesi,
- Suç işleyen çalışanın, görevinin, unvanının, işyeri tutum ve davranışlarının ve genel kişilik özelliklerinin göz önünde bulundurulması,
- Suç olarak kabul edilen eylemin haklı gerekçesi olup olmadığının göz önünde bulundurulması beklenmektedir.

Bu değerlendirmeler sonucunda XYZ A.Ş. disiplin kurulu tarafından aşağıdaki cezalar verilebilmektedir;

1. Sözlü Uyarı
2. Yazılı Uyarı
3. Ücret Kesme
4. İş Sözleşmesinin Feshi

Sözlü uyarı, suç işleyen çalışanın davranışlarına, tutumlarına daha fazla dikkat etmesi, görev ve davranışlarında gerçekleştirdiği hataları düzeltmesi yönünde yapılan sözlü uyarıları kapsamaktadır. Sözlü uyarı cezası alan çalışanın amirleri disiplin kurulu tarafından bilgilendirilir ve İş Kanunu'na uygun olarak çalışan amiri tarafından sözlü olarak uyarılır.

Yazılı uyarı, suç işleyen çalışana görev ve davranışları konusunda daha dikkatli, uyumlu ve tedbirli olması hususunda yazılı olarak yapılan bildirimleri içermektedir. Yazılı uyarı XYZ A.Ş.'de aşağıda yer alan standart form kapsamında yapılmaktadır. Konu form Tablo 8'de örneklendirilmiştir.

Bu formun yazılması ve imzalanmasının gerekliliği disiplin kurulu kararı kapsamında disiplin kurulu tarafından suç işleyen çalışanın birinci amirine tebliğ edilmek sureti ile yürürlüğe konulmaktadır.

XYZ A.Ş. disiplin yönetmeliği kapsamında yazılı uyarı gerektiren haller;

1. Görev ifasında, ilgisiz, kayıtsız, tembel, ihmalkâr tutum sergilemek
2. Diğer bölüm çalışanlarının işlerinin sürdürülmesine yönelik olumsuz tutum takınmak, davranışta bulunmak,
3. Özür olmadan ve izinsiz olarak göreve geç kalmak, mesai saatlerinde izin almadan görev yerinden ayrılmak,
4. Mesai saatleri içerisinde görev harici işler ile uğraşmak

Tablo 4.16. XYZ A.Ş. Yazılı Uyarı Örneği

Tarih: / / 20..
Konu : Yazılı Uyarı
İlgi : XYZ A.Ş. Disiplin Yönetmeliği / Çalışan Görev Tanım Formu / İç Denetim Komitesi Numaralı Yazısı / Departmanının Savunma İsteği konulu yazısı
.... / / 20... tarihinde [uygunsuz davranışın görüldüğü / tespit edildiği yer]’de yürütülen çalışmalarda [uygunsuzluğa ilişkin bilgi verilir] olayından dolayı yapmış olduğunuz savunma incelenmiş olup, yetersiz bulunmuştur.
Bu defaya mahsus olmak üzere yazılı olarak uyarılmaktasınız.
Uygunsuz davranış ve eylemlerinize devam ettiğiniz takdirde şirketimiz disiplin yönetmeliğinde yer alan ve İş Kanunu kapsamında saklı olan diğer cezai yasal işlemler başlatılacaktır.
.....
İmza

XYZ A.Ş.’de uygulanan disiplin yönetmeliği kapsamında uygulanan ücret kesme cezası; Çalışana; görev ve davranışlarındaki hata sonucu oluşan eylem ve/veya sebebiyet verilen zarar ile ilgili olarak son kez uyarıda bulunularak işten çıkarma cezasının bir sonraki benzer nitelikteki kusurlu eyleminde uygulanacağını bildirimini içermektedir. Bu ceza çalışana Genel Müdür tarafından yazılı olarak tebliğ edilmektedir.

XYZ A.Ş.’de gerçekleşen hile vakası süresince yapılan incelemeler sonucunda hileli eylemi gerçekleştiren çalışanlara yönelik yürütülen disiplin soruşturmasında yukarıda bahsi geçen ve açıklanan disiplin yönetmeliği kapsamında aşağıda nedenleri ile belirtilen cezalar verilmiştir;

- 1234 kodlu satış uzmanının hileli işlemi bilerek, planlayarak ve uzun süredir gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. 1234 kodlu satış uzmanının bilerek ve planlayarak, şirket varlıklarına zarar veren bir eylemi uzun vadeli olarak gerçekleştirdiği ve hileli eyleminin fark edilmemesi için yalan söyleyerek yaptığı hileli işlemi kapatmaya çalıştığı, muhasebe belgelerinde kasıtlı olarak hatalı kayıt

girilmesine neden olduğu ve düzenlenen faturalarda hileye başvurduğu hile vakasına ilişkin yürütülen denetim süreçleri sonucunda tespit edilmiştir. Çalışanın yazılı savunması talep edilmiş ve 1234 kodlu satış uzmanından gelen yazılı savunmada, hileli eylemlerine ilişkin tatmin edici ve açıklayıcı bilgiler bulunamamıştır. XYZ A.Ş.'nin şirket varlıklarına ve sistemlerine kasıtlı olarak zarar verici eylem gerçekleştirdiği için 1234 kodlu satış danışmanının iş akdi tek taraflı olarak tazminatsız fesih edilmiştir.

- XYZ A.Ş.'nin gerçekleştirdiği hileli işlemlere dair oluşturduğu hatalı belgeleri ve envanter sistemine yönelik hazırladığı dokümanlar kayıt altına alan 9876 ve 5678 kodlu uzmanlar da disiplin soruşturmasına tabi tutulmuştur. Bu soruşturma kapsamında; 9876 kodlu muhasebe uzmanının ve 5678 kodlu envanter uzmanının yazılı savunmaları istenmiştir. 9876 kodlu muhasebe uzmanı, yazılı savunmasında gelen faturaları gördüğü şekilde kayıt altına aldığını, muhasebe departmanında satış ve alış faturalarının sisteme işlenmesinden sorumlu olduğunu ve kendisi tarafından sisteme işlenen faturalara ilişkin muhasebe şefi ve muhasebe müdür yardımcısı tarafından kontroller yapıldığını belirtmiştir. Henüz iki yıldır muhasebe uzmanı olarak çalıştığını ekleyen 9876 kodlu muhasebe uzmanı bilinçli, kasıtlı olarak hileli işlem yapmadığını, kendisine verilen faturaları muhasebe sistemine kayıt etme görevini yerine getirdiğini belirtmiştir. Bu hususta disiplin komitesi, eylemin planlı bir eylem olduğunu ve 9876 kodlu muhasebe uzmanının mesleki özelliklerini tam anlamı ile kullanarak hatayı ortaya çıkartamadığını göz önünde bulundurarak 9876 kodlu muhasebe uzmanına yazılı uyarı vermiştir ve benzer bir eylemin tekrarı durumunda iş akdinin tek taraflı ve tazminatsız olarak fesih edileceğini bildirmiştir.

5678 kodlu envanter uzmanından alınan yazılı savunmanın oldukça yetersiz ve tutarsız bilgiler içerdiğine karar veren disiplin kurulu, 5678 kodlu envanter uzmanı ile 1234 kodlu muhasebe uzmanının bilerek, planlayarak hileli eyleme karıştıkları sonucuna varmıştır ve 5678 kodlu envanter uzmanını da iş tanımında yer alan görev ve sorumlulukları layıkıyla yerine getirmemekten, kendisine işe başlarken tebliğ edilen bilinçli ve sorumluluk sahibi görev yürütüme ilkesine paralel davranmamaktan ve şirket varlıklarını bilinçli olarak olumsuz ve kötü niyetli olarak kullanmaktan işten çıkarılmıştır.

SONUÇ

Günümüz küresel iş dünyasında, rekabet koşullarının artması ve şirketlerin rekabet yoğun piyasalarda sürdürülebilirliklerini korumaları ve rekabet avantajı elde edebilmeleri noktasında yeni süreçleri şirketlerine entegre etmeleri gerekmiştir. Bu gereklilik şirketlerin var olan faaliyet hacimlerinin artması ile sonuçlanmıştır. İş süreçlerindeki ve faaliyet hacimlerindeki artış ile birlikte şirketlerin artan hacimlerine yönelik katma değer elde edebilmesi noktasında, yeni kurallar ve politikalar belirlemesi önemli bir gereklilik olarak doğmuştur. Yeni süreçler, kurallar, politikalar ve prosedürler tanımlanması şirketlerin artan iş hacimlerinde etkin ve verimli sonuçlar elde edebilmesi ve hatalı, hileli işlemler ile karşılaşma riskini minimize edebilmesi noktasında önem arz etmektedir. Bu kapsamda, şirketlerin tüm birimleri arasında faaliyetlerinin koordineli bir şekilde yönetilmesi ve profesyonel, kurumsal yönetim anlayışını benimseyerek, yönetsel kontrolün tüm süreçlerde hissedilmesi önemli bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır. Burada altını çizmek gereken olgu, tüm süreçlere ilişkin üst yönetim elemanlarının dâhil edilmesi değil, şirket süreçlerinin iç kontrol sistemi ve belirlenmiş kural-politikalara uygun bir şekilde sürdürülebilirliğini sağlayacak iç denetim yapısının oluşturulmasıdır. Şirketlerde, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kılınması her ne kadar şirket yönetiminin temel görevi olarak düşünülse de verimli, etkin ve sürdürülebilir, hata ve hileleri önlemede ve ortaya çıkartmada etkili bir iç kontrol sisteminin en önemli yapı taşı, iç denetim birimidir. İç denetim birimi, iç kontrol sisteminin etkin olarak adlandırılabilmesi sürecinde, süreçlere yönelik kontrolleri yerine getiren ve kontrolleri sonucunda var olan aksaklıkları tespit ederek gerekli önlemlerin alınmasına yönelik olarak yönetime rapor sunan birimdir ve bu birimin etkinliği eş zamanlı olarak iç kontrol sisteminin ve iç denetim süreçlerinin etkinliği, verimliliği olarak adlandırılmaktadır.

İç denetim sistemleri kapsamında gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin en temel hedefi, şirketlerin süreçlerinde ortaya çıkması muhtemel hilelerin, hataların, suiistimallerin saptanması ve saptanan hilelere, hatalara, suiistimallere yönelik tedbirlerin alınmasını sağlayarak, aynı olumsuzlukların süreçlerde tekrarlanmasını önlemektir. İç

denetim faaliyetleri süresince, etkin rol oynayan iç denetim birimleri gerek iç denetim sistemi gerekse iç kontrol sisteminin sürdürülebilirliği, etkinliği açısından oldukça önemli birimlerdir. İç denetim birimleri, gerek hilenin ortaya çıkartılmasına yönelik iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve uygunluğunu inceleme noktasında, gerekse ortaya çıkartılan hile vakasına ilişkin gerekli denetimlerin yapılarak hileli olaya ilişkin yönetime rapor sunarak, hileli olayın tekrar gerçekleşmemesine yönelik önlemler alınması noktasında rol üstlenmektedir. İç denetim birimleri, hilelerin önlenmesi noktasında işletmeye direkt olarak olumlu katkı sağlamaktadırlar. Sağlanan bu olumlu katkı, maddi, manevi birçok olumsuz sonucu olan hileli olayların mümkün olduğunca önüne geçilmesini sağlamanın yanı sıra, iç denetim birimlerinin etkinliği ile hile nedeni ile şirketlerin katlanmak zorunda oldukları maliyetleri de minimize etmektedir.

İç denetim birimlerinde hile denetiminin yapılması ve hile denetimi uygulamasını içeren bu tez çalışması sürecinde, hileli işlemlerin ortaya çıkartılması ve hileli işlemlere neden başvurulduğuna yönelik araştırmalar yapılmıştır. Genel olarak bakıldığında, rekabet gücü elde etmek ve elde ettikleri rekabet gücü vasıtası ile rakiplerinin bir adım önüne geçerek, müşteri paylarını ve kârlılıklarını arttırmak isteyen şirketler rekabet süreçlerinde kimi zaman etik olmayan yollar kullanmakta ve etik dışı faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin planlı, programlı yapılması noktasında ortaya çıkartılmaları zorlaşmaktadır. Etik dışı veya hileli faaliyetler kısa vadede firmalar için fayda sağlıyor olarak gözükebilmektedir. Ancak, uzun vadede ele alındığında hileli işlemlerin ortaya çıkması noktasında, şirketin prestij ve itibar kaybı yaşaması, hukuki süreçler ile karşı karşıya kalması, bu süreçlerin sonucunda firmayı iflasın eşiğine kadar getirecek büyüklükte cezalar ödemekle yükümlü kılınması mümkündür. Dolayısıyla, kısa vadede yarar sağlıyormuş gibi görünse de firmanın iç çevresindeki ya da dış çevresindeki süreçlerinde hileli işlemlere başvurması uzun vadede firmayı olumsuz yönde etkilemektedir.

Şirket penceresinden değil de çalışan penceresinden bakıldığında, şahsi menfaat sağlamak, daha fazla para kazanmak gibi farklı nedenlerle başvuru etik dışı davranışlar ve hileli işlemler planlı ve programlı olarak yürütülmekte ve hileli işlemlerin sonucunda şirket çalışanları hak ettiklerinden fazla kazanç, menfaat elde etmektedirler. Çalışan hilelerinde, hile olayında zarar gören taraf çalışanın mevcut olduğu şirketi yani

işverenidir. Çalışanlar, şahsi menfaat sağlamak, mevcut durumlarından daha iyi duruma ulaşmak amacı ile şirketin sahip olduğu varlıkları, kaynakları haksız kazanç elde etme yolu ile bilerek ve isteyerek yani kasıtlı olarak, etik kurallar ile örtüşmeyecek şekilde, uygunsuz kullanmakta ya da ele geçirmeye çalışmakta veya ele geçirmektedir. Şirketlerin çalışanları tarafından gerçekleştirilen, kasıt içeren ve çalışanın şahsi çıkarları nedeni ile gerçekleştirilen çalışan hileleri şirketler açısından maddi zararlar ile sonuçlanmaktadır.

Şirketlere ekstra maliyet yükleyen hileli işlemlerin belirlenmesi ve eş zamanlı olarak hile riski taşıyan alanların ortaya çıkartılmasında iç denetim birimlerinin rolünün belirlenmesi kapsamında yürütülen uygulama çalışması kapsamında temel amaç, iç denetim süreçlerinde hile araştırmasına ilişkin uygulamaların belirlenmesi ve hilenin ortaya çıkartılmasından hilenin raporlanmasına kadar geçen süreçte, iç denetçilerin rollerinin değerlendirilmesi ve bu değerlendirmelerin Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygunluğunun tartışılması şeklinde belirlenmiştir. Bu temel amaç kapsamında yürütülen uygulama çalışmasında elde edilen sonuçlar ve iç denetim sistemlerine yönelik yürütülen alan yazın taraması kapsamında, şirketlerin iç denetim faaliyetlerinin ve dolaylı olarak da iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasına yönelik önerilerimiz aşağıda sunulmuştur.

- İç kontrol sisteminin etkin olmasına yönelik uygulama kapsamında varılan en önemli sonuçlardan bir tanesi, kontrol ortamlarının net bir şekilde belirlenmesine yönelik gerekliliktir. Şirketlerin, iç kontrol sisteminin temel öğelerinden biri kabul edilen kontrol ortamlarını net bir şekilde belirlemeli, her departmandaki çalışanların görev ve sorumluluk alanlarını şeffaf ve anlaşılır bir şekilde ortaya koymalı ve tüm çalışanların bu yönde eğitime tabi tutulmasını sağlaması gerekmektedir. Yürütülecek olan bu eğitimler, çalışanların hem bireysel görev ve sorumluluklarına yönelik bilinç sahibi olmasına hem de departmanlarının görev ve sorumluluklarının bilincine varmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca, departman içerisinde çalışan bireylerin birbirlerinin yaptıkları işe ilişkin farkındalık düzeyleri arttığı noktada, departman içerisinde görev ve sorumluluklara aykırı davranışların önüne geçilmesi kolaylaşacaktır.
- İç denetim süreçlerinin, denetim komiteleri tarafından süreklilik arz edecek şekilde değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu noktada,

şirketlerin iç denetim faaliyetlerini sürdüren iç denetim birimlerinin denetim komitelerine düzenli raporlar sunmasının bu kontrole yönelik fayda sağlayacağını belirtmek gerekmektedir.

- İç denetim faaliyetlerinin ve iç denetim süreçlerinin etkinliğine yönelik olarak çalışanların etik ve etik değerlere yönelik algılarının ölçülmesi fayda sağlayıcı bir uygulama olarak önerilmektedir. Çalışanların etik algılarının değerlendirilmesi noktasında uygulanacak süreçlerde, mevcut etik kurallar kapsamında davranış sergilemeyen birim, birey ve departmanların belirlenmesi mümkün olacaktır. Etik kurallara aykırı olarak davranan birim, birey ve departmanların belirlenmesine müteakip sorunlu alanların düzeltilmesine yönelik süreçlerin organize edilmesi kolaylaşacaktır. Etik algılama düzeyinin düşük olduğu noktaların potansiyel hileli alanlar olarak belirlenmesi ve bu noktalara yönelik kontrol veya düzenleme yapılması şirketlerin hileli işlemlerden dolayı katlanmak zorunda olduğu maliyetleri minimize etme noktasında yararlı olacaktır.
- Şirketlerin iç denetim birimlerinin, var olan şirket yapılarında bağımsız ve tarafsız olarak faaliyet göstermesine yönelik tedbirlerin alınması gerekmektedir. İç denetim birimlerinin sorumluluklarını yerine getirirken şirket yapısından kaynaklı bürokratik engellere takılması engellenmelidir.
- Şirketler, faaliyet hacimlerinden kaynaklı olarak ERP programları kullanıyorsa ve stoklu işlem gerçekleştiriyorsa, satış ve stok süreçlerinin takibinin sağlanması etkin ve verimli şekilde yapılmalı ve barkod sisteminin süreçlere entegre edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, uygulamaya konu olan şirketteki hile vakasında olduğu gibi, manuel müdahalenin gerçekleşmesi ve hilenin ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır. Şirketlerin, bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ve kullanıcıdan kaynaklı hataların minimize edilmesine yönelik çapraz kontrollerin var olduğu sistemlerin kullanılması ile birlikte hem iyi niyetli kullanıcıların bilinçli olarak yapmayacağı kullanıcı hatalarının önüne geçilecektir hem de organize hile eylemlerinin gerçekleşmesi engellenecektir.

- Şirket sahip ve yöneticilerinin hile konusuna bakışları ve yaklaşımları hile işlemlerinin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde önem arz etmektedir. İç denetçilerin hile denetimi konusunda yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olmaları şirketlerde hile işlemlerinin tespiti, ortaya çıkarılması ve sonuçlandırılmasında etkili olacaktır.

Genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, gerek yürütülen örnek olay analizi kapsamında varılan sonuçlar gerekse alan yazın taraması kapsamında elde edilen veriler kapsamında, hileli işlemlerin şirketler açısından önemli bir maliyet arttırıcı unsur olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle de bu işlemlerin engellenmesine ve ortadan kaldırılmasına yönelik, etkin ve sürdürülebilir iç denetim sistemlerinin ve iç kontrol sistemlerinin kurulmasının önemli bir şart olduğu sonucuna varılmıştır. Her ne kadar kurulması ve sürdürülebilir kılınmasına yönelik şirketler belirli bir maliyete katlanmak zorunda kalsa da bu maliyetler hileli işlemlerin tespiti, ortaya çıkarılması, sonuçlandırılması ve önlenmesinden elde edilen faydanın altında kalacaktır.

KAYNAKLAR

Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, *Maliye Dergisi*, 1515, s. 23-42.

Bozkurt, N. (2012). *Bağımsız Denetim*, Ankara. Siyasal Yayınevi.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliđi Hile, Çalışan Hileleri*, İstanbul: Alfa Yayınları.

CIMA (2008). Fraud Risk Management: A Guide to Good Practice, [Çevrimiçi] http://www.cimaglobal.com/ADDD6F5D-2F0B-4A92-A2EC-4EDE56577C45/FinalDownload/DownloadId-8C53C9DB7CF11E0D1DA4858F36E3CB3F/ADDD6F5D-2F0B-4A92-A2EC-4EDE56577C45/documents/importedddocuments/cid_techguide_fraud_risk_management_feb09.pdf.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2017)

Coderre, D.G. (1999). Fraud Detection: Using Data Analysis, Techniques to Detect Fraud, *Global Audit Publications*.

Cook, W. John, Winkle, M. Gary. (1984). *Auditing*, Boston: Houghton Mifflin Company.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Tradeway Commission), (2006), *COSO Enterprise Risk Management Framework (Draft)* AICPA, USA.

Çatıkkaş, Ö., Gürsu, A.S. (2011). *Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi Uygulaması*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: Seçkin Yayınları.

Çetinoğlu, T., Kurnaz, N. (2010). *İç Denetimde Güncel Yaklaşımlar*, Ankara: Umuttepe Yayıncılık, Yayın No: 33.

Durmuş, N., Taş, O. (2008). *Denetim*, İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Eisenhardt, K.M. (1989). Agency Theory: An Assesment and Review, *Academy of Management Review*, 14, 1, s. 57-74.

European Confederation of Institutes of International Auditing / ECIIA, (2005), *Position Paper: Internal Auditing in Europe*.

Eversole, L. (2013). Profile of a Fraudster [Çevrimiçi] <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/fraudster.html>

Fishman, Neil (2001). Signs of Fraud: A Case by Case Review, *CPA Journal*, 71, 3.

International Auditing Practices Committee (1994). *Codification of International Standards on Auditing and International Auditing Practice Statements*, 110 Glossary of Terms, USA.

Gürbüz, H. (1990) *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.

Güredin, E. (1994). *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.

Grant Thornton, “Managing Fraud Risk: The Audit Committee Perspective”, http://www.grantthornton.com/staticfiles/GTCom/Audit/Assurancepublications/Audit%20committee%20guides/ACH_Guides_Managing_Fraud_Risk_.pdf (Erişim: 11.03.2017).

Graycar, A., Russell, S. (2002). Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21st Century, [Çevrimiçi] http://www.aic.gov.au/media_library/conferences/other/graycar_adam/2002-03-fraud.pdf (02.01.2013).

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards of Auditing*, Pearson Education.

Hile Denetim Hizmetleri, *İşletme Odaklı Hile Türleri*, [Çevrimiçi] <http://www.hiledenetimhizmetleri.com/hile-denetimi/isletme-odakli-hile-turleri.html> (Erişim Tarihi: 15.04.2013).

HIBIS (2009). Fraud Risk Analysis: Do You Understand the Risk? [Çevrimiçi] <http://www.hibis.com/newpdf/Fraud%20Risk%20Analysis%20RM%20April%2009.pdf?ProductID=465031> (Erişim Tarihi: 16.02.2017)

İşeri, M. (2002). Anonim Şirketlerde Vekalet Sorunu ve Bu Sorunun Çözümlemesinde Kullanılan Teknikler, *Journal of İstanbul Kültür University*, 2, 1. s. 77-86.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003). [Çevrimiçi] <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf> (Erişim Tarihi: 03.04.2017).

Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayınları.

Kaya, E. (2004). *Trend (Eğilim Yüzdeleri Analizi)*, Ferruh Çömlekçi (Ed.) *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* içinde (s. 201-220), Eskişehir: Anadolu Web Ofset.

Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Yayınevi.

Koçel, T. (2003). *İşletme Yöneticiliği*, İstanbul Beta Basım Yayın.

Koskivaara, E. (2004). Artificial Neural Networks in Analytical Review Procedures, *Managerial Auditing Journal*, 19, 2.

Newman, W. (1979). *İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare*, TODAİE yayınları, İstanbul.

Önce, S. (2004). *Trend (Eğilim Yüzdeleri Analizi)*, Ferruh Çömlekçi (Ed.) *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz* içinde (s. 175-200), Eskişehir: Anadolu Web Ofset

Porter, B., Simon, J., Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*, USA: John Wiley & Sons.

Rada, R. (2008). Expert Systems and Wvolutionary Compinting for Financial Investing: A Review, *Expert Ssytems with Applications*, 34.

Resmi Gazete (2003), Sayı: 25326

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: X No.22 Tebliğ [Çevrimiçi] www.spk.gov.tr (Erişim Tarihi: 04.03.2017).

Schwartz, M. (2001). The Nature of the Relationship Between Corporate Codes of Ethics and Behaviour, *Journal of Business*, 32, 3.

Turaboğlu, T. T. (2004). Vekalet-Temsil-Problem ve Maliyetler, *Yaklaşım Dergisi*, 15, 51.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2013). *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, [Çevrimiçi] <https://www.tide.org.tr/uploads/news/IcDenetimStandartlari2011vs2013.pdf> (Erişim Tarihi: 02.01.2017).

Türkyener, M. (2010). Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı, *Sayıştay Dergisi*, 64, 1, s. 111-122.

Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Yüzgün, A. (1984). *Genel Denetim Yaklaşımı*, İstanbul: Dünya Yayınları

Özgeçmiş

Salih Kayıkçıoğlu 5 Ekim 1984 te Trabzon'da doğdu. 2010 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İşletme bölümünden mezun oldu. 2011 yılından beri özel bir şirkette İç Denetim alanında çalışmaktadır.