

# MUHASEBE HATA VE HİLELERİ ÜZERİNDE İÇ KONTROLÜN ROLÜ\*

Murat KARAHAN<sup>1</sup>, Medet İĞDE<sup>2</sup>

Geliş: 04.12.2017 Kabul: 15.12.2017

DOI: 10.29029/busbed.361831

## Öz

*Teknolojik ve endüstriyel gelişmeler ticari işlemlerin çeşitliliğini arttırarak işletmeleri hata ve hileye karşı korumasız hale getirmeye başlamıştır. Hata ve hileler işletmelerin varlıklarını, verecekleri kararları hatta işletmenin devamlılığını bile negatif etkilemektedir. İşletmelerdeki hata ve hilelerin önlenmesi, var ise tespit edilmesi için etkin bir iç kontrol sistemi gerekmektedir. TTK, (Türk ticaret Kanunu) işletme sahiplerine iç kontrol uygulamaları ile ilgili açık bir düzenleme getirmemiştir. Ancak doğrudan olmasa da dolaylı olarak, iç kontrol ile ilgili bazı atıfların varlığından söz edilebilir. TTK uygulayıcılara iç kontrol hakkında bilgi de vermektedir. Araştırmada iç kontrolün muhasebe hata ve hileleri üzerindeki etkisini anlamaya yönelik anket çalışması uygulanmıştır. Ankette, katılımcılara işletmenin temel fonksiyonları ile ilgili önermeler sunulmuştur. Gaziantep ilinde ticaret, üretim ve hizmet alanlarında faaliyet gösteren iç kontrol sistemine sahip 44 işletmeye anket uygulanmıştır. Veriler tanımlayıcı istatistik eşliğinde yorumlanmıştır. Sonuç olarak, işletmelerdeki olası hata ve hileleri önlemede iç kontrol sisteminin önemli bir etkisi olduğuna ulaşılmıştır.*

**Anahtar Kelime:** Muhasebe Denetimi, Hata ve Hile, İç Kontrol Sistemi

\* Çalışma, EL-RUHA I. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresinde özet bildiri olarak sunulmuştur.

1 Sorumlu Yazar, Yrd.Doç.Dr., Gaziantep Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, karahan@gantep.edu.tr

2 Arş.Gör., Gaziantep Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, igdemedet@hotmail.com

## **THE ROLE OF INTERNAL CONTROL OVER ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS**

### **Abstract**

*Technological and industrial developments have increased the diversity of commercial transactions and have begun to make businesses vulnerable to error and fraud. Errors and tricks negatively affect businesses' assets, their decisions, and even the continuity of the business. An effective internal control system is required to detect and prevent mistakes and frauds in businesses. TTK has not introduced a clear regulation on internal control applications to business owners. Indirectly, though not directly, the presence of some reference to internal control can be mentioned. TTK (Turkish Commercial Code) also gives information about internal control by the applicator. In the study, a questionnaire study was conducted to determine the effect of the internal control over accounting errors and tricks. In the questionnaire, proposals related to the basic functions of the participant were presented. A questionnaire was applied to 44 enterprises operating in the fields of trade, production and services in Gaziantep with an internal control system. The data are interpreted in descriptive statistical context. As a result, possible errors and tricks in the business have been found to be a significant influence of the internal control system in the prevention.*

**Keywords:** *Accounting Audit, Error and Frauds, Internal Control System*

### **1. Giriş**

Muhasebe, işletme kaynaklarının oluşumu ve bu kaynakların biçimini, yapılan faaliyetler sonucunda kaynaklarda ortaya çıkan artış/azalışları ve işletmenin finansal yönden durumunu gösteren bilgilerin üretilmesi ve bu bilgilerin ilgili kişi ve kurumlara iletilmesini sağlayan bilgi sistemidir. Muhasebenin ürettiği bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir ve bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olması finansal raporlamanın en önemli koşuludur. Muhasebe; finansal açıdan yatırımcılara, satıcılara, borç verenlere, çalışanlara, müşterilere ve topluma işletmeye ilişkin bilgiler sağlarken, yönetsel açıdan da yöneticilerin daha doğru kararlar alabilmeleri için gerekli olan sayısal bilgileri sağlamaktadır. Diğer bir ifade ile muhasebe, işletmenin şimdiki mali durumunu değerlendirerek geleceğe dair etkin bir iş planı oluşturan sistematik bir disiplindir. Ancak muhasebedeki bu işlevler gerçekleştirirken bir takım hata ve hilelerle karşılaşmaktadır. Karşılaşılan bu hile ve hata sebebiyle işletmenin gerçek durumu belirgin olarak yansıtılmamakta ve işletme bünyesinde bulunan varlıkların sayısal rakamları ile alınacak kararlarda da farklılıklara neden olacaktır. Bu nedenle işletme içi veya dışındaki çıkar grupları ekonomik varlıklarını kaybetme durumuyla karşı karşıya kalacaktır. Çıkar grupları, menfaatlerini düşünerek bir takım kararlar

alabilmesi için işletmelerden güvenilir ve tutarlı bilgi elde etmek isterler. Bu bilgilerin elde edilmesinde sorumlu olan işletme yönetimi, elde edilen bilgi riskini minimum seviyede tutmak için etkin bir şekilde iç kontrolün yapılması gerektiği ve mali tablo denetimi yapılarak oluşabilecek muhtemel hata ve hilelerin ortadan kaldırılması ya da en düşük seviyeye indirilmesini sağlamalıdır (Bozkurt, 2010: 19-21).

İç kontrol sistemi, ilgili mevzuata uygunluğunun sağlanması, finansal raporlamada güvenilirliği ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini artırmak amacıyla, yeterli güvence verilerek düzenlenen, işletme yönetimi tarafından bir süreç olarak tanımlanabilir (Dabbağoğlu, 2009: 170).

## 2. Denetim ve Muhasebe Denetimi Kavramı

Karar alma/verme sürecinde eldeki bilgilerin güvenilir ve geçerli olması, amaçlar doğrultusunda tutarlı ve uygun karar verilmesi açısından önem arz etmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, verimli kaynak kullanımına engellemektedir. Kamuya açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması için başvurulan yöntem, bilgilerin bağımsız kişiler tarafından denetlenmesidir.

Tutarlı karar verebilmek ve amaca uygun hareket etmek için, karar anında dikkate alınan bilgilerin güvenilir ve geçerli olması gerekir. Kaynakların etkin kullanımına engel olarak karar alıcıya ve topluma zararlı olan bilgi, güvenilir olmayan bilgi olarak tanımlanabilir. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Doğru, tutarlı ve tarafsızlığı denetlenmiş bilgi, karar alma süreci için güvenilir bir bilgi olarak kabul edilmektedir (Güredin, 2000: 4).

Uluslararası bir boyut kazanan ekonomik faaliyetler sonucunda daha karmaşık hale gelen işletme faaliyetlerinde veri fazlalığı ve bilgi sağlayıcılarının tarafsız olamaması nedeniyle sunulan işletme bilgilerinin güvenilirliği sorgulanmakta ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmaktadır. Bu nedenle doğru ve güvenilir bilgi elde etmek için alanında yeterli tecrübe ve yetkiye sahip kişilere ihtiyaç duyulmaktadır (Selimoğlu vd., 2011: 2-3). Denetim eylemini gerçekleştiren kişilere “denetçi” denilmektedir.

Denetim, mali nitelikteki faaliyetlerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için denetimi yapılacak unsurlar ile ilgili tarafsız olarak kanıt toplanması, elde edilen kanıtların değerlendirilmesi ve sonuçların rapor haline getirildiği sistematik bir süreçtir (Gücenme, 2004: 1). Ayrıca denetim, geçmiş bilgiler ışığında ortaya çıkan sorunların görülerek ortadan kaldırılarak daha sonra ortaya çıkması muhtemel aksaklıkların önceden önlemleri alınarak hata oluşmasını engellemesi açısından geleceğe de ışık tutmaktadır. Denetimin gerekliliği şu şekilde incelenmektedir (Hatunoğlu vd., 2012: 172):

**Çıkar çatışması:** Mali tablo oluşturulmasında sorumlu olan yöneticiler ile mali tablo kullanıcıları arasında, yöneticilerle hissedarlar arasında çıkar çatışması olabilmektedir.

**Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı:** İşletmelerin büyümesi ve teknolojinin gelişmesiyle muhasebe işlemleri daha karmaşık hale gelmektedir. Bu karmaşık durum hazırlanan tablolardaki hata ihtimalini artırdığı için denetimin yapılmasını zorunlu hale getirmektedir.

**Bilgilerin alınacak kararlar ile ilgili olması:** Alınan kararlarda bilginin etkin olması nedeniyle kullanılan bilginin doğru olması önem kazanmaktadır.

**Diğer nedenler:** Firma ile bilgi kullanıcılarının farklı yerlerde olması ve denetimi yapacak kişi veya kişilerin şirkette bizzat kendileri denetim yetki ve imkânının olmaması gibi nedenlerden dolayı denetim ihtiyacı doğmaktadır.

Muhasebe denetimi ise, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırarak ilgili konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2010: 23). Literatürde muhasebe denetim türleri açısından farklı kurum ve kişiler tarafından fikir birliği sağlanamamaktadır. Bu nedenle çalışmamızda muhasebe denetimi, genel denetim ve niteliklerine göre denetim olmak üzere iki türde ele alınmıştır. Genel denetim türleri; faaliyet denetimi, muhasebe denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üç başlıkta incelenirken, niteliklerine göre denetim türleri; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim çalışması olmak üzere üç başlıkta açıklanmıştır.

### 3. İç Kontrol Sistemi

Kontrol, kişi, olay ve faaliyetlere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmakta ve muhasebe ile ilişkili olabileceği gibi farklı alanda da kullanılabilir. İç kontrol kavramı, işletme içerisindeki kontrol faaliyetlerini, işletme dışındaki denetim faaliyetinden ayırmak kullanılmaktadır. İç kontrol; muhasebe bilgilerinin güvenilir ve doğruluğunu araştırmak, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, belirlenmiş yönetim politikalarına sadakati daim kılmak ve faaliyetlerin verimliliğini arttırmak amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem yöntemlerini içeren kavram olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2000). Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (International Federation of Accountant - IFAC) ise iç kontrol sistemini şu şekilde tanımlamaktadır:

- İşletme varlıklarının korunması.
- Hata ve hilelerin bulunması ve önlenmesi.
- Muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olması.

- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazır olması.

- Yönetim politikalarına uygun işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine katkı sağlayan, yönetimi tarafından kabul edilen politikalar ve prosedürlerdir.

İç kontrol sisteminde amaç, işletmenin mali tablolarının güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamaktır. Ayrıca bu sistem, işletme faaliyetlerinin ilgili mevzuata uygunluğu ile verimliliğinin artırılması ve işletme varlıklarının korunmasına destek olmaktadır. İç kontrol sistemi, işletme yönetimine ve ortaklarına sadece belirli bir güvenceyle yönetsel ve muhasebesel kontrol sağlamaktadır. Bağımsız denetçi açısından iç kontrol sistemi, “denetim riskinin belirlenmesi” ve “zaman planlaması” aşamalarında büyük önem taşımaktadır (Dabbağoğlu, 2009: 110).

Yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin, öncelikle işletme açısından faydalı olması hedeflenmektedir. Ancak denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçiler, denetim sürecinde işletme iç kontrol yapısından önemli fayda sağlamaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi şu hedeflere ulaşmak için oluşturulmaktadır (Dalğar, 2012: 134):

- İşletme varlıklarının korunması ve her türlü kayıpların önlenmesi,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması,
- Yönetim politikalarına sadakatin sağlanması.

Etkin iç kontrol sistemi, işletmeye sağlamış olduğu faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hatunoğlu vd., 2012: 175):

- Çalışanların, belirlenen politika ve kurallara uygun hareket edilip edilmediğini tespit etmek,
- Etkinliği ve verimliliği sağlamak için ihtiyaç duyulan güvenilir bilginin üretilmek,
- Faaliyetlerdeki fire ve artıkları minimum düzeye indirerek israfın önüne geçilmesini sağlamak,
- İşletme varlıklarının hırsızlık, kayıp ve amaç dışı kullanılmasının önüne geçmek.

#### **4. Muhasebede Hata ve Hileler**

İnsan faktörünün olduğu tüm faaliyetlerde hata ve hileden bahsetmek muhtemeldir. Yapılan faaliyetlerde kayıpların ortaya çıkmasına neden olan hataları önlemek için çeşitli kurallar koyulmuş ve sistemler oluşturulmuştur. Hırs ve yaşam mücadelesi sonucunda günlük yaşamın her alanında hileler ortaya çıkmıştır (Dumanoğlu, 2005: 348).

Ekonominin gelişmesiyle üst düzey yöneticilere olan ihtiyaç giderek artmıştır. Ancak bu gelişmeler akabinde hile gibi olumsuz durumları da beraberinde getirmiştir. Hilelerin ve farkında olmadan yapılan hataların tespiti için, işletmeden bağımsız olan bir çalışana ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağımsız çalışana bağımsız denetçi, yaptığı bu önemli işe denetim denilmiştir.

Hata kavramı, bilmeyerek ve istenmeyerek yapılan yanlış, yanılma olarak tanımlanmaktadır (Bayraktaroğlu, 2016: 189). Hata ile hile arasındaki temel fark yapılan işlemde kasıt olup olmamasıdır. Hatalarda kasıt aranmamaktadır. Ancak dikkatsizlik, ihmal ve bilgisizlik vardır. Başka bir ifade ile hata yapanlar kuruma veya çalışanlara zarar verirler ama kendi menfaatleri adına bir fayda elde etmezler (Dumanoğlu, 2005: 349). Muhasebe hataları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal mevzuat, doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere ve işletme politikalarına aykırı ancak kasıt unsuru bulunmayan fiil ve davranış olarak tanımlanabilmektedir (Hatunoğlu vd., 2012: 176). Bu hatalar şu şekilde sıralanabilir (Erol, 2008: 231):

- Matematiksel hatalar
- Kayıt ve nakil hataları
- Unutma ve tekrar kaydetme
- Muhasebe hataları
- Değerleme hataları

Hata ve hile birbirlerinden farklıdır. Hile, bir şeyi olduğundan farklı gösterme isteği varken, hata ise irade dışı yapılmaktadır. Muhasebe hileleri, vergi matrahının düşük gösterilmesi amacıyla, gerçek işlem ve hesapların, kayıtlar ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı faaliyetlerle saklı tutulması olarak tanımlanabilmektedir (Bayraktaroğlu, 2016: 189). Muhasebede hile yapılırken önceden planlayıp, kurgulama söz konusu olmaktadır. Muhasebe hataları çoğunlukla kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri genellikle belgeler üzerinde yapılmaktadır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılmasından dolayı sistem içerisinde kendiliğinden ortaya kalkması beklenmemektedir. Dahası, isteyerek yapıldığı için tespit edilmesi oldukça zordur. Bu zorluk, insan zekâsındaki yeni yöntem ve usullerin sürekli olarak gelişmesi gösterilebilir.

Hile yapılmasına neden olan birçok unsur bulunmaktadır. Ancak bazı unsurların bir araya gelmesi ile hile eyleminin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Çalışanın hile yapmasına neden olan ve hile üçgeni olarak bilinen unsurlar şunlardır (Açık, 2012: 355):

• **Baskı:** Yöneticilerin daha fazla kazanç sağlama düşüncesi ile çalışanlar üzerinde oluşturmuş olduğu tutum ve davranışlar sonucunda çalışanların muhasebe bilgileri üzerinde hileye başvurmaları şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu tür baskılar genellikle kişisel ve parasal çıkarlar için ortaya çıkmaktadır.

• **Haklı gösterme:** Yöneticiler ve çalışanlar, yaptıkları hileli davranışlar sonucunda kendilerini haklı gösterecek bahaneler üretmeleridir.

• **Fırsat:** Çalışanın hileye başvurabilmesi için olması gereken ortamın sağlanması gerekir. Diğer bir ifade ile çalışan ve yöneticilerin belge ve kayıtlarda hile yapabilmeleri için, gerekli yetkilere sahip olmaları gerekmektedir.

### 5. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sisteminin amaçları, çalışan hileleri ile tamamen farklı olarak algılanmalıdır. İç kontrol sistemi, işletme varlıklarını korumayı hedeflerken, çalışanların yaptıkları hilelerin neden olduğu bir faaliyet sonucunda işletme varlık azalması şeklinde zarara uğrayabilmektedir. İç kontrol sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu finansal raporları oluşturmayı amaçlarken, hileli işlemler sonucu oluşacak raporlar, piyasada kullanıcılar için eksik, yanlış bilgi sunmaktadır. (Karakaya, 2016: 167).

İşletmedeki hata ve hileleri ortadan kaldırmak ya da minimuma indirmek ve işletme verilerinin doğru ve güvenilir olması etkin bir iç kontrol yapısı ile mümkün olmaktadır. Ancak böyle bir sistemin kurulması için muhasebe sistemi içerisindeki hile riskinin belirlenmesi gerekmektedir (Hatunoğlu vd. 2012: 177).

### 6. Literatür Taraması

Tuan ve Memiş (2007) işletmelerde iç denetimin, yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki rolünü anket çalışması ile araştırmışlardır. Çalışma sonucunda, iç denetimin, tüm fonksiyonlarının işleyişinde ve etkinliğinin geliştirilmesine etki ettiği tespit edilmiştir.

Koçak ve Kavakoğlu (2010) il özel idarelerinde iç denetim sisteminin değerlendirilmesine yönelik çalışmaları sonucunda, kamu mali yönetim sistemi içerisinde önemli olan iç denetim sisteminin il özel idarelerinde sağlıklı bir şekilde tasarlanamadığı ve uygulamada yeterli etkinliğin sağlanamadığı tespit edilmiş ve buna yönelik çözüm önerileri getirilmiştir.

Ömürbek ve Altay (2011) iç kontrol sisteminin etkinliğini inceledikleri çalışma sonucunda, etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanmasıyla turizm işletmelerinin yiyecek içecek bölümlerinde olası bir maliyet artışının önüne geçilebileceği tespit edilmiştir.

Hatunoğlu vd. (2012) iç kontrol sisteminin hata ve hileleri önlemedeki etkisini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda etkin bir iç kontrol sisteminin işletmedeki olası hata ve hileleri ortadan kaldırılmasında önemli bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Dalğar (2012) işletmelerin hazır değerler gibi suiistimallere en uygun işlemlerinin gerçekleştirildiği muhasebe bölümündeki hata ve hileleri önlemeye yönelik

bir iç kontrol sisteminin nasıl oluşturulacağını açıklamayı amaç edinmiştir. Kendi bünyesinde iç kontrol sistemini kurmuş bir işletmenin çalışmaları vaka olarak incelenmiş ve test edilmiştir. Çalışmada, ele alınan işletmede iç kontrol sisteminin oluşturulmasından sonra sisteminin daha güvenli ve hesap verilebilir bir yapıya kavuştuğu sonucuna ulaşılmıştır.

Othman vd. (2015) Malezya kamu sektöründeki yozlaşma ve hileleri önleme ve tespit etmede kullanılan metotların belirlenmesi amaç edinmişlerdir. Örneklemi muhasebeci ve iç denetçilerin oluşturduğu çalışmada, yapılandırılmış anket kullanılmıştır. Sonuçlar, operasyonel denetimlerin, geliştirilmiş denetçi komitelerinin, geliştirilmiş iç denetimlerin, hile ihbar politikasının uygulanmasının, çalışan rotasyonunun, hile ihbar hattının ve adli muhasebecilerin, hilelerin önlenmesi ve tespiti için en etkili yöntemler olduğunu desteklemiştir.

Appiah (2015) Kuzey Virginia bölgesindeki muhasebecilerin buldukları organizasyonların iç kontrol zayıflıklarını nasıl tespit ettiklerinin ve üstesinden geldiklerinin ve akademi ve mesleki eğitimleri kapsamında, hileleri tespit etme yetilerinin tanımlanması amaçlamıştır. Çalışmada, resmi, yüz yüze ve açık uçlu yarı yapılandırılmış anket sorularından ve evrak incelemelerinden yararlanılmıştır. Sonuçlar, gözetim eksikliğinin hilelerin ortaya çıkmasında ciddi etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

Halbouni vd. (2016) Birleşik Arap Emirlikleri'nde hilelerin tespit ve önlenmesinde kurumsal işletmelerin ve bilgi işlem teknolojilerinin rolünü araştırmayı amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında muhasebeciler, iç denetçiler ve bağımsız denetçilere anket uygulanmıştır. Bulgular, kurumsal işletme ve bilgi işlem teknolojilerinin hilelerin tespit ve önlenmesinde orta düzeyde etkili olduklarını ortaya koymuştur.

Bayraktaroğlu (2016) işletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde etkin muhasebe iç denetiminin rolü ve önemini araştırmıştır. Çalışmada etkin bir iç denetim iyi oluşturulmuş iç kontrol sistemiyle birlikte işletmede karşılaşılabilecek muhtemel hatalı ve hileli muhasebe işlemlerinin azaltılmasında olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Hall (2017) yönetim ile iç denetçilerin, hilelerin tespitindeki etkinliklerinin karşılaştırılması ve iç denetçilerin hile tespiti için gerek duydukları yetenek seti ve eğitim ihtiyaçlarının incelenmesi amacıyla yapılmış teorik bir çalışmadır.

## **7. Veri ve Yöntem**

### **7.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Çalışmanın temel amacı, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol uygulamalarının etkili olup olmadığının araştırılmasıdır. Literatürde hata ve hile



kavramını inceleyen çok sayıda çalışma olmasına rağmen, iç kontrol kavramıyla ilişkilendirilen çalışma sayısı oldukça kısıtlıdır. Bu açıdan bakıldığında yapılan araştırmanın, konuyla ilgili çalışma yapanlara ve bu alanda bilgi sahibi olmak isteyenlere ışık tutacağı düşünülmektedir.

## 7.2. Çalışmanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi

İşletmelerde muhasebe yönünden iç kontrol sistemi büyük önem taşımaktadır. Bu araştırmanın kapsamını, literatürden yola çıkarak, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol uygulamalarının önemini tespit edileceği Gaziantep'te faaliyet gösteren, küçük ve orta ölçekteki, farklı sektörlerden oluşan iç kontrol uygulamasına sahip ticaret, hizmet ve üretim işletmeleri oluşturmaktadır.

Çalışmanın ana kütlelerini Gaziantep'te faaliyet gösteren ve iç kontrol uygulamaları yapan işletmeler oluşturmaktadır. Örnek kütleleri ise tesadüfi olmayan veri toplama yöntemi ile Gaziantep'te faaliyet gösteren 55 firma oluşturmaktadır. Sonuçlar incelendiğinde, anket uygulanan firmalardan 11 tanesinin, iç kontrol birimine sahip olmadığı tespit edilerek, araştırmaya geriye kalan 44 firma ile devam edilmiştir. Anket soruları oluşturulurken Hatunoğlu vd., (2012) çalışmalarından yararlanılmıştır. İç kontrol uygulamalarının sadece kurumsal firmalarda yaygınlaşmış olması ve bu çalışmanın Gaziantep ilinde uygulanması durumu örneklemin sınırlı kalmasına sebep olmuştur.

## 7.3. Verilerin Değerlendirilmesi

Tablo 1. İşletmelerin Hukuki Yapıları

Hukuki Yapı	Frekans	Yüzde(%)
Halka Açık olmayan A.Ş.	9	20,5
LTD ŞTİ.	22	50,0
Diğer	13	29,5
<b>Toplam</b>	<b>44</b>	<b>100,0</b>

Ankete katılan işletmelerin hukuki yapıları incelendiğinde Tablo 1'de yer alan bilgilere ulaşılmıştır. Buna göre işletmelerden %20,5'i halka açık olmayan anonim şirket, %50'si ise limited şirket statüsünde yer almaktadır.

Tablo 2. İşletmelerin Kurumsal Dağılımı

İşletme Türü	Frekans	Yüzde(%)
Özel	43	97,7
Kamu	1	2,3
<b>Toplam</b>	<b>44</b>	<b>100,0</b>

Tablo 2'de anket çalışmasına katılan işletmelerin %97,7'si özel, %2,3'ü kamu sektöründe faaliyet göstermektedir.

Tablo 3. İşletmelerin Sektörel Dağılımı

Sektör	Frekans	Yüzde(%)
Ticaret	10	22,7
Üretim	21	47,7
Hizmet	13	29,6
<b>Toplam</b>	<b>44</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3’de ankete katılan işletmelerin %22,7’sini ticaret, %45,5’ini üretim, %29,5’ini ise hizmet sektörü oluşturmaktadır.

Tablo 4. İşletmelerdeki Çalışan Sayısı Dağılımı

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde(%)
1-9	8	18,2
10-49	13	29,5
50-249	20	45,5
250 ve üzeri	3	6,8
<b>Toplam</b>	<b>44</b>	<b>100,0</b>

Tablo 4’te anket yapılan işletmelerden %18,2’si küçük ölçekli işletme, %29,5’u orta ölçekli işletme ve % 52,3’ü büyük ölçeklidir.

#### 7.4. İç Kontrol Sistemi ile İlgili Verilerin Değerlendirilmesi

Oluşturulan tablolar ankete katılan işletmelerin sorulara verdikleri cevapların yüzdelik oranlarından elde edilmiştir.

Tablo 5. Mal ve Hizmet Satın Alma ile İlgili İfadeler

	Mal ve Hizmet Satın Alma İle İlgili İfadeler	EVET (%)	HAYIR (%)	KISMEN (%)
1	İşletmemizde, mal ve hizmetler ile ilgili olarak talepte bulunma, onay verme, kayıt altına alma ve muhafaza etme işlevleri bağımsızdır.	40,9	38,6	20,5
2	Satın alma istek fişi, satın alınacak malzeme kullanılmasından sorumlu yönetici tarafından onaylanmaktadır.	61,4	31,8	6,8
3	Teslim alma işlemi, satın alma ve muhasebe bölümünden bağımsız bir birim tarafından yapılmaktadır.	52,3	34,1	13,6
4	Mal ve hizmet teslim alınması ile ilgili rapor düzenlenmektedir.	77,3	6,8	15,9
5	Dosyalara ve kayıtlara erişimde personel yetkilendirmesi vardır.	52,3	25,0	22,7
6	Alış faturalarının kaydedilmesinde, sipariş fişi ve teslim alma raporuyla karşılaştırma yapılmaktadır.	65,9	20,5	13,6
7	Satın alma ile ilgili yevmiye maddelerinin, alış faturaları ve diğer destekleyici ve belgelere uygunluğu, kayıt işlemini yapmayan bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmektedir.	36,4	52,3	11,4
	<b>ORTALAMA</b>	<b>55,2</b>	<b>29,8</b>	<b>14,9</b>

Etkin bir iç denetim sisteminin olması için gerekli olan mal alımı ile ilgili yukarıdaki ifadeler katılımcılara sorulmuştur. İşletmelerin % 55,2 ile büyük oranını oluşturan grup” evet” cevabını vermiş, % 29, 8’lik kısım “hayır” cevabını vermiş ve %14,9 oranında “kısmen” cevabını verilmiştir.

**Tablo 6.** Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili İfadeler

Mal ve Hizmet Satımı ile İlgili İfadeler		EVET (%)	HAYIR (%)	KISMEN (%)
1	İşletmemizde, müşterilerden gelen siparişlerin kabul veya reddedilmesi işlevini yerine getiren bir birim bulunmaktadır.	18,2	56,8	25,0
2	İşletmemizde sipariş alma ve mal gönderme birimleri ayrılmıştır.	29,5	54,5	15,9
3	Sipariş fişi, satış fişi ve fatura karşılaştırması bunları düzenleyen bağımsız bir görevli tarafından yapılmaktadır.	34,1	50	15,9
4	Siparişin alınması, siparişin gönderilmesi ve faturanın düzenlenmesi işlemini yapanlar farklı kişilerdir.	47,7	29,5	22,7
5	Kayıt işlemini yapan kişinin dışındaki bir yetkili, kayıtlar ile kayıtların dayandığı belgeleri karşılaştırmaktadır.	68,2	15,9	15,9
<b>ORTALAMA</b>		<b>39,5</b>	<b>41,3</b>	<b>19,8</b>

Etkin bir iç denetim sisteminin olması için gerekli olan mal satımı ile ilgili önermeler katılımcılara sorulmuştur. Katılımcılardan %39,5’i “evet” cevabını vermiştir. %41,3’ü “hayır” ve %19,8’i “kısmen” cevabını vermiştir. Yukarıdaki ifadelere verilen “evet” cevabının oransal olarak düşük çıkması, mal ve hizmet satımı politikalarında görev ayrılığı ilkesinin yeteri kadar benimsenmediğini göstermektedir.

**Tablo 7.** Nakit Sistemi İle İlgili İfadeler

Nakit Sistemi İle İlgili İfadeler		EVET (%)	HAYIR (%)	KISMEN (%)
1	İşletmemizde ödeme birimi ile tahsilat birim, birbirinden ayrı birimlerdir.	20,5	65,9	13,9
2	Ödemeler ile ilgili olarak ödemenin onaylanması ile kayıtlara geçirilmesi işlemleri birbirinden bağımsızdır.	38,6	47,7	13,6
3	Alınan mal ve hizmetin ödeme onayı alınmadan ve ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır.	63,6	18,2	18,2
4	Ödeme belgeleri, bu belgeleri düzenleyen personelin dışında bir yetkili tarafından onaylanmaktadır.	36,4	47,7	15,9
5	Çek ve senetler birden fazla kişi tarafından imzalanmaktadır.	25,0	63,6	11,4
6	Tahsilatlar günlük olarak bankaya yatırılmaktadır.	31,8	34,1	34,1
7	Banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat yapılmaktadır.	72,7	9,1	18,2
8	Ödemelerimizde banka hesabı kullanılmaktadır.	70,5	6,8	22,7
<b>ORTALAMA</b>		<b>44,8</b>	<b>36,6</b>	<b>18,5</b>

Nakit sistemi ile ilgili ifadelere, %44,8'i "evet", % 18, 5'u "kısmen" cevabını veren katılımcıların, iç kontrol uygulamalarında etkin bir nakit politikası oluşturdıkları düşünülebilir. %18,5'lik oran ise "hayır" cevabını vermiştir.

**Tablo 8.** İşletme İçi İşlemler ile İlgili Sorular

	<b>İşletme İçi İşlemler İle İlgili Sorular</b>	<b>EVET (%)</b>	<b>HAYIR (%)</b>	<b>KISMEN (%)</b>
1	Satın alma bölümü işletmeye gelen alış faturalarını, teslim alma raporu ve satın alma emri ile karşılaştırarak onaylamaktadır.	54,5	9,1	36,4
2	Ödemenin yapılabilmesi için alış faturaları bir yetkili tarafından incelenerek onaylanmaktadır.	65,9	6,8	27,3
3	Kayıtlama işlevi ile koruma işlevi birbirinden bağımsızdır.	34,1	34,1	31,8
4	Stok girişi ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir.	68,2	11,4	20,5
5	Ücret ödemesinin onaylanması, muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ücret ödeme çeklerinin dağıtım işlemleri birbirinden bağımsızdır	29,5	54,5	15,9
6	İşçilik takip bölümü, tahakkuk bölümü ve muhasebeleştirme bölümü bağımsızdır.	27,3	45,5	27,3
7	Tahakkuklar yetkili kişilerce kontrol edilmektedir.	65,9	6,8	27,3
	<b>ORTALAMA</b>	<b>49,0</b>	<b>24,0</b>	<b>27,0</b>

Katılımcıların %24'ü "hayır", %27'si ise "kısmen" cevabını vermiştir. Katılımcıların %49'u "evet" cevabını vererek, etkin bir iç kontrol sisteminin gerektirdiği işletme içi işlemler ile prosedürlere sahip olduklarını ifade etmişlerdir.

**Tablo 9.** Stok ve Üretim ile İlgili İfadeler

	<b>Stok ve Üretim İle İlgili İfadeler</b>	<b>EVET (%)</b>	<b>HAYIR (%)</b>	<b>KISMEN (%)</b>
1	Hammadde, yarı mamul ve mamullerin stokları ayrı ayrı tutulmaktadır.	52,3	40,9	6,8
2	Depodan çıkışlar sadece yazılı talepler üzerine yapılmaktadır.	38,6	31,8	29,5
3	Stok kayıtları ambar personelinden bağımsız bir kişi tarafından tutulmaktadır.	25,0	61,4	13,6
4	Hammadde ve malzeme alımları satın alma birimi tarafından onaylanmış sipariş pusulalarına dayanılarak yapılmaktadır.	50,0	34,1	15,9
5	Hammadde ve malzeme alımı için "istek fişi" düzenlenmektedir.	54,5	29,5	15,9
6	Stokların dönem sonu sayımı yapılmakta ve kontrol edilmektedir.	77,3	9,1	13,6
7	Dönem içinde stokların fiziki sayımı yapılmaktadır.	50,0	31,8	18,2
8	Ambar sorumlusu her türlü stok giriş ve çıkışını muhasebeye bildirmektedir.	56,8	15,9	27,3
	<b>ORTALAMA</b>	<b>50,5</b>	<b>31,8</b>	<b>17,6</b>

Anket katılımcılarının %50,5'i "evet", %31,8'i "kısmen", %17,6'sı ise kısmen cevabını vermiştir. Bu oranlar, iç kontrol uygulamalarının yapıldığı işletmelerde stok ve üretim mekanizmalarının iyi çalıştığını göstermektedir.

**Tablo 10.** Muhasebe Hata ve Hileleri ile İlgili İfadeler

	<b>Muhasebe Hata ve Hileleri İle İlgili Sorular</b>	<b>EVET (%)</b>	<b>HAYIR (%)</b>	<b>KISMEN (%)</b>
1	Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaşmaktadır.	45,5	15,9	38,6
2	İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla dönem dönem karşılaşmaktadır.	31,8	38,6	29,5
3	Hesapların ismi doğru algılanmasına rağmen alacaklı olması gereken hesabın borca, borçlu olması gereken hesabın alacağa yazılması durumuyla dönem dönem karşılaşmaktadır.	31,8	47,7	20,5
4	Hatalı ve hileli düzenlenmiş belgelere dönem dönem karşılaşmaktadır.	15,9	47,7	36,4
5	Mükerrer kayıtlara dönem dönem karşılaşmaktadır.	45,5	27,3	27,3
6	Siparişi verilen ve teslim alınan malların, istekte bulunulan mallardan farklı olması durumuyla dönem dönem karşılaşmaktadır.	22,7	50	27,3
7	İşletmemizde müşterilerimize dönem dönem yanlış mal gönderildiği sorunu ile karşılaşmaktadır.	22,7	56,8	20,5
8	Uygun olmayan ve gerçek olmayan kişilere ödeme yapılması durumuyla dönem dönem karşılaşmaktadır.	9,1	77,3	13,6
9	Hatalı tahakkuk ile dönem dönem karşılaşmaktadır.	45,5	29,5	25
10	Konusu olmayan bir ödeme ile dönem dönem karşılaşmaktadır.	11,4	63,6	25
11	Gider kalemlerinde ve alımlarda anormal bir artış ile dönem dönem karşılaşmaktadır.	40,9	36,4	22,7
12	Düzenlendiği dönemlerde kaydı yapılmayan belgeler ile dönem dönem karşılaşmaktadır.	27,3	43,2	29,5
13	Faturalar açık olmasına rağmen, kapalı fatura gibi kaydedilmesi durumuyla dönem dönem karşılaşmaktadır.	15,9	70,5	13,6
14	Belgesiz kayıtlarla dönem dönem karşılaşmaktadır.	34,1	52,3	13,6
15	Belgelerdeki rakamlar ile oynanarak yapılan kayıtlarla dönem dönem karşılaşmaktadır.	13,6	77,3	13,6
16	Sahte belgeye dayalı kayıtlarla dönem dönem karşılaşmaktadır.	15,9	70,5	13,6
17	Vergi dairesine düzeltme beyannamesi verilmesi durumu ile dönem dönem karşılaşmaktadır.	43,2	36,4	20,5
18	Ortaklara veya personele hayali avans kaydı yapılması durumuyla dönem dönem karşılaşmaktadır.	11,4	77,3	11,4
19	İşletmemizde defter kaydı ve belgeleri zerinde hile yaptığımızı tespit ettiğimiz personelimiz olmuştur.	25	61,4	13,6
20	Hatalar nedeniyle GV Ve SGK gibi konularda dönem dönem ceza alınmaktadır.	45,5	31,8	22,7
	<b>ORTALAMA</b>	<b>27,7</b>	<b>50,5</b>	<b>17,1</b>

Tablo 10 incelendiğinde “evet” cevabını veren katılımcıların oranı 27,7, “kısmen” cevabını veren katılımcıların oranı ise %17,1’dir. Katılımcıların “hayır” cevapları oranının %50,5 olduğu görülmektedir. İç kontrol ile ilgili olan ölçüklere göre oldukça yüksek olan bu oranın, iç kontrol sisteminin etkin olarak uygulandığı şirketlerde hata ve hilelerin ciddi oranda azalmasından dolayı olduğu düşünülebilir. Ayrıca bazı işyerlerinin işletmelerinde yaşanan hata ve hile olaylarını gizlemek adına gerçeği yansıtmayan cevaplar vermiş olabileceği düşünülebilir.

## 8. Sonuç

Endüstrileşmenin hızlanması ile birlikte, işletmelerin fonksiyonları ve faaliyetleri de gelişmeye başlamıştır. Sınırları aşan bu hareketlilik işletme içindeki düzeni bozabilecek kaos ortamlarına sebep olmaktadır. Bu durum, denetim olarak adlandırılan bir kontrol sisteminin oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Günümüzde teknolojik ve ekonomik gelişmeler ve yasal zorunluluklar bu kontrol sistemlerinin oluşturulmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmıştır. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını korumak, faaliyetlerinde artışlar oluşturmak ve hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini sağlamak gibi çeşitli faaliyet alanlarını oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, işletmenin saygınlığını ve işletmeye duyulan güveni pozitif yönde etkileyecektir.

Bu çalışma ile işletmelerde uygulanan iç kontrol sistemlerinin etkin olup olmadığına ve hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesindeki etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Araştırmadan elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

- Katılımcı işletmelerin, %20,5’ünü halka açık olmayan A.Ş., %50’sini ise limited şirketler oluşturmaktadır. Katılımcı işletmelerin tamamı sermaye şirkettir.
- Katılımcı işletmelerin %97,7’si özel, %2,3’ü ise kamu sektöründe faaliyet göstermektedir.
- Katılımcı firmaların %22,7’sini ticaret işletmeleri, %45,5’ini üretim işletmeleri, %29,5’ini hizmet işletmeleri oluşturmaktadır. Burada iç denetim uygulamalarının daha çok üretim sektörlerinde kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Katılımcı işletmelerin %47,7’sini küçük ve orta büyüklükteki işletmeler oluştururken %52,3’ünü büyük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır. Büyük ölçekli işletmelerde karşılaşılabilecek risklerinde boyutları büyük olacağı için iç denetim uygulamaları daha fazla kullanılmaktadır.
- Mal hizmet satın alma ile ilgili konularda, elde edilen sonuçlara göre görev ayrılığı ilkesi benimsendiği yorumu yapılabilir. %40,9’unda “Mal ve Hizmetler İle İlgili Olarak Talepte Bulunma, Onay Verme, Kayıt Altına Alma ve Muhafaza Etme İşlevleri Bağımsızdır”, %52,3’ünde “Dosyalara ve Kayıtlara Erişimde Personel Yetkilendirmesi Vardır”,

• Mal ve hizmet satımı ile ilgili ifadelere verilen “hayır” cevabının yüksek olmasının sebebi bu fonksiyonlar yerine getirilirken görev ayrılığının benimsenmemiş olması olarak yorumlanabilir.

• Katılan işletmelerden sadece %20,5’inde nakit tahsilat ve ödeme birimleri birbirinden ayrılrsa da, %70,5’inde ödemelerde banka hesabı kullanılmakta, %72,7’sinde banka kayıtları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakata varılmakta, %62,6’sında alınan mal ve hizmetin ödemesi yapılmadan önce işletmeye girmiş olması sağlanmaktadır. Elde edilen bu veriler ışında katılımcı işletmelerde etkin bir nakit kontrolü olduğu söylenebilir.

• Katılımcıların “Stok girişi ve çıkışları düzenli olarak muhasebe bölümüne bildirilmektedir” sorusuna verilen %68,2 oranı ve “Tahakkuklar yetkili kişilerce kontrol edilmektedir” önermelerine verdikleri %65,9 oranındaki ‘evet’ cevabı, işletme içi işlemlerde etkin bir iç kontrol sistemi olduğu şeklinde yorumlanabilir.

• Elde edilen sonuçlara göre katılımcıların %77,3’ü dönem sonu sayımı ve kontrolü yaptığını, %56,8’i ambar sorumlusunun her türlü bilgiyi muhasebeye bildirdiğini ifade etmiştir.

• Muhasebe hata ve hileleri ile ilgili önermelere, %9,1 ve %11,4 gibi düşük oranda olumlu cevap verilmesi etkin bir iç kontrolün hata ve hileleri önlemede ne kadar etkili olduğunu ifade etmektedir.

Elde edilen bu bilgiler ışığında, işlemlerin karmaşıklığı az fakat işlem sayısı fazla olan ticaret işletmelerinde de iç kontrol sisteminin oluşturulması, iç kontrol sisteminin küçük işletmelerde de basit düzeyde de olsa kurulması önerilmektedir. Muhasebe temel ilkelerine uygun bir şekilde oluşturulan bir iç denetim sistemi ile işletmeler hedeflerine ulaşırken oluşabilecek hata, hile gibi aksaklıklara maruz kalmadan planladıkları sonuçlara daha hızlı ve emin adımlarla ulaşabilecekleri söylenebilir.

## KAYNAKÇA

- AÇIK, Serap (2012), Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 16, Sy. 3, ss. 351-366.
- APPIAH, Emmanuel (2015), Exploring the Perceptions of Northern Virginia Accountants on Internal Control Weaknesses Resulting in Accounting Fraud (Doctoral Dissertation), *Retrieved from ProQuest Dissertation and Theses Databases*. (Accession No. Number: 3745274).
- ATMACA, Metin (2012), Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 13, Sy. 1, ss. 191-205.
- BAYRAKTAROĞLU, Hakan (2016), İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 18, Sy. 1, ss. 185-214.

- BOZKURT, Nejat (2010), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayıncılık, İstanbul.
- DABBAĞOĞLU, Kadir (2009), İç Kontrol Sistemi, *Journal of Qafqaz University*, Sy.26, ss. 109-115.
- DALĞAR, Hüseyin (2012), İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, C.14,Sy. 3, ss. 129-155.
- DUMANOĞLU, Sezai (2005), Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 20, Sy. 1, ss. 347-358.
- EROL, Mikail (2008), İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C. 13, Sy. 1, ss. 229-237.
- GÜCENME, Ümit (2004), *Muhasebe Denetimi*, Aktüel Yayınları, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (2000), *Denetim*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- HALBOUNI, Sawsan Saadi, OBEID, Nada and GARBOU, Abeer (2016), Corporate Governance and Information technology in fraud prevention and Detection: Evidence from the UAE, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31, No. 6/7, pp. 589-628.
- HALL, Xylia M. (2017), *Fraud Detection and the Internal Auditor*, *Degree of Master*, Utica College, Newyork.
- HATUNOĞLU, Zeynep, KOCA, Nurettin ve KILLI, Mustafa (2012), İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, Sy. 20, ss. 169-189.
- KARAKAYA, Gencay (2016), Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sy. 330, ss. 159-171.
- KOÇAK, Süleyman Yaman ve KAVAKOĞLU, Tamer (2010), İl Özel İdarelerinde İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, Sy. 77, ss. 119-148.
- OTHMAN, Rohana, ARIS, Nooraslinda Abdul, MARDZIYAH, Ainun, ZAINAN, Norhasliza and AMIN, Noralina Md (2015), *Fraud Detection and Prevention Methods in the Malaysian Public Sector: Accountants and Internal Auditors Perceptions*, *7th International Conference on Financial Criminology*, Vol. 28, pp. 59-67.
- ÖMÜRBEK, Vesile ve ALTAY, Sevil Özge (2011), Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma, *Sülymen Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 16, Sy. 1, ss. 379-402.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş ve UZAY, Şaban (Ed.). (2011), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- TUAN, Kadir ve MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2007), İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sy. 35, ss. 1-14.