



Turkish Studies

Volume 14 Issue 2, 2019, p. 49-65
DOI: 10.7827/TurkishStudies.14699
ISSN: 1308-2140

Skopje/MACEDONIA-Ankara/TURKEY



INTERNATIONAL
BALKAN
UNIVERSITY

EXCELLENCE FOR THE FUTURE
IBU.EDU.MK

Research Article / Araştırma Makalesi

Article Info / Makale Bilgisi

✍ Received/Geliş: Aralık 2018

✓ Accepted/Kabul: Mart 2019

✍ Referees/Hakemler: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK – Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI

This article was checked by iThenticate.

HİLE DENETİMİ İLE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİNİN BOYUTLARI

Serkan AKÇAY* - Merve UYSAL**

ÖZET

Bu çalışmada, hile denetiminin ne olduğu, nasıl yapılması gerektiği, hile denetçilerinin görevleri ve hile denetiminin bağımsız denetimle olan ilişkisi açıklanmıştır. Çalışmanın amacı, 21. yüzyılda denetimin önemli işlevlerinden biri olan hile denetimi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin boyutlarını ortaya koymaktır. Bu amaçla, çalışma literatür taraması ile düzenlenerek yapılmıştır. Literatür taraması sonucunda tespit edilen benzer çalışmaların sayısı azdır. İlgili çalışmalara literatür taraması isimli bölümde yer verilmiştir. Çalışmada, günümüzde çeşitli kaynaklar aracılığıyla yapılan hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili durumlarda bağımsız denetimin yapması gereken hususlara değinilmiştir. Konu, teorik çerçevede incelenmiştir. Özellikle, günümüzde denetimin görev alanına giren önemli bir konu da, denetim yaparken ve sonrasında denetlenen kurumun daha etkin ve verimli çalışması için gerekli tedbirlerin alınmasıdır. Bu tedbirlerle, kuruma değer katmak da söz konusudur. Tedbirlerin en önemlisi de hile denetimi yapmak ve bunu tüm kuruma uygulamaktır. Hile ve hataları tespit etmek, hile ve hata ayrımını yapmak da yine hile denetiminin önemli işlevleri arasındadır. Hile denetimi özellikle denetim skandallarından sonra tüm dünyaca önemi kavranmış bir denetimdir. Sonuç olarak, bağımsız denetim kurumların mali tablolarını inceleyerek güvenilirliğine dair bir güvence vermeyi amaçlarken, hile denetimi ise asıl olarak hilelere odaklanır. Bu nedenlerle her ne kadar bağımsız denetim hileye karşı bir caydırıcılık yaratsa da asıl olarak sorumlu değildir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Bağımsız, Denetim, Standart.

*  Dr. Öğr. Üyesi, Artvin Çoruh Üniversitesi, E-posta: serkan.akcay@artvin.edu.tr

**  YL Öğrencisi, Artvin Çoruh Üniversitesi, E-posta: merve280889@hotmail.com

DIMENSIONS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CHEAT AUDIT AND INDEPENDENT AUDIT

ABSTRACT

In this study, what is, how it should be done of the control deception, cheating Auditors independent of the control tasks and tricks described his relationship with the control. The aim of the study, 21. century is one of the important functions of the control deception control with independent audit to reveal the relationship between dimensions. To this end, the study of the literature was conducted by editing with. As a result of the literature review and the number of similar studies. Interest in studies of the literature are given in the section named. In the study, in today's world through a variety of resources related to the identification and prevention of cheating cases the requirements of independent control needs to do. Topics explored in the theoretical framework. In particular, an important task in the field of control today, while and after the audited institution controls more effective and efficient measures are necessary for the operation. These measures add value to the institution. The measures are the most important trick is to apply all this to check and drying. To detect errors and cheat, cheat, and cheat again to control the separation of the error function. After the scandal, especially control deception control the importance of control is conceived very well all over the world. As a result, independent audit institutions by reviewing the financial tables to give a guarantee of reliability, while control aimed at mainly focuses on cheating. For these reasons, although a deterrence against independent control deception in matters.

STRUCTURED ABSTRACT

The concept of fraud is defined as deceiving people knowingly and willfully, as used in daily life and in professional life. However, the concept of the error is also significant here. Sometimes, we can consider it as a fraud; however, in fact, it can be an error. The concept of error signifies the mistake at the end of intentional or unintentional acts, such as ignorance, absent-mindedness, and negligence. We can face the fraud and error in every aspect of our lives and they need to be prevented. It is necessary to distinguish the difference between fraud and error. There is a nuance between error and fraud, and it is the intention. There is no intention in error.

The increase in fraud and the fraud scandals that have occurred in recent years necessitated the audit of the fraud. Hence, the concept of forensic accounting has been developed for the detection and prevention of the fraud. The concept of fraud control, which is a type of forensic accounting, has also become an essential concept. Fraud can be originated from the employees, senior managers, sellers or customers. At any opportunity, people tend to commit a fraudulent act. In order to prevent and detect these potential frauds, fraud auditors who have the necessary skills are actually required. A fraud auditor should have an extensive knowledge about the accounting as well as graphemics, law, and criminology. When conducting a research, the fraud auditor should

consider all aspects of the event. The fraud auditor uses some audit techniques to detect or prevent fraud. These are as follows: traverse checking, red flags, data mining, and the Benford law.

Some stages are followed while auditing the fraud. These stages can be listed as follows: definition of the internal fraud scheme, definition of fraud opportunity, data preparation, the design of audit procedure, the creation of the results and reporting in fraud auditing. The fraud auditing report is different from the other reports. In the case of fraudulent transactions, the management of the enterprise may be transferred to legal entities or the problem can be solved based on the ethical rules of the enterprise. Consequently, the fraud audit report should be written in a language appropriate for legal use as well. The report should be written in a plain language that is easy to comprehend. It should answer every question and there should not be any repetition in the report. Since the result may be presented to the court, the legal regulations, the legality of evidence and the language of the reports are considerably significant.

When conducting a research on fraud, corruption, and misconduct, the fraud audits should first examine the internal control system of the enterprise and determine the weakness of the system. Furthermore, the fraud auditor conducts interviews with the Management and the employees of the company, collects information and documents. This information and documents should not be obtained in an illegal way or should not violate the right to privacy. Without sufficient legal information and documents, the auditor cannot accuse anyone. The fraud auditor should not reveal any information that s/he has obtained during the audit and should not disclose any confidential information to anyone other than the relevant authorities. The significant benefits of the fraud auditing are as follows: the reduction of the fraud, the recruitment of honest employees, the deterrence from possible fraud, the increase in the loyalty of the employees for the company, the creation of a positive working environment, the contribution to the development of ethical rules, the implementation of reward policy and the reduction of the organizational problems within the enterprise.

The independent auditors in our country essentially perform fraud audits. Independent audit is performed to provide a reasonable assurance about the accuracy of the financial statements and information. Independent auditing also has some responsibilities about fraud auditing. The international standard on auditing (ISA) 240 regulates the responsibilities of the independent auditor about the fraud. Although the independent auditor acts in accordance with the standards in terms of fraud, s/he may have difficulty in identifying the risks of error due to structural constraints. Even when management commits the fraud,, even if the auditor detects the fraud, it is unlikely that the auditor will prevent the fraud because of these legal restrictions.

Although there is a connection between the independent audit and the fraud auditing, there are some differences as well. The ultimate purpose of both the independent auditor and the fraud auditor is certainly to manage the audit in accordance with the law and act in accordance with the principle of independence and impartiality.

The independent auditor essentially examines the financial statements while the fraud auditor gives priority to fraudulent

transactions. In the independent audit, the accuracy of the financial statements is prioritized in comparison with the detection of the fraud. Independent auditors use various methods and techniques such as classical audit techniques and computer assisted audit techniques for detected the fraud. According to general standards, the detection of fraud is very hard, but the fraud audit created a new field by combining legal inquiry methods with standard auditing techniques.

The independent auditor uses the independent audit techniques specified in the auditing standards in order to draft a report on the financial statements. These techniques can be listed as follows; review of the count and inventory, document review, observation, information collection, verification, comparison, arithmetic review, and analytical review. However, the fraud audit benefits from a wider range of techniques including the criminology, graphology, and psychology.

Independent audit is considered a research activity in order to determine the effectiveness of the enterprises and it wouldn't be possible to prevent the fraud by conducting an independent audit. Since the auditors don't have responsibility on revealing the frauds, the independent audits that are carried out periodically fail to prevent any fraud.

Nevertheless, independent auditors cannot be held responsible for the prevention and elimination of fraud; auditing activities can have an intimidating effect and hence, they can play a positive role in the prevention of fraud.

In fact, fraud control is included within the scope of the Turkish Commercial Code and independent auditing in many laws. The international standard on auditing 240 is exclusively about fraud. However, the activities of the independent auditors are not sufficient to prevent fraud or to detect it. Thus, the concept of forensic accounting became popular. There is no legal regulation in our country regarding forensic accounting for the time being. However, by creating legal regulations about forensic accountancy, it will be more useful for forensic accountants to control fraud in our country.

The concept of fraud, which was revealed in many forms until today, has become an essential concept because of the accounting scandals encountered in the world in recent years. The scandals that have occurred certainly reveal the necessity of fraud auditing. Consequently, the concepts of forensic accounting and fraud auditing, as one of the types of forensic accounting, have been developed. To be able to prevent fraud, it is necessary to comprehend completely the fraud concept together with its elements. In addition, it is required to have a deep knowledge about who can commit fraud and how. Then the fraud audits should be completed in order to prevent the fraud before it is committed and deterrent measures need to be taken for the persons, who have the potential to commit fraud.

An independent audit is a type of audit that is legally performed in our country and is responsible for reviewing the fraud, as specified in the BDS240 standard. However, the deficiency of the independent audit to find and reveal the fraud, there is an obvious need for performing the fraud audit by the fraud auditors.

While the audit aims to provide an assurance about the reliability of the companies by exclusively examining their financial statements, the fraud audit essentially focuses on fraud. Hence, although an independent audit signifies deterrence against fraud, it is not fundamentally responsible for the detection of fraud. In particular, there is another subject that is included in the responsibility of the audit nowadays. This is the necessity for taking the required measures to ensure that the audited institution will operate more effectively and efficiently after and during the audit. That would be a great contribution to the institution. The most significant measure is to perform a fraud audit and implement the audit to the whole institution. After the audit scandals as the fraud audit constitutes an integral part of the independent audit, there is undoubtedly a necessity to perform the fraud audit.

Keywords: Cheat, Independent, Audit, Standard.

1. Giriş

Gelir ve giderin olduğu yerde muhasebe vardır, muhasebenin olduğu yerde de mutlak denetim vardır. Muhasebe, işletmede varlıklarda ve kaynaklarda değişim yaratan, TL ile kaydedilen, mali işlemlerle alakalı bilgi ve belgeleri toplayıp, kaydeden, sınıflandırmaya tabi tutan, mali tablo olarak özet haline getirip raporlayıp daha sonra yorumlayan ve sonra da ilgili kişi ve kurumlara sunum yapan bilgi sistemidir (Bilen, 2016:2; Kısacık, 2018:295).

Bağımsız denetim de, muhasebe biliminde önemli bir yeri olan bir denetim türüdür. Bağımsız denetimin amacı; mali tabloların raporlama standartlarına uygun olarak, kurumun mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtır yansıtmaması hakkında bağımsız denetçinin elde ettiği düşünce ve deneyimlerini vermesini sağlamaktır.

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan şirkete, denetlenen firmaya ve kamuya karşı faydaları söz konusudur. Bunlar(Menzilci, 2016:9);

- Şirketin yönetim kadrosuna doğru bilgi aktarımı sağlar.
- Şirket yönetimine mali tablolarıyla ilgili olarak yaklaşık olarak değerlendirme yaparak geleceğe yönelik faydalı kararlar almasına olanak sağlar.
- Mali tabloların gerçeği gösterip göstermediğini açıklar.
- Kurum yetkilileri ve personelinin hile yapmasının önlenmesi konusunda caydırıcı etki yaratmaya yardımcı olur.
- Denetimi olumlu sonuç veren mali tablolarla kurumun daha az maliyetli finansman bulmasına yardımcı olur.

Mali bilgilerin doğruluğunun saptanması, bağımsız denetçinin en temel görevidir. Bağımsız denetçi işletme ve işletme baskı grupları arasında yer aldığı için uymak zorunda olduğu mesleki ahlak ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeler şunlardır (Bulca,2014:53):

- Bağımsızlık İlkesi,
- Mesleki Özen ve Titizlik Standardı,
- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı,
- Reklam Yasağı,

- Sır Saklama Yükümlülüğü,
- Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet Yasağı.

Denetçinin amaçları ise şunlardır(BDS 240, Md. 11):

- (a) Mali tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- (b) Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- (c) Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır.

Denetçi; suçu işleyen kişinin kabiliyeti, manipülasyonun sıklığı ve içeriği, muvazaalı işlemin niteliği, manipüle edilen tutarın nispi büyüklüğü ve olaya karışan kişilerin kademeleri gibi etkenleri gözönünde bulundurarak hileyi tespit edebilir. Denetçinin muhasebede meydana gelen yanlışlıkların hatadan mı hileden mi kaynaklı olduğuna karar verilmesi, hile yapılmasına imkan sağlayan durumları belirlemekten daha zordur (BDS 240, madde 6).

Hile ile ilgili olan en önemli bağımsız denetim standardı 240 nolu standarttır. Standartın başlığı "Mali tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları" olarak geçmektedir. 240 nolu bağımsız denetim standartına göre; Bir denetimi Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürüten bir denetçinin sorumluluğu, mali tabloları tümüyle ele alıp, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıkların olmadığına dair güvence elde etmektir. Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak planlanması ve yürütülmesine rağmen, denetimin yapısal kısıtlamaları nedeniyle mali tablolardaki bazı mühim yanlışlıkların tespitinin yapılamaması gibi bir riski vardır(BDS 240, madde 5). Bağımsız denetçi çalışanların hile belirtilerini veya hile yaptığını tespit edebilir ve hilenin engellenebilmesine yardımcı olabilir fakat yönetim tarafından gerçekleşen hile risklerini ya da hilenin varlığını tespit etse bile bunu engellenmesinin muhtemel olmadığı görülmektedir(Bulca, 2014:55). Burada bağımsız denetçinin bağımsızlığı konusu sorgulanabilir.

2. Literatür Taraması

Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017) Hile denetimi kavramını açıklayarak, işletme idarecilerinin ve işletme personelinin mali tablolar üzerinde kasıtlı bir şekilde yaptıkları hile ve manipülasyonların, işletme ile alakalı ve işletmeyle işbirliği içerisinde olan tüm paydaşlar üzerinde önemli kayıplara sebep olduğundan bahsetmişlerdir. Hilenin işletmeye olan maliyetinin, öncelikle finansal kayıplar olmak üzere, olumsuz işletme performansı, işletme güvenilirliğinin ve itibarının zedelenmesi olarak sıralamışlardır.

Ataman, B. ve Aydın, R. (2017) Gelişen rekabet ortamında işletmelerde hile denetiminin her geçen gün daha çok önem kazandığını belirtmişlerdir. Hile denetimi kavramını açıklayarak, türleri, özellikleri, hile denetçilerinin görevleri ve hilenin aşamalarını anlatmışlardır. Ayrıca, düzenledikleri ankette, hilelerin en önemli nedeninin sırasıyla mali baskılar, işletmelerdeki kontrol ve denetimlerin yetersiz veya hiç olmaması sonucu fırsat oluşturmaları ve kişinin kişilik yapısı ve kişilik bozukluklarından kaynaklanan nedenler olarak tespit etmişlerdir.

Altıntaş, N. N. (2010) Hata ve özellikle hile kavramlarını açıklayarak bunlarla ilgi dünyadaki ve ülkemizdeki düzenlemelere yer vermiştir. Ayrıca, çalışmada kurum içi sahtekarlık kavramına değinilmiştir. Çalışma sonucunda, ülkemizde bağımsız denetçilerin hileler konusunda eğitimlerinin sağlanması gerektiğinden ve geleneksel Avrupa Hile Konferansları'nın ülkemizde de yapılması gibi çalışmalara gidilmesi gerektiğinden bahsetmişlerdir. ”

Çatıktaş, Ö. ve Çalış, E. (2010) İşletmelerde ortaya çıkan hile olaylarının boyutunun sürekli arttığını ifade etmişlerdir. Hilenin meydana gelmesinden sonra, ortaya çıkartılmasının hem zor bir durum, hem de maliyetli bir olay olduğundan bahsetmişlerdir. Çalışmalarında, hile nedeniyle meydana

gelen kayıpların minimuma indirilmesinde etkili bir yöntem olan proaktif yaklaşımlara ayrıntılı şekilde yer vermişlerdir.

Ataman, B. , Ayboğa, M. H. ve Yılmaz, G. (2018) Hilenin, işletmelerin içinde gizlice dolaşan ve varlıklarının erimesine yol açan önemli bir risk olduğundan bahsetmişlerdir. Hilenin sadece mali kayba yol açan bir risk olmadığını, aynı zamanda işletmenin etik kültürünün de bundan olumsuz etkilendiğini belirtmişlerdir. Hile riskini minimuma indirmek amacıyla evvela hilenin gerçekleşmesine sebep olan faktörlerinin ortaya çıkarılması ve bunula ilgili önleyici tedbirlerin yerine getirilmesinin çok önemli olduğunu tespit etmişlerdir.

3. Hile Denetimi

İşletmelerin hazırladığı mali tablolarda yanlışların olması büyük bir olasılıktır. Bu yanlışlar, kasıtlı da yapılabilir, kasıtsız da yapılabilir. Kasıtlı olarak yapılan yanlışlar hile olarak adlandırılır. Kasıtsız olarak yapılan yanlışlar ise hata olarak adlandırılır. (Çömlekçi vd. , 2004:37; Deniz ve Çukacı, 2018:151).

İşletmelerde hile işlemleri sık karşılaşılan bir durumdur. İşletmede herhangi bir çalışan, yönetici, satıcı veya müşteri maruz kaldığı herhangi bir baskı durumunda gerekli fırsatı ve açığı görürlerse hile yapabilirler. Bu nedenle hile denetimi önem arz eden bir konudur. Geçmişte yaşanan hile skandalları, sadece muhasebede değil denetimde de hilelerin olduğunu ortaya koymuştur bu nedenle hilelerin tespit edilmesi, önlenmesi ve caydırılması gibi nedenlerle hile denetimi kavramı ortaya çıkmıştır. Hile denetimi aynı zamanda adli muhasebenin bir türüdür.

Hile denetimi" mali tablo bilgilerinde hile, hata veya yanlışlık olup olmadığını ortaya çıkarmaya yönelik makul bir güvence vermek amacı ile yapılan planlanmış bir faaliyettir" şeklinde tanımlanabilir (Doğan ve Kayakıran, 2017:178).

Muhasebe işlemlerinde hile denetimi yapılırken, hileli gibi görünen işlemler ortaya çıkar, bu işlemler gerçekte hileli olmayabilir. Bu nedenle de hilenin var olup olmadığını kanıtlamak için incelemelerin ayrıntılı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu nedenle hile denetiminde her işleme şüpheyle yaklaşılarak, her açıdan bakılması gerekir.

Hile denetimi (Demir, 2014:27-28);

- Kim veya kimler nasıl hile yapabilir?
- Ne çeşit yapılan bir hile araştırıyorum?
- Hileler kalıntı riski olarak görülebilir mi?
- İç kontrol sistemi ile hilenin fırsatları arasındaki ilişki nedir?
- Hileler nasıl gizlenebilir?
- Hile teorisi, denetim yaklaşımına nasıl dâhil olabilir?’’ gibi soruların cevabını arar.

Hilenin tespiti, ortaya çıkarılması ve önlenmesi hususlarında bazı uluslararası kuruluşlar standartlar yayınlamışlardır. Bu kuruluşlardan biri olan IFAC(Uluslararası Muhasebe Federasyonu) tarafından yayınlanan ISA 240 standartına göre, bağımsız denetçinin asıl amacı mali tablolar hakkında objektif, profesyonel ve bağımsız bir görüş sağlamaktır. Ayrıca Sarbanes-Oxley yasası da hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için önemli bir yasadır. Bu yasa, işletmede bir denetim komitesi kurulması, işlevsel bir iç kontrol sistemi ile iç denetim biriminin oluşturulması ve faaliyet göstermesi sağlanmaya çalışmıştır. AICPA tarafından ise yayınlanan SAS No:82, denetçi denetim sırasında, hileli mali raporlama ve varlıkların kötüye kullanımı ile ilgili hile risk faktörlerinin incelenmesi, belirlenen riske göre denetim ve programlanmanın yapılması ve yönetime iletilmesi gibi işlemleri yerine getirmelidir. SAS No:82'nin devamı niteliğinde ve aynı başlıkta olan SAS No:99, denetçinin hile ile

ilgili bir hata ya da yanlışlık riskinin olmadığı konusunda yeterli düzeyde araştırma yapma yükümlülüğü olduğunu belirtir(Doğan ve Kayakıran, 2017:179).

3. 1. Hile Denetimi ve Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki

Hile denetimi ve bağımsız denetimin tanımlarından yukarıda bahsedildi. Bu denetimler arasında bazı farklılıklar mevcuttur bu farklılıkların yanı sıra bazı yönlerden ortak noktaları da vardır. Öncelikle ortak noktalarından bahsederek, mali raporlama gerek bağımsız denetim gerekse adli muhasebe açısından yasalara uygun olarak yapılması amacına sahiptir. Bağımsız denetim de hile denetimi de bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesine göre yürütülür.

Her iki denetimin de faaliyet alanı birbiriyle uyum göstermektedir. Her iki alanda da faaliyet gösteren uygulayıcıların geniş bir işletmecilik anlayışı, sorunları tespit etme becerisi, zamanlama kabiliyeti, muhasebe kayıt ve raporlamaya ek olarak denetim süreci bilgisi ve hile ve hataların işletme faaliyetlerine olan etkileri hakkında ilgisi vardır. Yasalara uygun mali raporların oluşturulması ise her iki denetimin de ortak amacıdır(Açık, 2016:1076).

Hile denetimi ile bağımsız denetim amaç yönünden birbirinden ayrılmaktadır. Hile denetiminde amaç, hile şüphesi olan işlemlerin ortaya çıkarılması ve araştırılmasıdır. Şüpheli işlemler ivedilikle araştırılır ve hesap seçimlerinde ihbar ya da tahmin vardır. Bağımsız denetimin amacı ise, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve politikalarına uygunluğu hakkında bir görüş bildirmektir. Bağımsız denetçi mali tablo kalemlerini ilgilendiren tüm işlemleri inceler oysa hile denetçisi inceleyeceği işlemleri hile belirtilerine göre şekillendirir(Rasgen, 2016:26).

Bağımsız denetçiler klasik denetim teknikleri, bilgisayar destekli denetim teknikleri gibi çeşitli yöntem ve tekniklerle hilelerle mücadele etmektedir. Genel standartlara göre hilelerin tespiti çok güçtür ancak hile denetimi, hukuki sorgulama yöntemleriyle standart denetim tekniklerini birleştirerek yeni bir alan meydana getirmiştir (Erdem, 2014:63).

Bağımsız denetçi, mali tablolarla ilgili rapor yazabilmek için denetim standartlarında öngörülen bağımsız denetim tekniklerini kullanmaktadır. Bu teknikleri; sayım ve envanter incelenmesi, belge incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma, aritmetik inceleme ve analitik inceleme şeklinde sıralayabiliriz(Erdoğan, 2002:57). Oysa hile denetiminde; kaynağını suç bilimi, grofoloji, psikoloji gibi bilimlerden alan daha geniş tekniklerden yararlanmaktadır (Pala, 2011:34).

Bağımsız denetim işletmelerin etkinliğini saptamak amacıyla yapılan araştırma faaliyeti olarak görülmekte, hilelerin bağımsız denetim ile önlenemeyeceği ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçilerin sorumluluklarının olmadığı, dönemsel olarak sürekli yapılan bağımsız denetimlerin hileleri önlemekten uzaklaştığı görülmektedir(Pamukçu, 2017:237).

Yine de bağımsız denetçi hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci dereceden sorumlu tutulmasa da; gerçekleştirdiği denetim çalışmaları caydırıcı etkiye sahip olarak hilelerin önlenmesinde olumlu bir rol oynayabilir.

Aslında hile denetimi, Türk Ticaret Kanunu ve birçok kanunda bağımsız denetimin alanına girmektedir. Öyle ki, 240 nolu bağımsız denetim standardı, hile ile ilgili bir standarttır. Ancak bağımsız denetçiler hileleri önlemede ya da hileleri tespit etmede yeterli olamamaktadır. Bu nedenle de adli muhasebe kavramı ortaya çıkmaktadır. Şuan için ülkemizde adli muhasebe ile ilgili herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildir. Fakat adli muhasebecilik mesleği ile ilgili yasal düzenlemeler yapılarak ülkemizde hile denetimini adli muhasebecilerin yapması daha yararlı olacaktır.

3. 2. Hile ve Hatanın Ayrımı

Günlük hayatımızda hile denildiğinde genel olarak hemen herkesin aklında oluşan tanım; birini çıkar amaçlı olarak aldatmak şeklinde olmaktadır. Muhasebe alanında hile ise; muhasebe olayının

oluşumu, belgelenmesi, kayda alınması ve işletme ile ilgisi olan baskı gruplarına rapor verilmesi esnasında kötü niyetle, ilgili baskı gruplarının bilgisi olmadan maddi zarara uğrayacakları şekilde ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik veya suça yardımcı olmaktır, şeklinde tanımlanabilir (Doğan ve Kayakıran,2017:169). Hile kavramı birçok kişi tarafından tanımlanmıştır. Hilenin unsurları da hile kavramını açıklarken önem arz eder. Prosser'e göre hilenin unsurları(Vanasco, 1998:4);

- Materyal gerçekleri yanlış açıklama,
- Gösterilen bilgide sahtecilik,
- Açıklamada kişinin eylemleri,
- Kişinin eylemlerinin onun güvenine zarar vermesidir.

Hata kavramı ise; bilerek ya da isteyerek yapmadığımız davranışlar olarak tanımlayabiliriz. Muhasebe hatası da, dalgınlık, dikkatsizlik, ihmal, deneyimsizlik veya yeterli bilgi sahibi olmama sonucunda muhasebe işlemlerinde, kayıtlarında, belgelerinde ve hesaplarında yapılan kasıt unsurunu bulundurmayan yanlışlıklardır (Bayraklı vd. , 2012).

Hata çeşitleri(Dumanoğlu, 2005:351);

- Unutmadan kaynaklı,
- Yanlış bir hesaba aktarma,
- Yanlış kaydetme ve nakil,
- Aritmetik yanlışlıklar,
- Mükerrer(çift kayıt) kayıttan meydana gelen yanlışlıklar,
- Telaflı edici yanlışlıklar,
- Devirde meydana gelen yanlışlıklar,
- İlkesel yanlışlıklar şeklinde sınıflandırılmışlardır.

Yaşamımızın her alanında hile ve hata vardır ve bunların yapılması önlenmek istenir. Hata ve hile arasında ince bir fark vardır, bu fark da kasıttır. Hata yapılırken bir ihmal, bilgisizlik vardır ancak hilede bilme ve isteme söz konusudur. Dışarıdan hangi olayın hata ile hangisinin hile ile yapıldığını anlamak pek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle muhasebe alanında denetçiler bunu çözmek için gerekli ve yeterli bilgi düzeyinde olmalıdır.

3. 3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik Mesleği

İşletmelerde meydana gelen hilelerin artması, işletmelerin hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesini istemeleri sonucu bağımsız denetimlerin yetersiz olduğu kanısını doğurmuştur. Bağımsız denetimi tanımlarsak; mali tablolar ya da ilgili bilgiler hakkında bir görüş beyan etmek için düzenli bir şekilde mali tabloların incelenmesidir(Doğan ve Kayakıran, 2017:180). Bağımsız denetimlerin yetersizliği sonucu adli muhasebe kavramı ortaya çıkmıştır.

Adli muhasebe, “soruşturmacı yöntemler kullanma, muhasebe ve ticaret becerilerini harmanlayan, mahkemede tanıklar tarafından kullanılması için fikir ve düşünceler geliştirme, karmaşık mali sorunları çözme, yolsuzluk soruşturması, meydana gelen zarar hakkında görüş bildirme, firma değerinin belirlenmesi ve diğer mali anlaşmazlıkların çözülmesinde yararlanılan yaklaşımdır. ” olarak tanımlanmaktadır(Pamukçu, 2017:228).

Hile denetçiliği ya da araştırmacı muhasebecilik dediğimiz kavram ise adli muhasebenin

uygulama kapsamına girmektedir.

Hile denetçileri; varlıkların, yolsuzluk, rüşvet, zimmete geçirme ve hileli işlemler ile kötüye kullanımını engellemek, bilgisayar hileleri, çalışan hileleri ve stok hilelerine yönelik özel ve kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet sağlamaktadırlar.

Hile denetçileri denetim yaptıkları yerdeki muhasebe süreçlerine, politikalarına ve çalışanların davranışlarına yönelik tavsiyelerde bulunur ve işletme içi iç kontrol yapısının etkinliğine katkı sağlarlar(Pala, 2011:10).

Son yıllarda, işletme çalışanlarınca veya üst yönetimce, farklı alan ve çeşitte yapılan hileler önemli bir sorun haline gelmiştir. Farklı ülkelerde yapılan araştırmalar, işletmelerin yıllık gelirlerinin %6'sını bu gibi hileler nedeniyle kaybettikleri sonucunu ortaya çıkarmıştır. Her geçen gün artış gösteren bu hilelere aşağıdaki örnekler verilebilir(Özkul vd. , 2009:66) ;

- İşletmenin çalışanları tarafından gerçekleştirilen hileler,
- İdari ve araştırma geliştirme alanlarında çalışanlar tarafından yapılan hileler,
- İşletme üst yönetimlerinin mali tablolarda ilgilileri yanıltma amacıyla yaptıkları hileler,
- Yatırımlarda gerçekleştirilen hileler,
- Ticari rüşvet verme ve komisyonlar,
- Banka işlemlerinde yapılan hileler,
- Elektronik fon transferi ile ilgili hileler,
- Kredi kartı, bilgisayar ve internet gibi veri teknolojilerinde yapılan hileleri.

3. 3. 1. Hile Denetçiliğinin Temel Unsurları

Hile denetimi sadece belli bir listeye bakılarak yapılan bir denetim değildir. Hile denetiminde, insan, örgütsel davranış, hile hakkında yeteri bilgi, yasal deliller ve kanıtların standartları gibi birçok konuyla alakalı ayrıntılı bir şekilde bilinçli olmak gerekmektedir. Hile olasılığının bilinmesi ve olası hile belirtilerinin nerelerde bulunacağının tahmin edilmesi hususunda bilgi sahibi olunması gerekir. Hile denetçisi tıpkı bir soruşturmacı gibi olayları tüm yönüyle ele almalıdır. Bu nedenle hile denetçilerinin sahip olması gereken temel unsurlar vardır. Bu unsurlar(Pala, 2011:18-19);

•Hile denetçisi, yönetimin beklentilerine uygun etkili bir şirket davranış kuralları yönetmeliği uygulayarak bunu tüm çalışanlara bildirmelidir. Ayrıca tedarikçilerle birlikte, tedarikçilerin tuttukları kayıtları şirketin incelemesine izin veren bir anlaşma yapmalıdır.

•Hile denetçisi, hile olasılıklarını bulabileceği yerleri tahmin ederek, bunu muhasebe sistemi ya da işletmenin çeşitli bölümleriyle ilişkilendirebilmelidir.

•Hile denetçisi, herhangi bir dedikodu veya iddiayı destekleyecek bir kanıtın varlığını tespit edebilecek yeterli bilgi birikimine sahip olmalıdır.

•Hile denetçileri, çalışanların motivasyonuna ve çalışanların bulundukları durumu gözden geçirmelidir.

•Hile denetçileri araştırdıkları kişi veya kişilerin fırsat unsuruna sahip olup olmadığına bakmalıdır.

•Hile denetçisi, “çalışan nasıl bir hayat sürmektedir? Elde ettiği kazançtan daha iyi bir yaşama mı sahip yoksa olması gereken bir yaşam standartına mı sahip?” gibi soruların cevabını bulmalıdır.

•Hile denetçileri, herhangi bir hilenin var olup olmadığını tespit etmek için geriye doğru çekilip kanıt standartlarına göre araştırmaya dayalı bulguları değerlendirmelidir.

Hile denetçileri hile, yolsuzluk ve suiistimal ile ilgili araştırmalarında ilk olarak işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek, sistemin zayıf yanlarını belirlemelidir. Hile denetçisi, araştırma yaptığı işletmenin yönetimi ve çalışanları ile görüşmeler yaparak, bilgi ve belge toplar, bu bilgi ve belgeler kanun dışı yollarda ya da özel hayatın gizliliği ihlal edilmeden elde edilmemelidir. Yeterli yasal bilgi ve belge olmadan denetçi kimseyi suçlayamaz. Hile denetçisi, hile denetimlerinde elde ettikleri bilgileri ve sır sayılan bilgileri ilgili makamlar dışında kimseye açıklamaması gerekir (Develioğlu, 2015:70).

3. 3. 2. Hile Denetçilerinin Görevleri

Hile denetçisi; muhasebe ve denetim bilgisine yeterli bir şekilde hakim olmalı aynı zamanda kriminoloji, psikoloji, teknoloji, yazı bilimi, hukuk ve vergi mevzuatı gibi konularda da yeterli bilgiye sahip olmalıdır.

Herhangi bir bilgi veya hilenin muhasebe sürecinde saklanmış olma olasılığı nedeniyle, hilenin varlığının tespiti oldukça güçtür. Saklanmış bir olayı tespit etmek için birçok özelliğin denetçide toplanması gerekmektedir. Genel olarak hile denetçileri işletmelerdeki varlıkların kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla kamu ve özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere hizmet verirler.

Hile denetçilerinin görevleri şunlardır:

- İşlemlerin hileli olduğuna dair şüphe var ise bunu kanıtlarıyla ortaya çıkarmak,
- İşletmelerdeki mevcut durumu analiz etmek ve neler yapılabileceğine dair öneriler düzenlemek,
- Aktiflerin korunmasında ve iyileştirilmesinde destek sağlamak,
- İşletme ile ilgili uzmanlarla iştişarede bulunmak,
- Hukuki dava yolu kullanılarak alacakların tahsilat işlemine yardım etmek (Çankaya ve Gerekan 2009:99).

3. 4. Hile Denetiminde Yaklaşımlar

Hile denetiminde reaktif ve proaktif yaklaşım olmak üzere iki tür yaklaşım bulunmaktadır.

3. 4. 1. Reaktif Yaklaşım

Hile denetiminde reaktif yaklaşımda, hile iddiaları var ise incelemelere başlanılır ve uygulanan yöntemler var olan iddiaları çözmek üzere oluşturulur. Reaktif yaklaşımlarda hile oluşmadan herhangi bir önlem alınmadığından dolayı bu yaklaşım, pasif bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Son zamanlarda görülen hile artışları nedeniyle proaktif yaklaşımlar tercih edilmekte ve iddia neticesinde hile incelemesi yapmak yerine, hile oluşmadan önce ya da oluşuktan hemen sonra tespit edilmeye çalışılmaktadır (Rasgen 2016:42). Kısacası, reaktif yaklaşımlarda, ihbar ya da herhangi bir istek olmadan hile araştırılması başlayamamaktadır.

a. Hilelerin tesadüfen tespit edilmesi

Hilelerin tesadüfen tespit edilmesi, bir hile gerçekleştirildikten sonra, denetçinin deneyimi ya da çalışmalarından bağımsız olarak hilenin şans veya tesadüfi olarak ortaya çıkmasıdır. Hile yapan kişinin masasında, ortak kullanım alanında veya buna benzer bir yerde unutmuş olduğu bir doküman, belge ve benzeri bir şeyin bulunması sonucunda hilenin ortaya çıkarılması gibi bir örnek verilebilir.

b. Hile belirtilerinin tespit edilmesi

Hile yapmak bir suçtur, fakat; hilelerin açık bir şekilde gözlenememesi hileyi suç türlerinden

ayırmaktadır. Hilelerin doğası gereği gizli olması ve gözlenememesi dolayısıyla somut ve net kanıtlar bulmak oldukça zordur. Hile eyleminde genellikle sadece hilelerin gerçekleştiğine dair şüpheli belirtiler bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere, reaktif yaklaşımlarda hile oluşmadığı takdirde bunun için bir önlem alınmamaktadır (Elhakan, 2017:65).

3. 4. 2. Proaktif Yaklaşım

Proaktif yaklaşımlar, hile yapmak için olası fırsat ve tehditler oluşmadan görebilmek, olabilecekleri tahmin ederek önlem almak amacıyla uygulanan yöntem ve tekniklerdir (Ertikin, 2017:78).

Bu yaklaşımlarda, mevcut bir hile iddiası veya hilenin gerçekleştiğine yönelik herhangi bir denetim açığı bulunmasa bile gerçekleşmiş muhtemel hileleri de araştırmak üzere bir çalışma planlanır (Erol, 2016: 51).

Proaktif yaklaşımlar hileler oluşmadan tespit etme ve uygulanan yöntemlerle yapılabilecek hileleri önleme amacı taşıdığı için faydalı bir yöntem olmakta ve genellikle hile denetimlerinde bu yöntem tercih edilmektedir.

3. 5. Hile Denetimi ve Bağımsız Denetim Denetim Teknikleri

3. 5. 1. Hile Denetimi Teknikleri

Hile denetiminde mali durum beyanlarına ilişkin işletme yönetimi, işletme çalışanları ve bireyler tarafından yapılan hileleri açığa çıkartabilmek için bazı denetim teknikler kullanılmaktadır. Bunlar;

a) Hile Değerlendirme Sorgulaması: Bu yöntem, hile olaylarını incelerken, herkesin yalan söyleyebileceği tezi dikkate alınarak, şüpheli olan şahsa şüphe duyulduğu belli edilmeden sorular sorulmasını sağlar. Hile değerlendirme sorgulamasında, hile yapma olasılığı yüksek olan çalışanları belirlemek için, çalışanlara yakalanmadan şirketin nasıl dolandırılabilceği sorulur ve verilen cevaplara göre şirketin iç ve dış denetimindeki eksikler açığa çıkartılır. Hile denetimi yapanlara göre, yolsuzluklara izin verilmeyeceğine dair önlemler alındığı, bu işlere çalışanların yakalanmakla kalmayıp soruşturmaya alınacağı gibi şeyler söylenerek çalışanların bilincine bunların yerleştirilmesi etkili bir caydırma yöntemidir.

b) Çapraz Denetim Tekniği: Muhasebe tekniğinde; hangi hesabın hangi işlemler için alacak ya da borç kaydını göreceğine yönelik ilkeler mevcuttur. Hangi hesabın hangi kaydı alacağını belirlemek çapraz denetim tekniğinin temel amacıdır. Bu yöntemde hangi hesapların birbiriyle karşılıklı çalıştığı belirlenir. Eğer birbiriyle karşılıklı çalışmaması gereken hesaplar aynı kayıt içinde yer alıyorsa normal olmayan bir durumun söz konusu olduğu düşünülerek, araştırılma yapılır (Çankaya ve Gerekan, 2009:100). Böylece hesaplara geniş bir perspektif açıyla da bakılmış olunur.

c) Kırmızı Bayraklar: Kırmızı bayraklar beklenmeyen olaylar veya normal olaylardan değişiklik gösteren hile belirtileridir (Ertikin, 2017: 73). Kırmızı bayraklar, analitik ve stratejik yaklaşımlarla ortaya çıkartılır ve hile denetçisine hileyi nerede ve nasıl araştıracağına dair ipuçları verir. Hile denetçisi, hileyi araştırırken farkındalığa sahip olmalı ve kırmızı bayrakları oluşturan hile belirtilerinin neler olduğunu iyi bilmelidir.

d) Net Varlık Yönetimi: İşletmenin kontrol payının işletmenin üzerindeki her tür kullanıma imkan sağlayacak şekilde satılması halinde, işletme değerini hesaplamaya yönelik kullanılan yöntemdir.

e) Veri Madenciliği Araçları: Veriyi genel olarak, enformasyonel ve operasyonel olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Kişiye yönelik, bütün ve birleştirilmiş olarak oluşan veriler enformasyonel

verilerdir. Operasyonel veri ise, uygulama temelli, dağınık ve tekrarlayanabilen verilerden oluşur. Bir karar süreci için kullanılabilecek enformasyonel verilerden oluşan veri ambarı, kişiye yönelik olmasından dolayı, ilgili karar sürecine özeldir ve ona uygun olarak modellenir.

f) Benford Kanunu: Bir sayının belirli bir hanesinde herhangi bir rakamın bulunma olasılığı ile ilgilidir. Herhangi bir veri kümesinden rastgele bir sayı seçildiğinde bu sayının ilk rakamının 1 olma olasılığı yüksektir ve ilk rakamdaki sayının artması olası bir hile belirtisini gösterir(Pala, 2011:17).

3. 5. 2. Bağımsız Denetim Teknikleri

Türkiye’de bağımsız denetim için önemli bir araç olan hesap planı önce Sümerbank tarafından kullanılmıştır. Sonra ise, tüm kamu işletmelerinde kullanılmaya başlamıştır. Daha sonra gelişen muhasebe ile beraber yenilenerek 1992 yılında tüm işletmeler için zorunlu duruma getirilmiştir (Çanakçıoğlu, 2018: 11).

Hesap planına uygun olarak bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirilirken, denetçiler bazı tekniklerden yararlanır. Bu teknikler ([www. denetim24. com](http://www.denetim24.com)) ;

a)Fiziki inceleme tekniği: Bilanço hesaplarında kullanılan kalemlerin varlığını onaylama amacıyla kullanılır. Örneğin; stokların var olup olmadığı, kasa mevcudiyetinin doğruluğu gibi.

b)Doğrulama tekniği: Muhasebede sunulan bilgilerin ya da içinde bulunulan koşulların direkt olarak diğer şahıslardan onaylanması sürecidir. Denetlenen işletmenin alacak durumu, borçları ve banka mevduatları ile ilgili olarak doğrulama yoluna başvurulur. Yapılan işlemlerin hesaplara aktarımındaki doğruluk kontrol edilmektedir.

c)Yeniden hesaplama tekniği: Belge ve kayıtların matematiksel olarak tekrar hesaplanıp, kayıtlara doğru olarak girip girmediğinin kontrol edilmesidir. Yeniden hesaplama tekniği çeşitli tahakkukların, belirli muhasebe kayıt özetlerinin ve müşteri tarafından gerçekleştirilen hesaplamaları denetlemek için uygun bir yöntemdir.

d)Belge inceleme tekniği: Muhasebede tutulan Fatura, sözleşme, makbuz ve çekler gibi iç veya dış kaynaklı belgelerin incelenmesi için kullanılan bir tekniktir.

e)Bilgi toplama (soruşturma) tekniği: Yaygın olarak kullanılan bir teknik olan soruşturma tekniği, işletme içinde veya işletme dışında, mali veya mali olmayan bilgilerin, ilgili şahıslardan soru sorularak elde edilmesini ifade eder. Bilgiler elde edilirken, incelenen konu hakkında en çok bilgi sahibi olan kişiden yararlanılırsa makul bir denetim kanıtı sağlanmış olur.

f)Analitik inceleme tekniği: Mali ve mali olmayan verilerin kendi içinde ve aralarında ussal ilişkilere dayanarak mali bilgilerin değerlendirilmesidir. Karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemler bu denetim tekniğini oluşturmaktadır.

4. Hile Denetiminin Aşamaları

Hile denetimi; hile şemalarının tanımlanması ile başlayıp, hileli işlemlere ilişkin denetim sonucunun hazırlanması ile biten bir süreçtir.

Bu aşamalar şunlardır (Rasgen, 2016:27-28);

a) İçsel Hile Şemaları Tanımlanması

Denetçiler öncelikle hilenin kim tarafından, neden, nasıl ve hangi zamanda yapılabileceğine dair sorular içeren hile şemaları oluşturarak, kendilerine bir senaryo yaratırlar. Böylece daha planlı ve ayrıntılı hareket edebilirler.

b) Hile Fırsatı

Firma sağlıklı bir denetim mekanizması sahip değilse, çalışan hile yaparak yakalanmayacağını düşünüp, zimmetine para geçirebilmektedir (Senlik, Cevrimici erişim). Denetçiler, insanların hangi koşullar altında hileye başvurabileceğini belirlemelidir.

c) Veri Hazırlığı

Denetçiler yaptıkları kontrolleri belgeleyerek, oluşan hile risklerini eşler, bu işlemten sonra kontrollerin hile riskini kabul edilebilir seviyeye indirebilecek şekilde olup olmadığının kontrolünü yaparlar.

d) Denetim Prosedürünün Tasarımı

Denetçi, belge incelemesi, bağımsız veri kıyaslaması, mantıksal testler ve eğilim analizlerini yaparak ekonomik bir model oluşturur ve mevcut durumla karşılaştırır. Karşılaştırma sonucu hileli bir işlemin olup olmadığını tespit etmeye çalışır.

e) Sonuçların Oluşturulması

Hile denetiminde ya hileli işlemlere dair kanıt yoktur ya da kanıt vardır, işlemler soruşturulabilir gibi iki sonuçtan birine ulaşılır. Hileli işlem olduğuna dair kanıtlar varsa soruşturma açılır. Eğer yoksa araştırma sona erdirilir.

f) Hile Denetiminde Raporlama

Raporlama özet bir ifade ile gözlemler ve denetimler sonucu ortaya çıkan durumu sonuçlarıyla birlikte yazıma geçirmektir.

Hile denetim raporu ise diğer raporlara göre farklılık göstermektedir. Hile denetiminde hileli işlemlerin varlığı halinde işletmenin yönetimi, bu durumu hukuki süreçlere aktarabilir veya işletme etik kurallarına göre çözebilir. Bundan dolayı hile denetim raporu hukuki alanda kullanılmaya uygun bir dilde yazılmalıdır. Rapor sade bir dille, tekrardan uzak, kolay anlaşılabilir ve her soruya cevap verilebilir olacak şekilde yazılmalıdır.

Denetim rapor süreci; denetim kayıtlarına dayanan ve denetçi görüşünü içeren taslak görüşün oluşturulup, tavsiyeler ve önemli belgeler içeren taslak raporunun hazırlanması ile başlayıp, durum raporlaması ile biten bir süreçtir.

Hile denetiminde raporlama işlemi bittiğinde sonrasında mahkeme süreci başlar. Hile denetçisi uzman tanık olarak mahkemede ifade verir bu nedenle de topladığı kanıtlar mahkemede kabul edilmeye uygun olmalıdır (Rasgen 2016:31-32).

Kısaca hileli olayın tespiti demek mahkeme sürecinin başlamasına neden olmaktadır bu nedenle de hile denetiminde rapor, hukuk diline uygun ve kesin kanıtlar içermelidir.

5. Hile Denetimi Uygulamasının Faydaları

İşletmelerde uygulanan hile denetimi birtakım iyileştirmelere sahiptir. Bunlar (Korkut, Çevrimiçi);

- Yönetime kolaylıkla haber akışı sağlanması,
- Raporlama yapılırken kalite ve sürelerde düzeltilmeler,
- İç kontrol ve muhasebe düzeninde iyileştirmeler,
- Mali yapının kaliteli bir şekilde analiz edilebilmesi,
- İşletmeye duyulan sadakatte artış,

- Uzun vadeli planlar yapabilme,
- Dinamik ve daha katılımcı bir organizasyon yapısı,
- İşletme işlemlerinde kalite ve sürelerinde iyileşmeler,
- Hileli davranışların azaltılması,
- Hileli davranışların tekrarlanma durumunun azaltılması,
- Departmanlarda işlem kalite ve standartlarında artış meydana getirmesi,
- İşe alınmalarda dürüst kişilerin seçilmesinin sağlanması,
- Olumlu bir çalışma ortamının oluşturulmasına imkan sağlaması,
- Etik kuralların geliştirilmesine katkı,
- Ödül sistemli yaklaşım politikası,
- Organizasyon içi aksaklıkların azaltılması,
- Organizasyon içinde var olan haksızlıkların tespit edilerek, yönetime bilgi verilmesi,
- Müşteri ve Satıcı kayıtlarında düzeltilmeler,
- Tahsil edilemeyen alacaklarda azalma,
- Ceza ve ödül sisteminin oluşturulması,
- Başarının artması şeklinde sıralanabilir.

Hile denetimi uygulamaları işletmelerde ya da kurumlarda nerede yapılıyorsa yapılsın yapılan yerde bir takım değişikliklere neden olur. Nasıl ki bir müfettiş okula geldiğinde öğrenci ve öğretmenler o gün ona göre hazırlanıp bir düzene, kaideye giriyorsa, yapılan hile denetimi yapıldığı yerde hile yapacak kişilerde bir caydırıcılık meydana getirir. Hile denetimi, oluşabilecek fırsatların önünü kapayarak hile yapma potansiyelini azaltır, yapılan eksiklikleri ortaya koyar, işe alımlarda iyileştirme yapar ve bu gibi faydalarıyla uygulanması önemlidir.

6. Sonuç

Günümüze kadar birçok formda kendini göstermiş olan hile kavramı, son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları ile daha da önemli bir kavram haline gelmiştir. Yaşanan skandallar hilenin denetlenmesi zorunluluğunu ortaya koymaktadır bu nedenle de adli muhasebe kavramı ve onun bir türü olan hile denetimi kavramı ortaya çıkmıştır. Bunun için de önce hilenin ne olduğunu tam olarak kavramalı ve hilenin unsurları, kimler tarafından yapılabileceği, ne şekilde yapılabileceği gibi konulara hâkim olunmalıdır. Daha sonra hilenin yapılmadan önüne geçmek için hile denetimleri yapılmalı, hile yapabilecek kişileri caydırıcı önlemler alınmalıdır.

Bağımsız denetim ülkemizde yasal olarak faaliyet alanına sahip bir denetim türüdür ve BDS240 standartında da geçtiği üzere hileleri inceleme gibi görevleri de bulunmaktadır ancak bağımsız denetimin hileleri bulma ve ortaya koyma konusundaki yetersizliği hile denetiminin hile denetçileri tarafından gerçekleştirilmesi gereğini göz önüne sermektedir.

Bağımsız denetim işletmelerin mali tablolarını inceleyerek güvenilirliğine dair bir güvence vermeyi amaçlarken, hile denetimi asıl olarak hilelere odaklanır. Bu nedenlerle her ne kadar bağımsız denetim hileye karşı bir caydırıcılık yaratsa da asıl olarak sorumlu değildir ve bundan da uzaklaşmaktadır. Özellikle, günümüzde denetimin görev alanına giren önemli bir konu da, denetim yaparken ve sonrasında denetlenen kurumun daha etkin ve verimli çalışması için gerekli tedbirlerin

alınmasıdır. Bu tedbirlerle, kuruma değer katmak da söz konusudur. Tedbirlerin en önemlisi de hile denetimi yapmak ve bunu tüm kuruma uygulamaktır. Denetim skandallarından sonra hile denetimi bağımsız denetimin ayrılmaz bir parçası olmakla beraber, hile denetimi yapmak zorunlu bir hale gelmektedir.

KAYNAKÇA

- Açık, S. (2016). "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi.", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20 (3).
- Altıntaş, N. N. (2010). "Denetimde Hata ve Hile, Sosyal Bilimler Dergisi", (1), 151-161.
- Ataman, B. ve Aydın, R. (2017). "Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma ", Marmara Business Review, 2(1),1-23.
- Ataman, B. , Ayboğa, M. H. ve Yılmaz, G. (2018). "Hile Önlenme Ve Tespit Etme Yöntemlerinin Değerlendirilmesi Ve Hilekar Profili: Türkiye Araştırması", *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (3), 646-664.
- Bayraklı, H. H. , Elitaş, C. , ve Erkan, M. (2012). "Muhasebe ve vergi denetiminde muhasebe hata ve hileleri", Ekin Yayınevi.
- Bilen, A. (2016). Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları. A. Bilen; İ. Aydemir (Ed.), Neden ve Niçinleri ile Temel Muhasebe (Teori ve Uygulamalar). ss. 2-7. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bulca, H. ve Yeşil, T. (2014). "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. " *Optimum: Journal of Economics & Management Sciences/Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1 (2).
- Çanakçıoğlu, M. (2018). "Geçmişten Günümüze Türkiye'deki Muhasebe Sistemleri", Turkish Studies, Current Debates in Social Sciences (CUDES-2018) Volume 13/23, Summer 2018, p. 11-23 DOI Number: [http://dx. doi. org/10. 7827/TurkishStudies. 14160](http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.14160) ISSN: 1308-2140, ANKARA-TURKEY, 11.
- Çankaya, F. ve Gerekan, B. (2009). "Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları. " *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 29.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2010). "Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 146-156
- Çömlekçi, F. , Yılcı, M. , Erdoğan, N. , Önce, S. , Kardeş, S. S. , Kaya, E. (2004). "Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz", Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 1. Baskı, Eskişehir.
- Demir, M. (2014). "Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Deniz, M. B. ve Çukacı, Y. C. (2018). "Mevcut Muhasebe Uygulamaları Ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı Ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi", Turkish Studies - Economics, Finance and Politics Volume 13/22, Summer 2018, p. 147-163 DOI Number: [http://dx. doi. org/10. 7827/TurkishStudies. 13503](http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.13503) ISSN: 1308-2140, ANKARA-TURKEY, 151.
- Develioğlu, K. (2015). "Adli Muhasebe Ve Uygulamaları", Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). "İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, Maliye Finans Yazıları - (108), 167-188.

- Dumanoğlu, S. (2005). "Hata Ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi", *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1).
- Elhakan, N. (2017). "Hile Soruşturması ve Denetimin Yürütülmesi" İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Erdem, Z. (2014). "Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi", İstanbul Ticaret Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi.
- Erdoğan, M. (2011). "Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. ", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3 (1), 51-63.
- Ertikin, K. (2017), "Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75.
- Kısacık, H. (2018). "Adli Muhasebe Ve 6754 Sayılı Bilirkişilik Kanunu Kapsamında Muhasebe Bilirkişiliği", *Turkish Studies*, Volume 13/15, Spring 2018, p. 291-303 DOI Number: <http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.13531> ISSN: 1308-2140, ANKARA-TURKEY, 295.
- Korkut, Y. (2014). "Hile Denetimi", <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/korkutyilmaz/001/> (Erişim Tarihi:27. 04. 2018).
- Menzilci, Ö. (2016). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol İle İç Denetimin Rolü Ve Bağımsız Denetimin Uygulanması", *Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*.
- Özkul, F. U. ve Pektekin, P. (2009). "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. " *World of Accounting Science* 11 (4).
- Pala, F. (2011). "Adli Muhasebe Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği". İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Pamukçu, A. (2017). "Adli muhasebe ve bağımsız denetim sürecine etkisi. ", *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (48), 227-244.
- Rasgen, M. (2016). "Hile denetiminde Benford yasasının kullanılmasına ilişkin bir uygulama" *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*.
- Selin, E. (2016). "Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar" İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Senlik, C. Ö. (2010). "Hilenin Nedenleri ve Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri" <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/Hilenin-Nedenleri-Ve-Hile-Yapanların-Karakteristik-Ozellikleri/f30172d9-dc6a-43df-8a56-91b97436575a> (Erişim Tarihi:08. 06. 2018)
- Vanasco, Rocco R. (1998). "Fraud auditing. " *Managerial Auditing Journal* 13 (1), 4-71.
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf, Erişim Tarihi: 24. 11. 2018
- <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> Erişim Tarihi:24. 11. 2018
- <http://www.denetim24.com/bagimsiz-denetim-teknikleri-nelerdir/> Erişim Tarihi: 3. 12. 2018