

MUHASEBE SKANDALLARININ ÖNLENMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Metin ATMACA*

ÖZ

Muhasebe skandalları, hileli finansal raporlama sonucunda ilgili finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına yol açmış ve işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilirliğine zarar vermiştir. Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkin biçimde işletmede işletilmesi ve işletmede kurumsal yönetim ile denetim olgusunu içeren uygulamaların bütünleştiği bir yapının oluşturulması gereklidir. Bu bağlamda çalışmada muhasebe skandalları ile işletmelerde ön plana çıkan iç kontrol sisteminin bu tür skandalları önlemede etkin bir araç olarak kullanılmasına yönelik teorik çerçevede açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Skandalları, İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi
Jel Kodları: M41, M49

ACTIVATING INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PREVENTING ACCOUNTING SCANDALS

ABSTRACT

Accounting scandals have led users of financial sheets take false decisions as a result of misleading financial reporting and damaged sustainability of business operations. Therefore effective functioning of internal control systems in preventing accounting scandals in business and an integrated structure where corporate governance and auditing are integrated are requirements in preventing accounting scandals. In this regard, accounting scandals and effective use of internal control system in preventing accounting scandals as a tool have been discussed theoretically in the study.

Keywords: Accounting Scandals, Internal Control, Internal Control System
Jel Code : M41, M49

* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

1. GİRİŞ

Finansal tablolar, ilgili finansal tablo kullanıcılarına güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygunluk gibi kriterleri taşıyan finansal bilgileri sunmalıdır. Bu özellikleri taşıyan finansal tablolar, iç kontrol ve denetim ile kurumsal yönetim unsurlarının bütünleştirilmesi ve sonucunda güvenilir bir finansal raporlama ortamı ile sağlanmaktadır. Ancak muhasebe ve finansal raporlama ilkelerine aykırı işlem ve kayıtların yapılmasıyla dünyada yankı uyandıran bazı muhasebe skandalları yaşanmıştır.

Çalışmanın amacı, muhasebe skandalları ve muhasebe skandallarına neden olan faktörler ışığında işletmede iç kontrol sisteminin önemini, işletme yönetimine ve denetime etkileri incelenmiştir. Bu etkiler çerçevesinde iç kontrol sistemi, muhasebe skandallarını önlenmesinde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Bu bağlamda çalışma giriş bölümü ile birlikte üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde çalışma hakkında genel bilgilere ve çalışmanın amacına değinilmiştir. İkinci bölümde muhasebe skandalları ve muhasebe skandallarına neden olan faktörler incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise, iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminin etkileri ve iç kontrol sisteminin muhasebe skandallarını önlemedeki rolü ve önemine yönelik bilgilere yer verilmiştir.

2. MUHASEBE SKANDALLARI VE MUHASESEBE SKANDALLARINA NEDEN OLAN FAKTÖRLER

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe skandallarına ilişkin bazı vakalar açıklanmış ve muhasebe skandallarına neden olan faktörler ve bu tür skandalların sonuçları incelenmiştir.

2.1. Muhasebe Skandalları

Finansal tablo kullanıcıları (yatırımcılar, yöneticiler, kredi veren kurum ve kuruluşlar vb.) işletmenin performansını değerlendirmede doğru ve dürüst sunulan (true and fair view) finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Güvenilir finansal raporlama genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara uygun düzenlenmiş ve gerçeğe uygun görünüme sahip finansal bilgilerin yer aldığı finansal tablolar biçiminde tanımlanmaktadır (Erkan ve Arıcı, 2011: 30). Bu açıdan 1980'li yıllardan sonra yaşanan muhasebe skandalları, büyük ölçekli işletmelerin finansal tablolarının güvenilirlik düzeyine ciddi zararlara uğratmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009: 60).

Muhasebe skandalları, finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallar olarak ifade edilebilir. Bu skandalların temelinde yaratıcı muhasebe uygulamaları gelmektedir. Yaratıcı muhasebe, "finansal tablolarda çeşitli şekillerde düzenlemeler yaparak finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına neden olan bir hileli finansal raporlama uygulamaları" şeklinde ifade edilebilmektedir (Çıtak, 2009 :84-85). Bunun yanında muhasebe skandallarının meydana gelmesinde, finansal raporlarda yapılan finansal tablo hileleri önemli rol oynamakta olup bu tür hileler işletmelerde özellikle kurumsal yönetimin ve iç kontrolün etkin biçimde uygulanamaması nedeniyle yapılmaktadır (Rezaee, 2005:288).

ABD’de muhasebe skandalları sonucunda oluşan güvensizlik ortamının azalmasına yönelik Sarbanes-Oxley Kanunu çıkartılmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009: 60). Bu kanun ile bu tür muhasebe ve şirket skandallarına kamuoyunun belirli ölçüde zarar görmesine önleyebilecek düzenlemeler getirilmiştir (Özbirecikli, 2006: 14). ABD’de uygulamaya geçirilen bu yasa ile kurumsal yönetim esasında işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu sistemin etkin biçimde uygulanması zorunlu kılınmıştır ve işletme yönetimine ve bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar verilmiştir (Alagöz, 2008: 99). Sarbanes-Oxley Kanununda muhasebe skandallarının meydana gelmesinde en önemli nedenlerin başında etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması belirtilmiştir (Gönen, 2009: 193).

Dünyada yaşanan muhasebe skandallarına ilişkin bazı vakalar şu şekildedir;

Enron Vakası: Gaz dağıtımı, enerji alım-satımı ve teslimatı, E-ticaret, plastik ve benzeri sektörlerde faaliyet gösteren Enron şirketi, 2000’li yılların başında önemli bir finansal güce kavuşmuştur (Toraman, 2002: 6). Bu vaka, şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesine ve bunun için denetim şirketinden yardım almasına yönelik bir skandaldır. Enron şirketinin batmasının en önemli nedenlerinden biri şirket yönetimi tarafından yapılan yanlış muhasebe uygulamalarıdır. Şirket, denetim raporlarının yatırımcıların kararlarında önemli bir etkiye sahip olduğunu bildiğinden finansal tablolar aracılığıyla karlarını olduğundan fazla göstererek borçlarını gizlemiş ve bu şekilde karmaşık bir mali yapı oluşturmuştur.(Symes ve Süer, 2004: 114). Denetim şirketinin hazırladığı raporda, Enron’un kazançlarını yükseltmek için muhasebe kayıtlarında çok sayıda karmaşık işlem yaptığı tespit edilmiştir. Diğer yandan raporda denetim şirketi, kusurlu işlemleri tespit etmesine rağmen şirket hakkında olumlu görüş bildirmiştir (Özbirecikli, 2006: 13).

Parmalat Vakası: Temel gıda ve süt ürünlerini üretilip satan Parmalat şirketinin, iştirak ettiği şirketlere (offshore) usulsüz kayıtlar ve işlemlerle aktarması sonucu oluşan bir muhasebe skandalıdır. Şirketin 1998-2003 döneminde elde ettiği 14.2 milyar Euro’luk finansal kaynağı; iştirak yatırımlarına, bankalara ve vergi idaresine ve şirketin faaliyetlerinin dışında yer alan offshore şirketlerine aktardığı tespit edilmiştir. Bu usulsüzlükler sonucunda şirket 2003 yılında iflasını açıklamıştır (Göçen, 2010: 115-117).

Worldcom Vakası: Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bu şirket olan Worldcom şirketi, muhasebe işlemlerinde usulsüzlüğü masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktarmak suretiyle gerçekleştirmiştir. Bu şekilde şirket gelirlerini 3.8 milyar dolar yüksek göstermiştir. Hat maliyetlerine ilişkin tutarları sistematik biçimde varlık hesaplarına kaydeden şirket, vergi öncesi karını abartılı biçimde finansal tablolarında sunmuştur. Bu gelişmeler yaşanmasına rağmen şirketin denetim raporlarında şirket/denetçi arasında önemli bir görüş ayrılılığı yaratacak uyumsuzluğun olmadığına yer verilmiştir (Özbirecikli, 2006: 9).

Xerox Vakası: Şirketin 2001 dönemine ilişkin ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından (SEC-Security Exchange Commitee) denetim incelemeleri sonucunda mali

kayıtlarında büyük tutarlarda manipülasyon tespit edilmiştir. Bu süreçte şirketin usulsüz olarak gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır (www.voanews.com).

Dünyada görülen önemli diğer muhasebe ve denetim skandalları şu şekildedir (Can, 2010 :6);

Waste Management: Şirket, finansal tablolarını yanlış beyan etmesine rağmen şirketin denetim raporu olumlu görüş şeklinde düzenlenmiştir. Denetim şirketi, şirketin toplam gelirlerinde %12'lik bir yanlışlık yapmasına rağmen bu işlem ve kayıtları önemli görmediğini beyan etmiş ve SEC, denetçi firmanın müşterisini korumaya yönelik bu işlemleri görmezlikten geldiğini belirtmiştir.

Sunbeam: Finansal tablolarında geniş ölçüde değişiklik yapmasıyla oluşan bir skandaldır. Şirket gelirlerini usulsüz şekilde tespiti yapmış ve olduğundan çok fazla tutarda finansal tablolarda göstermiştir. Ayrıca şirket, yönetim değişikliğine gittiği dönemde fonlar oluşturmuş ve bu fonlar ile faaliyet giderlerini düşmüş ve gelirlerini azaltıcı bir işlem yapmamıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda şirketi denetleyen denetçi olumlu görüş beyan etmiştir.

Cendant: Şirketin bünyesinde oluşturduğu fonları usulsüz şekilde kayıtlara alması, gelirlerin muhasebe ilkelerine aykırı şekilde tespiti ve giderlerin az gösterilmesini içeren bir skandaldır. Şirket denetim sürecinden geçebilmek için usulsüz işlemleri sonucunda oluşturduğu fonları denetimden ayrıntılı şekilde geçmeyecek şirketlere aktarmıştır. Denetim şirketi ise bu süreçte yaşananları tespit edememiş ve denetim raporunda bu usulsüzlükler yer almamıştır.

Görüldüğü üzere yaşanan muhasebe skandalları sürecinde denetim şirketlerinin de rolü olduğu tespit edilmiştir. Bu tür gelişmeler, muhasebe skandalları yanında denetim skandallarının da ortaya çıkmasına neden olmuştur.

2.2. Muhasebe Skandallarına Neden Olan Faktörler

Enron, Parmalat ve Worldcom gibi dünya çapında ünlü olan işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları nedeniyle yatırımcıların bu işletmelere olan güveni oldukça sarsılmıştır. Bu skandallar işletmelerin sermaye değerlerinin önemli ölçüde dibe vurmasına neden olmuş ve borçlanma düzeylerinde yaşanan artışlar işletmelerin kredi derecelerini azaltmıştır. Bu işletmelerde meydana gelen skandallar, finansal raporlamada yaşanan olumsuzluklardan (hata ve hile) ve işletmede zayıf bir iç kontrol sisteminden kaynaklanmaktadır (Agrawal ve Chadha, 2005: 371-372).

Muhasebe skandallarının meydana gelmesinde temel nokta hileli finansal raporlamadır. Hileli finansal raporlama, bağımsız denetimden geçmesine rağmen finansal raporların ciddi şekilde değişime uğratılmasıyla finansal bilgilerin çarpıtılması sonucu ilgili tarafların önem verdiği bir kavram haline gelmiştir (Küçük ve Uzay, 2009: 2).

Hileli finansal raporlama ile birlikte muhasebe skandallarına neden olan faktörler kurumsal yönetim ve stratejik faktörler olarak incelenebilir. Kurumsal yönetim faktörleri; işletmenin tepe yönetimini ve yönetim anlayışını, yönetici ücretlendirme sistemlerini ve yönetim kurulunu içeren unsurlardan oluşmaktadır. Stratejik faktörler ise, işletmenin net bir strateji ortaya koyamaması, strateji uygulamadaki yetersizlikler, hızlı değişen ve gelişen piyasa koşullarına cevap vermede başarısızlıklar olarak sıralanabilir (Erol, 2005: 229-230). Bunun yanında hileli finansal raporlama sonucunda meydana gelen skandallara neden olan faktörler şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 2004: 9):

- İşletmelerin menkul kıymetlerinin düşüşe geçmesi ve yatırımcıların beklentilerini karşılayamaması gibi durumlar karşısında baskı altına girmesi ve diğer yandan hileli finansal raporlama ile çıkışa geçen işletmelerin bu çıkış trendini sürdürmek için hileli finansal raporlamaya devam ettirme çabaları,
- Para ve sermaye piyasalarında yaşanan dalgalanmalar ile baskı altına giren işletmelerin finansal raporlarını çarpıtması,
- İç ve dış denetimdeki eksiklerin giderilememesi,
- Meslek mensuplarının etik kurallara uymaması.

Bu faktörler ışığında işletmelerde yaşanan muhasebe skandallarından farklı birçok taraf etkilenmektedir. Ülkeler, işletmeler, yatırımcılar özellikle de küçük yatırımcılar bu tür skandallardan olumsuz yönde etkilenmekte ve büyük kayıplar yaşamaktadırlar. Bu süreçte yatırımcılar para kaybetmekte, işletme yönetiminin itibarı zedelenmekte ve çalışanlar işlerini kaybetmektedir (Yılmaz ve diğerleri, 2009:142). Bunun yanında muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan diğer sorunlar şu şekilde sıralanabilir (Küçük ve Uzay, 2009:11):

- Denetçilerin ve denetim şirketlerinin güvenilirlik, doğruluk ve tarafsızlık kalitesi zedelenmektedir,
- Finansal raporlara olan güven düzeyi azalmakta ve bu durum sermaye piyasalarına olumsuz yansımaktadır,
- Sermaye piyasalarının etkinliği azalmaktadır,
- Ülkenin büyüme ve refah düzeyi olumsuz etkilenmektedir,
- Muhasebe skandalları neticesinde doğan hukuki ihtilaflar ülke ekonomisine ek maliyetler yüklemektedir,
- Yaşanan yolsuzluklar ile işletmeler iflas etmekte ve ülke ekonomisi zarar görmektedir,
- Skandallara karışan işletmelerin ve çalışanların itibarı zarar görmekte ve performans düzeyleri olumsuz etkilenmektedir.

3. İÇ KONTROL SİSTEMİ KAVRAMI

Çalışmanın bu bölümünde kontrol ve iç kontrol kavramı ile iç kontrol sisteminin tanımı, önemi üzerinde durulmuştur. Ayrıca iç kontrol sisteminin hem işletme hem de muhasebe skandalları açısından etkinliğinin sağlanmasına yönelik açıklamalar yapılmıştır.

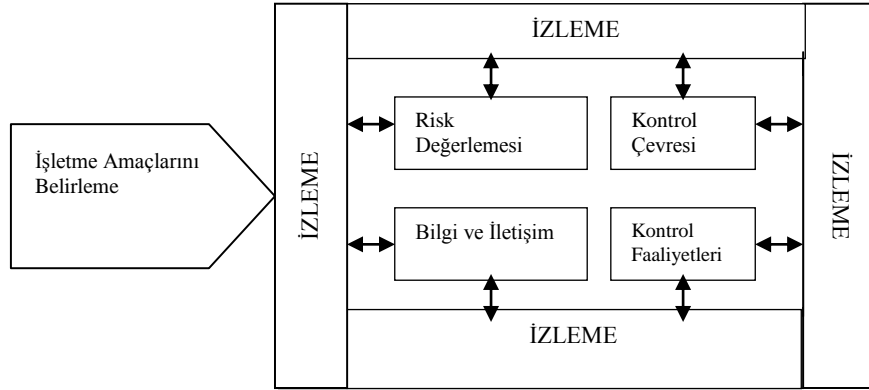
3.1. Kontrol ve İç Kontrol Kavramı

Kontrol, işletmenin temel yönetim fonksiyonlarından birisidir. Kontrol fonksiyonu işletmede oluşturulmuş iç kontrol sistemi aracılığıyla yerine getirilmektedir. İç kontrol, zamanlı, tam ve doğru bilgiye ulaşılması, mali raporlamadaki hata riskinin en aza indirilmesi, işin azami bir güven içinde yapılabilmesi, operasyonların sekteye uğramasına engel olunması konularında yönetime yardımcı olmaktadır (Tuan ve Memiş, 2007: 2-3).

ABD’de 1970 ve 1980’li yıllarda finansal raporlamada hile olaylarının hızla artması nedeniyle, iç kontrolün finansal raporlamada önemli bir yere sahip olduğunu belirten Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu, iç kontrolün kavramsal olarak yeniden düzenlenmesine yönelik çalışmalar yapmıştır. Komisyon, bu çalışmaların yürütülmesi için COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)’yu oluşturmuştur (Gönen, 2009: 192). COSO, iç kontrolü “işletmede farklı bölümlerin ihtiyaçlarının karşılanmasında ortak bir yapı oluşturma; işletmenin kar amacı güden veya gütmeyen, büyük veya küçük ölçekli, kamu veya özel sektör tüm işletmelerin standart bir kontrol sistemi sürecini meydana getirme ve bu sistemin geliştirilmesine hizmet etme” şeklinde tanımlamaktadır. İç kontrol, işletmenin yöneticilerinden diğer çalışanlarına kadar tüm taraflarınca etkilenen bir süreci ifade etmektedir. İç kontrol sürecinde amaçlara ulaşabilmede (COSO:1, <http://www.coso.org>);

- Faaliyetlerin etkinlik ve etkililik çerçevesinde ele alınması,
- Finansal raporlamanın güvenilir olması,
- Kanunlara ve düzenlemelere uygunluğu sağlaması önemlidir.

COSO (2009: 1), iç kontrol sürecini oluşturan ve iç kontrolün etkinliğini sağlayan unsurları risk değerlemesi (tespiti), kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme (monitoring) olarak sıralamıştır. Bu unsurlar işletmenin amaçlarının belirlenmesi ve değerlendirilmesinde önem arz etmektedir. İç kontrolün unsurları Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1:İç Kontrol Sürecini Oluşturan Unsurlar

Kaynak: COSO, “Guidance on Monitoring Internal Control Systems”, 2009: 1.

Şekil 1’de yer alan ve iç kontrol yapısını oluşturan unsurların açıklaması şu şekilde yapılabilir;

Kontrol Çevresi: diğer iç kontrol unsurlarının temeli oluşturan kontrol çevresi, örgütün genelinde kontrol ortamını hazırlamaya yöneliktir (Graham, 2008: 28). Etkin bir kontrol çevresinde yer alan faktörler; doğruluğun taahhüdü ve etik değerler, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, örgüt yapısı, yönetim kurulu ve denetim komitesi, yetki ve sorumluluk atama metodları, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları, dışsal etkiler olarak sıralanabilir (ACFE, 2010:41).

Kontrol Faaliyetleri: Yönetim direktiflerinin başarılmasına yardımcı olmaya yönelik süreçleri, politikaları ve prosedürleri içermektedir (Graham, 2008: 28). Kontrol faaliyetleri beş kategoride ele alınmaktadır. Bunlar; işlemlerde ve faaliyetlerde doğruluk, görevlerin ayrılığı, yeterli bilgi ve belgelerin kullanımı, varlıklara ve belgelere erişimde yeterli korumanın sağlanması, performans üzerinde bağımsız kontrollerdir (ACFE, 2010: 48).

Risk Değerleme: İşletme amaçlarını başarmada risklerin belirlenmesini ve analizini ifade etmektedir (Graham, 2008: 28). İşletme riskleri, işletme içi ve dışı riskler şeklinde sınıflandırılabilir. İşletme içi riskler, çalışanların yeterli bilgi ve eğitimi almaması nedeniyle bilerek ya da bilmeyerek yaptığı yanlış hareketler olarak tanımlanmaktadır. İşletme dışı riskler ise ekonomik gelişmeler ve yasal düzenlemelerden etkilenmekte olup işletmenin gelişimini ve büyümesini engelleyen olumsuzluklardır (Haftacı, 2011: 55).

Bilgi ve İletişim: Yönetim ve çalışanların sorumluluklarını yerine getirmeye imkan tanıyan sistemler ve raporlara ilişkindir (Graham, 2008: 28). Raporlar, işletme içi olayların yanında işletme dışında meydana gelen olayları, eylemleri ve koşulları da içermektedir (Gönen,2009: 200).

İzleme: İç kontrolün performans düzeyini denetleyen bir süreç olup, bu süreçte izleme (gözlem) iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir (Haftacı, 2011: 57; Graham, 2008: 28).

3.2. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İşletme yönetimlerinin hata ve hileleri önlemeye yönelik gerekli sistemleri oluşturmak ve bunları geliştirmek gibi bir yönetim sorumlulukları vardır. Yönetimlerin bu sorumluluklara yönelik oluşturacakları sistemler, iç kontrol sistemi olarak ifade edilmektedir. Bu şekilde işletmeler iyi ve etkin bir iç kontrol sistemi ile hata ve hilelerin önüne geçilebilmektedir. Ayrıca üst yönetim tarafından yapılan hilelerin ortaya çıkarılması için etkin bir iç kontrol sisteminin yanında bağımsız bir denetçinin mesleki özeni ve şüphecilik tutumu da önem arz etmektedir (Erol, 2008: 231-232).

İç kontrol sistemi esasında birbiriyle uyumlu, birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan bir sistemi ifade etmektedir (Kaval, 2005: 128). İç kontrol sistemi işletmelerin amaçlarını ulaşmada ve hissedarların değerini korumada risk yönetimi ve kurumsallaşma açısından kritik öneme sahip bir kavramdır (IFAC, 2011: 6).

İç kontrol sistemi önleyici, saptayıcı, yönlendirici ve telafi edici (tamamlayıcı) faaliyetlere ilişkin kontrollerin bütününden meydana gelmektedir. Önleyici kontroller, işletmede istenmeyen durumların önlenmesini sağlamak üzere alınan önlemleri ifade etmektedir. Saptayıcı kontroller, işletmede çalışanların ne miktarda işletmenin varlıklarını zimmetinde tuttuğunu, işletme ile çalışan arasındaki borç-alacak ilişkisinin saptanması ve bu süreçte hata ve hilelerin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca belirlemeye yönelik önlemlerdir. Yönlendirici kontroller, üst yönetimin isteklerinin alt birimlere iletilmesini sağlayan ve çalışanları güdüleyici önlemlerdir. Telafi edici kontroller ise, işletmede aksayan ve stratejik öneme sahip konularda yönetimin devreye girerek aldığı önlemlerdir (Kaval, 2005: 128-130).

3.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları

Dünyada yaşanan ve şirketlere çok ciddi zarar veren muhasebe skandalları iç kontrol sisteminin öneminin daha da artmasına neden olmuştur (Alagöz, 2008: 98). İşletmede etkin ve sağlam bir iç kontrol sisteminin var olması, işletme çalışanlarının işletmenin belirlemiş olduğu amaçlar doğrultusunda ne ölçüde etkin rol oynadıklarını tespit etme imkanı tanımaktadır. Ayrıca iç kontrol sistemi vasıtasıyla işletmeye ait finansal ve finansal olmayan işlemlerden sorumlu olanların açık bir şekilde tanımlanması şeffaflık, eşitlik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri uyarınca işletmede kurumsal yönetimin yerleşmesini kolaylaştırmaktadır (Usul ve Diğerleri, 2011: 50).

İç kontrol sisteminde denetim önemli bir yer tutmaktadır. Finansal tablo ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Konusuna ve amacına göre denetim; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç kısma ayrılmaktadır. Denetçinin niteliğine göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak sınıflandırılmaktadır (Gücenme, 2004: 2-4). İşletmede iç kontrol sisteminin etkinliğinin inceleyen bir birim olarak iç denetim varlığı önem arz etmektedir (Usul ve Diğerleri, 2011: 50). İşletmelerde iç denetim ortamının var olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve çalıştırılmasında önemli bir faktördür (Tuan ve Memiş, 2007: 3).

İç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Deloitte, 2007:10;Alagöz, 2008: 99-101):

- Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak,
- Hem işletmelerin hem de yasal düzenlemelerin getirdiği düzenlemelere uygunluğu sağlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme varlıklarının suistimallere karşı korunmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve etkin biçimde kullanılmasını sağlamak.

3.4. İç Kontrol Sisteminin Etkileri

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Seri:X, No:22 Tebliğinin "*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*" Altıncı Kısım İkinci Bölümünün 5. Maddesi gereği, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu yöneticiler, finansal raporlama sisteminin güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanmasında; finansal tabloların hukuka uygunluğu gibi konularda gerekli olan kontrolleri gerçekleştiren bir iç kontrol sisteminin gerekli kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurulması ve işletilmesinden sorumludur(SPK, 2006: 28). Tebliğin Onuncu Kısım İkinci Bölümünün 11. Maddesinde bağımsız denetçinin iç kontrol sistemini iyi bir şekilde kavraması gerekliliğini vurgulamaktadır. Bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız denetçi, önemlilik derecesine göre muhtemel yanlışlıkların belirlenmesinde ve bu tür yanlışlıklara sebep olan faktörleri gözden geçirmede iç kontrol sisteminden faydalanmaktadır (SPK, 2006: 53).

İç kontrol sistemi; işletme yönetimi, kurumsal yönetim, bağımsız denetim ve denetçi açısından önemli bir kavramdır. Bu açıdan iç kontrol sisteminin etkilerini bu hususlar çerçevesinde değerlendirmek gereklidir.

İşletme Yönetimi Açısından: İşletmeler açısından iç kontrol sisteminin etkinliği önemlidir. Çünkü işletmelere güven esasının temelini sağlam bir iç kontrol sistemi oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin, finansal raporlamada güvenilirliği, kanun ve diğer düzenlemelere uygunluğu sağlama gibi kritik amaçları vardır. Bu amaçlara ulaşabilmede iç kontrol sistemi, işletmenin üst yönetim ve diğer çalışanları tarafından etkilenen bir süreç olup işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları da içermektedir (Doyrangöl, 2002: 1).

İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısı için bazı unsurların var olması gereklidir. Bu unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Gürbüz, 1995: 47-55):

- **İyi bir örgüt yapısı:** İşletmede uzmanlaşma, faaliyetler arası koordinasyonun sağlanması hata ve hilelerin önlenmesinde ve işletmedeki zayıf noktaların tespitinde önem arz etmektedir.

- **Etkin bir muhasebe sistemi:** Etkin bir iç kontrol sistemi için sorumlulukları kolayca belirleyecek ve işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgileri hızlı ve sağlıklı biçimde temin edecek bir muhasebe sisteminin oluşturulması gereklidir.
- **Yeterli sayıda nitelikli personel:** İşinin gerektirdiği eğitim ve tecrübeyi kazanmış, işletmenin amaç ve kurallarını gözeten, görevini özenle yürüten personele sahip olan işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin hale gelmesi mümkün olmaktadır.
- **İç denetim:** İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve uygulamadaki etkinliğini değerlemesine yönelik çalışmalar yapmaktadır.

Bağımsız Denetim ve Denetçi Açısından: Etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sistemi, bağımsız denetçiler önem arz etmektedir. Bağımsız denetim çalışmalarının planlanmasında dikkate alınan önemli konuların başında şirketin iç kontrol sistemi gelmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede var olması, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini artırırken denetime harcanan zamanın kısalmasına ve işletmenin daha az maliyetle denetim sürecini geçirmesine neden olmaktadır (Akışık, 2005: 90). Ayrıca etkin bir iç kontrol sistemi denetim sürecinde incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanların olma olasılığını en aza indirerek denetimin kalitesini artırmaktadır. Bir başka ifadeyle iç kontrol sistemi etkinleştirildiği ölçüde denetim riski azalacaktır (Akışık, 2005: 94). İç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi denetim üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. Buna göre etkin ve etkin olmayan iç kontrol yapısının denetim üzerine etkileri Tablo 1’de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 1: Etkin ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Denetime Etkileri

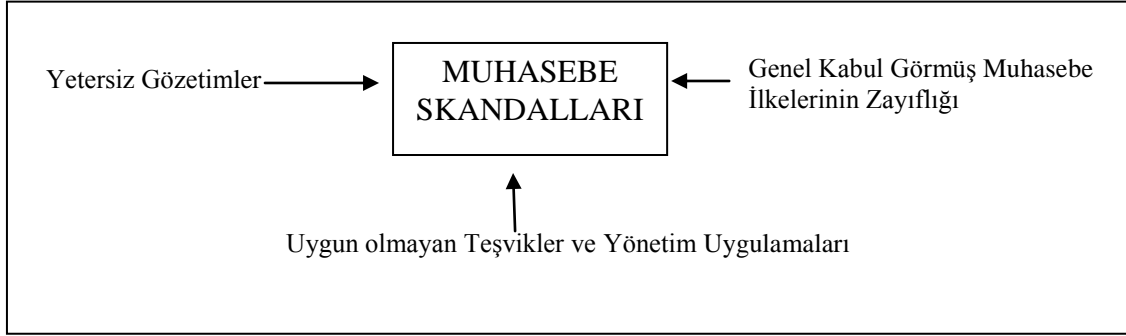
Etkin İç Kontrol Yapısı	Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısı
Denetim kolaylaşır ve denetim riski azalır.	Denetim süreci zorlaşır ve bunun sonucunda denetim riski artar.
Denetim süresini azalır.	Denetim süresi uzar.
Denetim alanı daralır.	Denetim alanı genişler.

Kaynak: Vasfi Haftacı (2011), “Muhasebe Denetimi”, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli, s.61-62.

Kurumsal Yönetim Açısından: İç kontrol sistemi, şeffaflığın etkin ve adil olarak sağlanmasında önemli bir faktördür. Çünkü etkin bir iç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinde verimliliği sağlama ve işletme içerisinde suiistimallere olanak vermeme gibi işletme yönetiminin yanlış kararlar almasını ve bu şekilde işletme kaynaklarının israfını önlemektedir (Usul ve Diğerleri 2011: 49).

3.5. Muhasebe Skandallarını Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi

Muhasebe skandallarının ortaya çıkmasında işletmelerde denetim süreçlerinin yetersizliği, üst yönetimin sorumluluk ve görev alanlarının yetersiz biçimde oluşturulması işletmelerde kurumsal yapının zayıflaması sonucunu doğurmaktadır. İşletmelerde kurumsal yapının zayıflamasına ve bunun sonucunda muhasebe skandallarının ortaya çıkmasında üç unsur ön plana çıkmaktadır. Bu faktörler Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: Muhasebe Skandallarının Ortaya Çıkması

Kaynak: Grant Robert M. ve Massimo Visconti (2006), “The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals”, Long Range Planning, Vol:39, s.363.

Şekil 1’de yer alan “yetersiz gözetim” unsurunun işletmelerde var olması durumunda iç kontrol sisteminin yetersiz ve zayıf olduğu ortaya çıkmaktadır. Çünkü işletmelerde iç kontrol sisteminin zayıf olması, hileler ve hatalar sonucunda ortaya çıkan muhasebe skandallarının en önemli nedenleri arasında yer almaktadır. İşletmede görevlerin ayrılığında yetersizlikler yaşanması, varlıkların korunmasında zayıf kalınması, bağımsız kontrollerin yetersiz olması, doğru kayıt ve belgelere dayalı finansal raporlamanın yapılmaması gibi faktörler iç kontrol sistemini zayıflatmaktadır (Shannon, 2010:72).

İşletmelerde muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi önemlidir. IFAC (International Federation of Accountants), raporunda iç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesinde ve geliştirilmesinde dikkate alınacak noktaları şu şekilde sıralamıştır (IFAC, 2011: 8-9);

- İç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarını desteklemeli, işletmenin risk yönetimi ve kurumsal yönetimi ile uyumlu olmalıdır.
- İç kontrol sistemi ile işletmede görev ve sorumluluklar (denetim komitesi, yönetim kurulu gibi) belirlenerek koordinasyon sağlanmalıdır.
- İç kontrol sistemi, işletmenin her çalışanın amaçlara ulaşmada performanslarını değerlendirmelidir.
- İç kontrol sistemi, yeterli yetkinliğe sahip kurullar tarafından sorumlulukların yerine getirildiği bir ortam olmalıdır.

- İç kontrol sistemi, işletmenin yönetim stratejisi, risk yönetimi, çalışanların motivasyonu vb. hususları içeren kültürünü desteklemelidir.
- İç kontrol sistemi, risklere karşı düzenli olarak işletme yönetimi ile etkileşim halinde olmalı ve sistemin hatalarını ve zayıf noktalarını sürekli olarak değerlendirmeli ve izlemelidir.

SONUÇ

İşletmelerde yaşanan muhasebe skandalları hem ülke hem de işletme bazında önemli zararlara yol açmıştır. Bu zararların giderilmesi ve skandalların önlenmesi için yasal düzenlemeler çerçevesinde ilgili taraflara önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Muhasebe skandallarının önlenmesinde işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunludur. İç kontrol sisteminin kurulması ve etkin işletilmesi yanı sıra işletme yönetiminde kurumsal yönetimi ve bağımsız denetimi benimseyecek ve yerleşmesini sağlayacak bir yapının oluşturulması da önem arz etmektedir.

Muhasebe skandallarının ortaya çıkmasında ortaya çıkmasında en önemli nedenlerinin başında işletmelerin zayıf bir iç kontrol yapısına sahip olmaları gelmektedir. Zayıf veya etkin işlemeyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde finansal kayıpların, suiistimallerin ve hilelerin olma olasılığı çok yüksektir. Bu tür olaylar işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı biçimde sürdürebilmesini engellemektedir. Bu durumu önlemede ve işletmenin kurumsal yapısının gelişiminde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi kritik öneme sahiptir.

Kurumsal yönetim sürecinde ilerleme sağlanabilmesi için iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi gerekli olup bu süreçte en önemli sorumluluk işletme yönetimine düşmektedir. Dolayısıyla işletme yönetimi bu sürece çalışanlarını da dahil ederek iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyişini sağlaması gereklidir.

KAYNAKÇA

- ACFE -Association of Certified Fraud Examiners- “Fraud-Related Internal Controls”, s.40-50http://www.acfe.com/uploadedFiles/Shared_Content/Products/Self-Study_CPE/Fraud-Related-Internal-Controls-Chapter-Excerpt-2010.pdf, (2010) (Erişim Tarihi:10.11.2011).
- Agrawal, Anup ve Sahiba Chadha “Corporate Governance and Accounting Scandals”, Journal of Law and Economics, Vol:XLVIII, (2005), s.371-406.
- Akışık, Orhan “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:14, (2005), s.89-101.
- Alagöz, Ali “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, Güncel İşletmecilik Konuları,95-126.www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz.../isletmelerde_ic_kontrol.pdf-(2008), (Erişim Tarihi:12.11.2011).
- Can, Ahmet Vecdi “Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir Mi?”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:19, (2010), 1-9; www.akademikbakis.org/19/14.pdf -(Erişim Tarihi:07.12.2011).
- COSO, “Internal Control - Integrated Framework”,1-6 <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf> (Erişim Tarihi:02.12.2011).
- COSO “Guidance on Monitoring Internal Control Systems”, (2009) 1-5, http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf (Erişim Tarihi:02.12.2011).
- Çıtak, Nermin “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:91, (2009), s.81-109.
- Deloitte Aile İşletmeleri İçin Adım Adım Kurumsal Yönetim”, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, Kurumsal Yönetim Serisi, (2007),“ s.1-20. www.denetimnet.net/.../aile%20şirketleri%20için%20adım%20adım.pdf-(Erişim Tarihi:12.11.2011).
- Doyrangöl, Nuran Cömert “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, (2002), s.1-7.
- Erkan, Mehmet ve Nuray Demirel Arıcı “Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:33, (2011), s.29-43.

- Erol, Mikail “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, (2008), s.229-237.
- Erol, Mikail “Muhasebe Skandalları ve Kurumsal Yönetim”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:20, (2005), s.228-233.
- Göçen, Ayça Ceren “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim:Parmalat Vakası”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:97, (2010), s.107-129.
- Gönen, Seçkin “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:1, (2009), s.192-217.
- Gücenme, Ümit “*Muhasebe Denetimi*”, Aktüel Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, 2004.
- Gürbüz, Hasan “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, Genişletilmiş 4. Baskı, Eskişehir, 1995.
- Graham, Lynford “*Internal Controls:Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities*”, Wiley, USA, 2008.
- Grant Robert M. ve Massimo Visconti “The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals”, Long Range Planning, Vol:39, (2006), s.361-383.
- Haftacı, Vasfi “*Muhasebe Denetimi*”, Umuttepe Yayınları, 2.Baskı, Kocaeli, 2011.
- IFAC “Evaluating and Improving Internal Control in Organizations”, Professional Accountants in Business Committee-Exposure Draft, 2011, 1-26, <http://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations> (Erişim Tarihi:02.12.2011)
- Kaval, Hasan “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, Ankara, 2005.
- Küçük, Ergün ve Şaban Uzun “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, (2009), iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli_Raporlama.pdf- (Erişim Tarihi:07.11.2011).
- Özbirecikli, Mehmet “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu:Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:18, (2006), s.1-18.
- Özkuş, Fatma Ulucan ve Pınar Pektekin “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:11, Sayı:4, (2009), s.57-88.

- Rezaee, Zabihollah “Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol:16, (2005), s. 277-298.
- Shannon, Brenda M. “Internal Control Fundamentals and Introduction to Fraud”, (2010), s.1-86 <http://www.nmsu.edu/audit/documents/ic-fraud-training-spring-2010.pdf> (Erişim Tarihi:20.03.2012)
- Symes, Cansen Bařaran ve Ayře Zeynep Sür “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyomu, İSMMM Odası, Yayın No:49, İstanbul, (2004), s.11-126.
- SPK “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No: 22, (12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete) <http://spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=534&fn=534.pdf> (Erişim Tarihi:09.12.2011)
- Toraman, Cengiz “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneđi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:59, (2002), s.1-10.
- Tuan, Kadir ve Mehmet Ünsal Memiş “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:35, (2007), s.1-14.
- Usul, Hayrettin, İsmet Titiz ve Burcu A. Ateř “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluřumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:49, (2011), s.48-54.
- Uzay, şaban “21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleđini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceđe Yönelik Deđerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:67, (2004), s.1-19.
- Yılmaz, Cengiz, Cemal Elitař ve Mehmet Erkan “From Accounting Scandals to Global Crisis”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:2, (2009), s.141-156.
- <http://www.voanews.com/turkish/news/a-17-a-2002-06-27-8-1-87863442.html>(Erişim Tarihi:12.12.2011).