

**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**FİNANS TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MUHASEBEDE HİLE VE HATALARIN ARAŞTIRILMASI VE DENETİMİN**  
**ÖNEMİ**

**Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi**

**Zeynep Aliye DEMİREL**

**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**FİNANS TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MUHASEBEDE HİLE VE HATALARIN ARAŞTIRILMASI VE DENETİMİN**  
**ÖNEMİ**

**Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi**

**Zeynep Aliye DEMİREL**

**DANIŞMAN: Prof. Dr. Kadir GÜRDAL**

**Ankara,2023**



**T.C.**  
**ANKARA ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ**  
**DÖNEM PROJESİ DEĞERLENDİRME FORMU**



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Enstitünüz İŞLETME Anabilim Dalı 21932213 numaralı tezsiz yüksek lisans öğrencisi Zeynep Aliye DEMİREL'nin "MUHASEBEDE HİLE VE HATALARIN ARAŞTIRILMASI VE DENETİMİN ÖNEMİ" adlı (İngilizce Başlığı "INVESTIGATION OF FRAUD AND ERRORS IN ACCOUNTING AND THE IMPORTANCE OF AUDIT") tezsiz yüksek lisans dönem projesi tarafımda değerlendirilmiş olup,

BAŞARILI

BAŞARISIZ

bulunmuştur.

Dönem projesi danışmanı olarak, adı geçen öğrencinin notunun, dönem projesinin Enstitünüz Müdürlüğü'ne tesliminden önce *Öğrenci İşleri Bilgi Sistemi*'ne (OİBS) tarafımdan işlendiğini beyan ederim.

**DÖNEM PROJESİ DANIŞMANI ONAYI**

**TARİH: 15.06.2023**

**PROF. DR. Kadir GÜRDAL**

**UYARI:** Değerlendirme Formu'na, 2 adet proje CD'si (PDF formatında) eklenecektir.

**T.C. ANKARA ÜNİVERSİTESİ**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,**

**Prof. Dr. Kadir Gürdal danışmanlığında hazırladığım “Muhasebe Hile ve Hatalarının Araştırılması ve Denetimin Önemi” adlı dönem projemdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranışlara uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecimde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.**

**Tarih:15.06.2023**

**Adı-Soyadı ve İmza:**

**Zeynep Aliye DEMİREL**

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	iv
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	3
1.1.Hata Kavramı.....	3
1.1.1.Muhasebe Hata Tanımı.....	3
1.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri.....	4
1.1.2.1.Bilgisizlik ve Tecrübesizlik.....	5
1.1.2.2.Matematik Hataları.....	5
1.1.2.3.Kayıt ve Nakil Hataları.....	5
1.1.2.4.Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	6
1.1.2.5.Bilanço Hataları.....	7
1.2.Hile Kavramı.....	8
1.2.1.Muhasebede Hile Tanımı.....	8
1.2.2.Muhasebe Hilelerinin Nedenleri.....	8
1.2.2.1.İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hileler.....	9
1.2.2.2.Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler.....	10
1.2.3.Muhasebe Hile Türleri.....	10
1.2.3.1.Bilinçli Hatalar.....	11
1.2.3.2.Kayıt Dışı İşlemler.....	11
1.2.3.3.Belgede Sahtekarlık.....	12
1.2.3.4.Bilanço Maskeleyme ve Makyajlama.....	13
1.2.3.5.DeFTER ve Belgelerin Yok Edilmesi ve Gizlenmesi.....	14
1.2.4. Hile Grupları.....	15
1.3. Hilelerin Önlenmesinde Adli Muhasebecilik.....	16
1.4.Hile Denetim Teknikleri.....	18

İKİNCİ BÖLÜM ... ..	20
2.1.Denetimin Tanımı.....	20
2.2.Denetimin Unsurları.....	20
2.3.Denetim Türleri.....	21
2.3.1.Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	21
2.3.1.1.Mali Tablolar Denetimi.....	21
2.3.1.2.Uygunluk Denetimi.....	22
2.3.1.3.Faaliyet Denetimi.....	23
2.3.1.4.Özel Amaçlı Denetim.....	23
2.3.2.Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	24
2.3.2.1.Sürekli Denetim.....	24
2.3.2.2.Sınırlı Denetim.....	24
2.3.3.Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	25
2.3.3.1.Zorunlu (Yasal) Denetim.....	25
2.3.3.2.İsteğe Bağlı Denetim.....	25
2.3.4.Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	26
2.3.4.1.Bağımsız Denetim.....	26
2.3.4.2.İç Denetim.....	27
2.4.Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Denetimin Amaçları.....	27
2.4.1.Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirme.....	28
2.4.2.Hata ve Hilelerin Önlenmesi.....	28
2.4.3.Yönetime Önerilerde Bulunmak.....	29
2.5.Denetim Yapılmasının Önemi.....	29
2.5.1.Finansal Tablo Kullanıcılarının Artış Göstermesi.....	30
2.5.2.Güvenilir Bilgiye İhtiyaç Duyulması.....	30
2.6.Denetimin Faydaları.....	31

2.6.1.Denetimin İşletmeye Olan Faydaları.....	31
2.6.2.İşletmenin İlgililerine Olan Faydaları.....	31
2.6.3.Devlete Olan Faydaları.....	32
2.7.Türkiye’de Yaşanmış Muhasebe Hilelerine Ait Örnek Olay İncelemesi.....	32
SONUÇ.....	35
KAYNAKÇA.....	37
ÖZET.....	40
ABSTRACT.....	41

## KISALTMALAR

BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CMK	Ceza Muhakemeleri Kanunu
GV	Gelir Vergisi
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HMB	Hazine ve Maliye Bakanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TDK	Türk Dil Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Muhasebe, işletmenin para ile ifade edilebilen bilgilerini, ticari belgeler aracılığıyla, kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek elde edilen verileri rapor haline getiren bilgi sistemidir. İşletmeler de muhasebe faaliyetleri sonucunda mali durumu hakkında bilgi sahibi olur, planlarını geliştirirler.

Muhasebe sisteminde; doğru, dürüst, karşılaştırabilir, bilginin sunulmasında iki tür engel bulunmaktadır. Bunlar; hata ve hile kavramlarıdır. Hem dünya çapında hem de ülkemiz nezdinde yaşanan muhasebe skandalları bilgi kullanıcıları tarafından güven kaybına yol açmaktadır.

Büyüyen ve hızla gelişen ekonomik sistem, işletmelerin faaliyet sayısını arttırmakla birlikte karmaşıklaşmasına da neden olmaktadır. Dolayısıyla, ekonomik yapının sağlamlaştırılması, doğru, güvenilir, şeffaf bir bilgi sunabilmesi ve hesap verilebilir işletme yapısının oluşturulması ihtiyacı doğmuştur.

İşletmelerin, hem kendi bünyesi hem dışarıdan bir üçüncü göz olarak denetim faaliyetlerini yürütmeye başlaması, oluşabilecek risklerin ortadan kaldırılmasını sağlar. Karar alma mekanizması denetim sonucunda netleşir, bu sayede işletmeler ve işletme ile ilişkisi olan üçüncü taraflar ihtiyaçlarını gidermiş olacaktır.

Şirketler oluşturdukları finansal tablolar aracılığıyla, iddialarda bulunur. Denetim çalışmaları ise bu iddialara makul güvence sağlayacak ölçüde, kanıtlar toplar, belirlenen standartlar doğrultusunda incelemeler yaparak rapor oluşturur. Bu işlem hem işletme hem de finansal karar alıcılar açısından faydalı ve güvenebilir bilgiler sunmaktadır. Denetim sayesinde, hem finansal kullanıcılar güvenilir bilgiye ulaşılırken; meslek mensuplarına olan güven kaybı da ortadan kalkacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde yukarı bahsedilen hata ve hile kavramlarına ait genel bir tanımlama yapıldıktan sonra her iki kavrama ait kavramsal çerçeve örnekler aracılığıyla ifade edilmiştir.

İkinci bölümde ise denetim kavramı, denetimin unsurları ve denetim türlerinden bahsedilerek denetim faaliyetinin anlaşılması amaçlanmıştır. Son aşamada ise, hata ve hilelerin önlenmesi yolunda denetim faaliyetinin önemi ile şirket ve diğer finansal karar alıcılar açısından faydaları anlatılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.1. Hata Kavramı

Hata kavramı Türk Dil Kurumu'nda (TDK): “İstenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak tarif edilmektedir. Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) “8 No’lu Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı” hataları şöyle tarif etmektedir (TMS8): “Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa Türkiye Finansal Raporlama Standardı’na (TFRS) uygun değildir. Cari 22 dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.”<sup>1</sup>

#### 1.1.1. Muhasebe Hata Tanımı

İşletme; insanların ihtiyaçlarını karşılamak ve sahiplerine ekonomik fayda sağlamak üzere üretim faktörlerini bir araya getirerek, ekonomik mal veya hizmet ya da pazarlamak üzere kurulan kuruluşlardır. İşletmelerde bu organizasyon düzenini sağlamak için muhasebe, pazarlama satış ve dağıtım, üretim ve planlama gibi farklı türde birimler rol oynamaktadırlar. Bunlar arasında muhasebe; ekonomik faaliyette bulunan tüm kuruluşların mali nitelikli işlem ve olaylarını para ile ifade edebileceğimiz

---

<sup>1</sup> Korkmaz, ‘Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Sürekli Denetim: BİST İmalat Endeksi Üzerine Bir Araştırma’ (2022,syf:21-22)

şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını ortaya koyan bilgi sistemidir. Muhasebeci ise; ortaya konan bu sonuçları analiz ederek ilgili kişilere raporlayan kişidir. Bilgi akışı sırasında uyması gereken birtakım kurallar mevcuttur.

Muhasebede hata kavramı, unutkanlık, bilgisizlik, dikkatsizlik veya tecrübesizlik hallerinde muhasebesel kayıtlarda yapılan ve kasıt unsuru taşımayan hallerdir. Dış etkilere maruz kalmadan bilinçdışıyla oluşan, irade beyanı ile örtüşmeyen durumlar olarak da ifade edebiliriz.

### **1.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri**

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe hatalarını meydana getiren iş ve işlemlerde kasıt ve bilinçli bir durumun varlığından söz edemeyiz. Çoğunlukla bilgilerin yanlış yorumlanması, gereken özen ve dikkatin gösterilmemesi hatalara sebebiyet vermektedir. Finansal tablolarda yapılan önemli hatalar eğer işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını etkileyecek düzeyde olursa muhasebe standartlarına uygun olmayacaktır. Finansal tablo setinde geçmişe dönük düzeltilmelerin yapılması gerekmektedir.

Genel olarak yapılan hata türlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Bilgisizlik ve Tecrübesizlik
- Matematik Hataları
- Kayıt ve Nakil Hataları
- Unutma ve Tekrarlama Hataları
- Bilanço Hataları

### **1.1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik**

Hataların en önemli nedenlerinden biri bilgisizlik ve tecrübesizliktir. Muhasebe personelinin mevzuata hakim olması, ilke ve kurallara göre kayıt yapması gerekmektedir. Örneğin; devamlı mal satış kaydı yapan muhasebe personelinin, demirbaş kaydına ait yapması gereken kayıta bunu mal satışı olarak algılayıp 600-Yurt içi Satışlar hesabını kullanması bu duruma verilebilecek bir örnektir. Bununla birlikte gelişen ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu muhasebede çalışanlarını eğitime tabi tutarak yaşanılacak düzensizliklerin önüne geçilmesini en az düzeye indirecektir.

### **1.1.2.2. Matematik Hataları**

İşlemlerin hesaplanması veya kayıt aşamasında yapılan hesap hatalarıdır. Örneğin; Kasa hesabının borç bakiyesi 5.000 TL olması gerekirken yapılan toplamaya veya çıkarma sonucunda kayıtlara yazılması gereken tutarın eksik veya fazla kaydedilmesidir.

### **1.1.2.3. Kayıt ve Nakil Hataları**

Muhasebe belgelerini kayıt altına alırken yapılan hesap adı, rakam, tarih ve zaman dilimi açısından yapılan hatalardır.<sup>2</sup> Kayıt hataları en çok rastlanılan hata türlerinden biridir. Üç farklı türde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, matematiksel işlem sonucu ortaya çıkan rakamın kayıtlara yanlış yazılmasıdır. İkincisi, bilgisizlik ve tecrübesizlikten kaynaklı muhasebesel işlemin olması gereken hesaptan

---

<sup>2</sup> Okay, 'Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi' (2011,syf:43)

başka bir hesaba aktarılmasıdır. Üçüncüsü ise, yapılacak kayıta borç ve alacağın karıştırılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Nakil hataları ise, yevmiye defterine yapılan kayıtların başka bir sayfaya ya da büyük defteri aktarılırken rakamda hata yapılması yahut olması gereken hesaptan farklı başka bir hesap kullanılması sonucu ortaya çıkan hatalar. Günümüzde kullanılan muhasebe paket programları sayesinde bu tür hatalar azalmaktadır. Örneğin; yevmiye defterine yapılan 120-Alıcılar hesabını büyük deftere aktarırken 320-Satıcılar hesabının kullanılması örneğini verebiliriz.

#### **1.1.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları**

Bu hatalar, muhasebe işlemlerinin ait olduğu dönem içinde kaydının unutulması ya da bir işleme ilişkin kaydın mükerrer (tekrar eden) bir şekilde yapılmasından kaynaklanan hatalardır.<sup>3</sup>

İşletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan alış, satış ve gider belgelerinin muhasebenin “dönemsellik” kavramı gereği ilgili dönemine kaydedilmesi gerekmektedir. Yine bu belgelerin zaman geçirilmeden kayda alınması gerekir. Örneğin; işletmenin 3 yıllık kira giderini dönemsel kavramı gereği ilgili dönem geldikçe giderleştirmesi gerekirken cari dönemde tutarın hepsini gider kaydetmesi unutma hatalarından birisidir.

Tekrarlama hatası ise unutma hatasının tam tersi olarak düşünebiliriz. Yapılan kaydın birden fazla olacak şekilde kayda alınmasıdır. Mükerrer olan kayıtlardan bir tanesi ters kayıt yapılarak ortadan kaldırılabilir. Örneğin; proforma fatura sonucu ödemenin yapılarak kayda alınması ve söz konusu belgenin aslı oluşunca ikinci kayıt yapılması bu hata türüne örnek gösterilebilir.

---

<sup>3</sup> Demir, ‘Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi’ (2020,syf:16)

### 1.1.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço, işletmenin varlıkları ve bu varlıkları elde ederken kullandıkları kaynakları gösteren mali tablolardan biridir. Bilanço tarihinde varlık ve kaynakların olması gereken gerçek haliyle gözükmesi gerekir. Bilanço hatalarını iki başlık altında ele alabiliriz.

**Değerleme Hataları:** Muhasebe personellerinin bilgi ve tecrübesizliğinden kaynakları bilanço kalemlerinin dönem sonunda varlık ve kaynaklarının doğru değerlemeye tabi tutulmaması veya aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken hesap kaleminin doğrudan giderleştirilmesi değerlendirme hatalarına sebep olmaktadır. Örneğin; VUK Madde 269 hükmü gereğince “İktisadi işletmelere dâhil bilümun gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.”<sup>4</sup> Dolayısıyla işletmelerin envanterlerine kayıtlı bir gayrimenkul maliyet bedeli ile değil rayiç bedel üzerinden değerlemesi yapıldığı takdirde bu bir değerlendirme hatasıdır. Verebileceğimiz bir diğer örnekte, işletmelerin stokları zaman içerisinde teknolojik, doğal, ekonomik veya teknik nedenler dolayısıyla çürüme, bozulma, kayıp ve çalıntı, yangın gibi nedenler dolayısıyla değer azalmasına neden olmaktadır. Bu değişimlerin muhasebe kayıtlarında gerçeğe uygun şekilde gösterilmesi ve bilançoya yansıtılması gerekmektedir.

**Hesapların Birleştirilmesi:** İşletmeler, mali nitelikte işlemlerini Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ayrı ayrı kayıtlarında göstermekle yükümlüdürler. Yapılan işlem sonucunda yapılacak kayıta alacak ve borç hesaplarının birbirine mahsup edilmesi veya tek hesapta birleştirilmesi neticesinde bilançoda hata meydana gelecektir. Örneğin; Z işletmesinin, X işletmesine olan senetli borcu ile X işletmesinden senetli alacağını “121 Alacak Senetleri” ile “321 Borç Senetleri” şeklinde iki ayrı hesapta izleyerek kayıt

---

<sup>4</sup> <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, 25.04.2023

yapması gerekir. Fakat tek bir hesabın borç veya alacak tarafını çalıştırarak kayıt yapması hesapların birleştirilmesi hatasına örnek olacaktır.

## **1.2. Hile Kavramı**

TDK'ne göre hile: Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika.<sup>5</sup> Hukuk terminolojisinde hile ise; Bir kimseyi sözleşme yapmaya sevk etmek amacıyla irade beyanında bulunmaya, onda kasten yanlış kanaat oluşturmaya yöneltecek eylemleri koruyan ve sürdüren hareketlerdir.

### **1.2.1.Muhasebede Hile Tanımı**

Muhasebe hilesi “gerçekten olmuş işlem ve hesapların defter, kayıt ve belgeler üzerinde kasıtlı hareketlerle, vergi matrahının azaltılması amacıyla yapılan işlemlerdir.”<sup>6</sup> Buradaki amaç, işletmenin çıkar gruplarının hoşuna gidecek sonuçlara ulaşma isteğidir. Muhasebe hileleri hatalara nazaran daha zor ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yapılan hile sadece işletme sahip, ortak, yönetici ve çalışanları değil muhasebe ilkelerinden “sosyal sorumluluk” gereği devleti, işletmeye borç verecek yatırımcıları ve müşterilerini ilgilendiren ve etkileyen bir olaydır.

### **1.2.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri**

Muhasebe hilelerindeki asıl amaç işletme üzerinde finansal bilgi kullanıcıları üzerinde yanlış algı oluşturmaktadır. Genellikle işletmeden kaynaklı olduğu

---

<sup>5</sup> <https://www.tdk.gov.tr> 17.06.2023

<sup>6</sup> [www.muhasabetr.com](http://www.muhasabetr.com) 17.06.2023

görülmektedir. Muhasebe hilelerine yönelmenin birden fazla nedeni olmakla birlikte birkaç nedenini sıralayabiliriz:

- Daha az kar dağıtma isteği
- Yolsuzluk yaptıktan sonra bunu gizleme arzusu
- Daha az vergi verme isteği
- Bankalardan yüksek miktarda kredi alma umudu
- İşletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcıları yanıltmak

Bahsedilen hileleri, yöneticiler tarafından ve çalışanlardan tarafından gerçekleşen hileler kapsamında iki gruba ayırabilmemiz mümkündür.

#### **1.2.2.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hileler**

İşletme tepe yöneticileri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Yöneticilerce yapılan hilelerin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.<sup>7</sup>

- İşletmeye ait kıymetleri kendi hesaplarına geçirmelerini saklamak - İşletme sahiplerinin birbirlerini yanlış yönlendirme isteği

- Kar dağıtımını azaltma isteği

- Yolsuzlukların saklanması,

- Alınmaması gereken devlet teşviklerinden yararlanma isteği,

- Daha az vergi ödeme arzusu. İşletme sahipleri ve yönetenlerince meydana getirilen ve kendilerine veya ortaklara üstünlük getirecek diğer üçüncü şahıslara zararlı olabilecek muhasebedeki hileleri ve sebeplerini aşağıdaki başlıklarla açıklayabiliriz,

- Şirketleri durumundan daha iyi ya da kötü göstermeye yarayan düzenlemeler,

---

<sup>7</sup> Korucu, 'Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik' (2018,syf:16)

- Şirketleri durumundan daha iyi ya da kötü göstermeye yarayan düzenlemelerin nedenleri.

### **1.2.2.2. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler**

İşletmede çalışanların temel amacı, yönettiği işletmeye ortak olanların refahının en yüksek düzeye çıkarılmasıdır. Ortakların refahının en yüksek düzeye çıkarılması; şirket paylarının piyasa fiyatlarının yükseltilmesi veya şirketin piyasa değerinin yükseltilmesi ile hemen hemen aynı anlamı taşımaktadır.<sup>8</sup> Bu amaçlar doğrultusunda yöneticiler, sahip veya ortakların arzu ettiği şekilde finansal tablolara yön vererek hileye başvurabilmektedirler. Çalışanlar, işletme sahip ve ortaklarına kendini performanslarını yüksek göstermek, parasal refah düzeylerini arttırmak veya bizzat sahip ve ortakları tarafından gelişen baskılar nedeniyle hileye başvurmaktadır. Bu hile nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Yöneticiler tarafından yapılan mali nitelikli baskılar
- Yapılan hile karşısında kendini haklı gösterme çabası
- Performansını yüksek göstererek daha fazla parasal güç kazanma isteği
- Şirket içerisinde yükselme arzusu

### **1.2.3. Muhasebe Hile Türleri**

İşletme sahip ve çalışanlarının amaçlarına ulaşmak üzere, mali tablolarda işletme lehine veya aleyhine yaptığı oynamalar neticesinde, muhasebe hile türlerini 5 başlık altında toplayabiliriz.

---

<sup>8</sup> Sayılğan, 2019:13

### **1.2.3.1. Bilinçli Hatalar**

Bilinçli ve planlanarak yapılan hatalar, kasti hata olur ve hile kapsamında değerlendirilir. Fakat yapılan bu hataların bilinçli mi yoksa tecrübesizlik ve bilgisizlikten kaynaklı oluşan hata sonucu mu meydana geldiğini ortaya koymak oldukça zordur. Bu noktada denetçinin öncelikle mali tablo ve veri setindeki incelemeler yaparak bir değerlendirmeye varması gerekir. Yapılan incelemeler sonucunda önemli düzensizliklerin varlığının tespit edilmesi ve bunların sık tekrarlanması kasıt olma ihtimalini güçlendirir. Bu duruma bir örnek verecek olursak; işletmeye gelen gider faturasının giderleri yükseltmek amacıyla faturada yazılan tutarda daha yüksek miktarda kaydedilmesi ve bunun sürekli tekrarlanması muhasebe hilesinin yapıldığının açıkça kanıtını oluşturur.

### **1.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler**

Belgesiz işlem yapılarak kayıtların tutulması kayıt dışı işlem hileleri olarak görülmektedir.<sup>9</sup>

İşletmenin ticari faaliyet konusuna giren ve para ile ifade edilebilecek her türlü işlemleri belgeye dayandırılması gerekir. Gerçekleşen işlemlerin belgeye dayandırılmaması veya muhasebe kayıtlarına geçirilmemesi kayıt dışı işlem olarak değerlendirilmektedir. Bu da işletmelerin gerçek durumu yansıtmamasına neden olmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin gerçek amacı, gelirleri beyan etmeyerek vergi kaçırmaya teşebbüştür. Bu duruma birkaç örnek verecek olursak; fatura kesmemek, satış

---

<sup>9</sup> Bayrakdar, 'Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri Ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği'(2019,syf:66)

faturasını gizlemek, mal/hizmet faturasını almamak, alınan faturaları kayda geçirmemek şeklinde sıralamamız mümkündür.

### 1.2.3.3. Belgede Sahtekârlık

Yanılıcı belge; gerçekte olan ticari faaliyeti veya durumu olduğundan farklı gösterilmesidir. Yani var olan belge gerçek olmasına rağmen niteliği ve miktarında gerçeğe aykırı durumun varlığı söz konusudur. Örneğin; satılan bir malın faturada olduğundan daha düşük tutarda gösterilmesi veya vergiden muaf esnaflara iş görülmüş gibi gider pusulasının düzenlenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Sahte belge ise; gerçekleşmeyen ticari faaliyet veya durumun varmış gibi belgeye dayandırılmasıdır. Bu durumu örneklendirecek olursak; X işletmesinden alınan mala düzenlenmesi gereken faturanın hayali Z şirketi adına düzenlenmesi, şirkete ait olmayan gelir/gider faturala, fiş, gider makbuzunun işletmeye aitmiş gibi deftere işlenmesi şeklinde gerçekleşir. İşletme çalışanlarının, ortakların belge sahtekârlığını kullanmasının nedenleri aşağıda açıklanmaktadır.<sup>10</sup>

- Belgesiz bir harcamayı belgeli bir hale getirme düşüncesidir,
- Yıllık Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahlarını azaltarak devlete daha az vergi ödeme düşüncesidir,
- Devletin yapmış olduğu teşviklerden yararlanma düşüncesidir,
- Şirkette yapılan yolsuzlukları giderme düşüncesidir,
- İşletmelere alınan malların ülkeye kaçak veya işletmeye kayıt dışı yöntemlerle alınmış ise bu malları kayıtlara almak için yapılmaktadır,
- Belgelenemeyecek komisyon ve harcamalar belgelendirmek için yapılmaktadır,

---

<sup>10</sup> [www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr). 17.06.2023

- Yapılan bu işlemlerin suç gibi algılanmamasıdır,
- Yapan kişilere verilen cezaların az olmasıdır,
- İşletme çalışanlarının kazançlarını şahsi servetlere dönüştürme hırsı gibi nedenlerden dolayı işletme çalışanları, şirket ortakları ve yöneticiler belge sahtekârlığına yönelmektedir.

#### **1.2.3.4. Bilanço Maskeleye ve Makyajlama**

Yasal mevzuat çerçevesinde ve belirlenen ilkeler doğrultusunda bilançonun hazırlanırken uyulması gereken kurallar bulunmaktadır. İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için “dış çevre” olarak adlandırılan tedarikçiler, yatırımcılar, müşteriler, yatırım kuruluşları, halka açık bir işletme olması halinde düzenleyici kamu kuruluşları ve devlet işletme adına karar verirken finansal tablo aracılığıyla ile analizlerini gerçekleştirirler. Bu yüzden bilançoda bulunması gereken özellikler; doğruluk, samimiyet, şeffaflık, yalınlık, şekil birliğidir.

Bilanço hilelerinden olan maskeleye ve makyajlama belirli amaçlara yönelik bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Her iki durumda da işletmenin, ekonomik ve mali durumu ile karlılık ve likiditesiyle ilgili finansal tablo kullanıcılarına yanıltıcı bilgi vermektir.

Bilanço maskeleyesi; firmaların mevcut finansal tabloların olduğundan daha kötü gösterilmesi olarak tarif edilirken temelde iki nedenle maskeleye yapılır.<sup>11</sup>

Bilanço makyajlama: İşletmelerin finansal tablolarını olduğundan daha iyi gösterilmesidir. Buradaki amaçlar şu şekilde sıralanabilir:

- Ortakları daha fazla tatmin üzere fazla kar dağıtmak
- İşletme faaliyetlerine yeni ortakların katılımını sağlamak

---

<sup>11</sup> <https://muhasebelenler.com/muhasebe-manipulasyonu> 17.06.2023

- Kamuoyunda işletmenin güçlü imaj çizmek
- Borsaya kote olan şirketlerin hisse senedi değerini yükseltmek

Bilanço çıkarmak dönem sonu işlemi olması nedeniyle, bilanço hileleri başlığı altında yapılan maskeleye ve makyajlamalarında yapılan işlemler envanter çalışmalarının son aşamasında gerçekleşir. Kullanılan yöntemler şu şekilde gerçekleşmektedir:

- Bazı borç veya yükümlülükleri bilançoya yansıtılmamak
- Aktif kalemleri olduğundan fazla göstermek
- Şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayırmamak
- Amortisman ayrılmaması
- Başkalarına ait malları işletmenin malı olarak gösterilmesi
- Gider veya gelirlerin kaydının oluşturulmaması
- Satılmayan malları satılmış gibi göstermek
- Gelecek dönem gider veya gelirlerini cari döneme aktarmak
- Yabancı para ile alınan borç veya alacakları dönem sonu kuru ile değerlendirmek

#### **1.2.3.5. Defter ve Belgelerin Yok Edilmesi ve Gizlenmesi**

TTK'ya göre defter ve belgelerin 10 yıl, VUK'a göre 5 yıl aslına uygun saklanması gerekmektedir. Muhasebe hataları, kayıtlarda yer alması dolayısıyla tespit edilmesi kolay iken; hileye başvuru yöntemlerinde kayıtların gizlenmesi veya belgelerin yok edilmesi durumlarında doğru sonuca ulaşmak zorlaşmaktadır. Defter ve belgelerin yok edilmesi; mevcutta bulunan ticari belgelerin parçalanması, yırtılması, atılması şeklinde tamamen ortadan yok edilmesidir. Örneğin; sahte belge kullanıp kullanılmadığına yönelik incelemeye alınan şirket bu belgeleri yok ederse suçun varlığının tespiti mümkün değildir. Kayıp, çalıntı, sel felaketi, yangın gibi mücbir sebep durumlarında mükellefe ait defter ve belgelerin yok olması hallerinde 15 gün içerisinde

Asliye Ticaret Mahkemesinde alınacak zayi belgesiyle bu durumun ispatı gerekmektedir. Gizlenmesi ise; defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi inceleme yetkililerine ibraz edilmemesidir. Bu durumda öncelikle gizlenen belge ve defterlerin varlığı kanıtlanmalı ve ispat edilmesi gerekir.

#### **1.2.4. Hile Grupları**

Çalışan hilelerinde, hileye başvuran işletme çalışanı; hileden etkilenen işverenlerdir. Satıcı hilelerinde hileye başvuran mal veya hizmetleri satan işletme iken hileden etkilenen mal veya hizmetleri satın alan kişi veya işletmedir. Müşteri hilelerinde hileyi yapan müşteriler, hileden etkilenen mal veya hizmeti satan işletmedir. Yönetim hilelerinde hileye başvuran tepe yönetim veya sahip/ortaklar iken; hileye maruz kalan mali tablo kullanıcılarıdır. Yatırım hilelerinde ise; hileyi yapan bireyler; etkilenen kesim ise yatırımcılardır.

Yukarıda bahsedilen hile gruplarına özgü tanımlamalar aşağıda açıklamaları yapılmaktadır.

Çalışan hileleri: işletme çalışanları tarafından kendi çıkarları için yaptıkları hilelerdir. Örneğin; sahte satıcılar yaratarak kendi adlarına menfaat yaratmaları, müşteri, tedarikçilerden rüşvet alınması, para tahsilatlarını muhasebe kayıtlarında göstermeden kendi zimmetlerine para geçirmeleri şeklinde gerçekleşmektedir.

Yönetim hileleri: Yönetim hileleri, şirketin finansal raporlamalarında yasal olmayan düzenlemeler yapılarak şirketin finansal durumunun olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi suretiyle yatırımcılar, hissedarlar, kamu daireleri ve finansal kuruluşlar gibi bilgi kullanıcılarının aldatılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Ercinler, 'Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması'(2014,syf:7)

Yatırım Hileleri: İşletmenin karlarının yüksek veya düşük gösterilmesi sonucunda finansal tablo kullanıcılarını gerçekdışı bilgilerle yatırıma yönlendirmeyi hedeflemektir. Yapılan araştırmalar neticesinde bu hile türünün yaşlılar üzerinde daha etkin olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Satıcı Hileleri: Mal veya hizmet satan kişilerin yapmış oldukları hilelerdir. Bu tür hilelerde satıcı kişi işletmeye mal veya hizmeti olduğundan daha fazla fiyata satabilir, satması gereken kalitenin altında bir mal veya hizmet satabilir, sattığı malları eksik teslim edebilir veya hiç teslim etmeyebilir, sattığı bir malın bozuk, çürük vs. çıkması durumunda üstlenmesi gereken durumu üstlenmeyebilir. Bunlar birer satıcı hilesidir.<sup>13</sup>

Müşteri Hileleri: Müşterilerin mal ve hizmet alımında satıcı işletmeye karşı yapmak oldukları aldatmacalardır. Bu hile türünde amaç alınan mal ve hizmet bedeline ait tutarı az ödemek veya hiç ödememektir.

### **1.3.Hilelerin Önlenmesinde Adli Muhasebecilik**

Adli muhasebe, hukuk, muhasebe, denetim, psikoloji, kriminoloji, grafoloji bilimlerinin iç içe geçtiği yeni bir bilim dalıdır. Adli muhasebe; muhasebesel yönü ağır basan olayların, hukuksal ihtilafların, çözümünü araştıran Türkiye için yeni gelişmiş ülkelerde yaklaşık 100 yıla yakın tarihi olan bir çalışma alanıdır. Uzman tanıklık (bilirkişi tanıklığı), dava destekleri ve hile, yolsuzluk, suiistimal denetçiliği olmak üzere üç değişik alt uzmanlık bölümüne ayrılmaktadır.<sup>14</sup>

Ülkemizde henüz çok yeni olan adli muhasebecilik mesleği, özellikle yapılan tüm uluslararası düzenlemelere rağmen hile ve yolsuzlukların önüne geçilememesi

---

<sup>13</sup> Karakaya, 'Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi' (2016,sayı:330)

<sup>14</sup> [http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8&Itemid=8](http://www.adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=8&Itemid=8), (14.06.2023)

neniyle gerek muhasebe uygulamacılarının gerekse akademisyenlerin ilgi odağı haline gelmiştir. Mesleğe yönelik olarak ülkemizde henüz herhangi bir temel eğitim programı ve yasal düzenleme bulunmamakla birlikte hile denetimi ve adli muhasebecilik üzerine pek çok bağımsız firma kurulmaya başlamıştır. Bunlardan ilki Fraud Research Corporation Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş. olup hile ve yolsuzlukların önlenmesine kurumsal bir çözüm sunmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) tarafından ilk defa 2009 yılında düzenlenmeye başlayan “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı Programı” sonrasında sertifika alan 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tarafından oluşturulan bu kuruluş, bu alanda çalışan pek çok adli muhasebe şirketinin de önünü açmıştır. Bununla birlikte yaklaşık 7 ay süren Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı Programı sonrasında pek çok SMMM’nin unvanının başına “bağımsız adli muhasebe uzmanı” ya da “bağımsız adli müşavir” unvanlarını eklemesi ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine duyulan ilginin artmasını sağlamıştır.<sup>15</sup>

Adli muhasebecilik konusu 3 bölümde incelenmektedir:

1-Dava Destek Danışmanlığı: Adli dava öncesinde veya dava sırasında avukata sağlanan destektir. Örneğin; iddiaları kuvvetlendirmek veya çürütmek amacıyla belge desteğinin sağlanması, finansal konuların anlaşılmasına yönelik danışmanlık vermek, dava görülmesi sırasında lehte veya aleyhte olmak üzere duruşmaya katılmak...

2-Uzman Şahitlik: Bir adli muhasebeci mahkemede uzman şahit olarak, duygusallıktan uzak ve sakin bir şekilde, karmaşık muhasebe sorunlarına ilişkin uzman fikirlerini sunar. Önemli olan muhasebe problemlerini açık ve anlaşılır bir dille sunulmasıdır.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Çabuk, Yücel, ‘Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma’ (2012;syf:72/73)

<sup>16</sup> Çekmen, ‘Muhasebede Yapılan Hatalar, Hileler ve Adli Muhasebe’ (2022,syf:68)

3-Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik: Cezai konuların incelenmesine yönelik süreçlerde araştırmacı muhasebecilik ilgilenir. Örneğin; rüşvet soruşturması, sigorta veya gayrimenkul dolandırıcılığı vb.

#### **1.4.Hile Denetim Teknikleri**

Hile denetimi hukuki sorgulama teknikleri ve standart denetim tekniklerini birleştiren bir alandır. Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler uyguladıkları çeşitli yöntemler sayesinde hile denetimiyle mücadele etmektedir. Yaygın olarak kullanılan denetim teknikleri; Benford yasası, yapay sinir ağı, veri madenciliği, kırmızı bayraklar olarak sıralayabiliriz.

Benford yasası: Benford Yasası'nın temeli 1881 yılında astronom ve matematikçi olan Simon Newcomb tarafından atılmıştır. Newcomb'un bilim dünyasına sunduğu Benford Yasası, ilerleyen yıllarda çeşitli bilim adamları tarafından geliştirilmiştir.<sup>17</sup> Rakamların ortaya çıkış sıklıkları ile gerçek bir muhasebe sisteminde ortaya çıkan ilk rakamların karşılaştırılması esasına dayanan, düzenliklerin tespitinde kullanılan etkin bir yöntemdir.

Yapay sinir ağı: Bilgisayarların insanlar gibi düşünmesini amaç edinen yapay zekadır. Veri setindeki işlemler arasında fonksiyonel ilişkileri tespit etme, tasnif etme, değerlendirme, tahmin ve kontrol işlevlerine tabi tutarak güçlü bir istatistiksel modelleme yöntemi ortaya çıkarır.

Veri madenciliği: Veri seti içindeki örüntü, değişim, düzensizliklerin fark edilerek açığa çıkararak, geleceğe yönelik tahminler üreten veri tabanı teknolojisidir.

---

<sup>17</sup> İnceoğlu, 'Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası'nın Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama' (2020,syf:59)

Kırmızı bayraklar: Potansiyel risk faktörlerini simgeler. İşletme yönetiminin, işletmeye iten durumları, baskıları, fırsatları ön plana çıkarır. Bu yöntem sonucu düzelmekten ziyade hilenin varlığına dikkat çekmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.1. Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim kavramı ticaret hukukumuzda ilk defa 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Kanun'da yer almıştır. Bağımsız denetim; Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.<sup>18</sup>

### 2.2. Denetimin Unsurları

Denetim bir süreçler bütünüdür; Süreçler başından sonuna kadar bir plan dahilinde yürütülür.

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin: İşletmenin finansal tablolarında yer alan mali veriler birer iddia niteliği taşır. Bu iddiaların güvenilirliği ve doğruluğu yapılacak denetim çalışması sonrası kanıtlanmaktadır.

Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) olabilir.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> <http://www.muhasibetr.com/bagimsiz-denetim> 17.06.2023

<sup>19</sup> Ak, 'Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları (2015, syf:7)

Tarafsız Kanıt Toplama ve Değerlendirme: Denetçi, işletmenin iddialarını önyargılardan uzak, objektif bir bakış açısıyla değerlendirmelidir. Denetime çalışmasına katkı sunacak her türlü kişi ve kuruluşlardan gerekli belgeleri sahip olmalıdır.

İlgi Duyanlara Bildirme: Denetimin son aşamasını oluşturmaktadır. Elde edilen kanıtlar ve yönetimin iddialarından elde edilen sonuçlar raporlar haline getirilir. Yatırımcılar, kredi verenler, devlet, tedarikçiler, şirket yöneticileri, şirket hakkında alacağı kararları değerlendirecektir.

### **2.3. Denetim Türleri**

Genel olarak, denetim türlerini amaçlarına göre denetim türleri, denetçinin statüsüne göre denetim türleri ve yapılış nedenlerine göre denetim türleri olarak 3 grupta sınıflandırmamız mümkündür.

#### **2.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Amaçlarına göre denetim türleri; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört farklı sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

##### **2.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi**

Denetim alanında en çok uygulanan ve tercih edilen denetim türüdür. Mali tablolar denetimindeki amaç; işletmenin sunduğu mali tablolardaki iddiaların GKGMİ, kanun, mevzuat, finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği dair incele yapılan inceleme faaliyetidir.

Mali tablolar, şirkete dair her türlü bilgi kullanıcısının ihtiyacını karşılayabilecek düzeyde genel amaçlı bilgi veren en önemli araçtır. Denetçiler, denetime aldıkları şirkete dair şeffaf, doğru, güvenilir bilginin tespiti için çalışır.

Mali tabloların, işletme içinde oluşan faktörler sebebiyle güvenilirliğini ve doğruluğunu etkileyen bazı kıstaslar bulunmaktadır. Aşağıda bu faktörlere kısaca değinilmiştir:

**Çıkar çatışması:** Ortaklar kendi menfaatlerini uğruna, yönetici grup ortaklara kendini kanıtama içgüdüleriyle ve çıkar gruplarının isteği üzerine, finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak düzeyde finansal tablo manipülasyonlarına girişebilirler.

**Önemlilik:** Yatırımcıların, kredi verenlerin, tedarikçilerin veya ortakların alacağı kararlar finansal tablodaki veriler nispetinde değişime uğrayacaktır. Yanıltıcı veya eksik veriler işletme hakkında karar alıcılarını yanlış yönlendirmeye neden olacaktır.

**Karmaşık işlemler:** Ticaret hayatının gelişen koşulları muhasebesel işlemleri daha da karmaşık hale getirmektedir. Kendini gelişim ve yeniliğe açık hale getirmeyen mensup hataları bilgi ve birikimlerinin yetersiz olması nedeniyle, finansal bilgileri doğru okuyamayacak dolayısıyla sunduğu mali tablolar hatalı veya eksik olacaktır.

### **2.3.1.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetiminde kullanılan ölçütler arasında kanun, yönetmelik, işletmenin yönetim kurulu kararları, yönetimin oluşturduğu iç kontrol prosedürleri yer alır. İşletme içi uygunluk denetimi çoğunlukla işletme personeli olan denetçiler vasıtasıyla gerçekleştirilerek işletmenin üst yönetim tarafından belirlenmiş iç kontrol prosedürlerine uygunluğu araştırılır. İşletme dışı uygunluk denetiminde ise örneğin vergi

denetim memurlarının yaptığı incelemeler gibi işletme dışından yetkili otoritelerce denetim gerçekleştirilir.<sup>20</sup>

### **2.3.1.3. Faaliyet Denetimi**

Performans denetimi olarak da bilinmektedir. Bu denetim türünde, işletmenin faaliyet alanına giren konu ve diğer konularda etkinlik ve verimlilik oranını inceler.

Faaliyet denetimi, işletmenin fonksiyonları, mali, kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Faaliyet denetiminin kapsamı, işletmenin tamamı veya bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu gibi bir bölümü de olabilir.<sup>21</sup>

### **2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim**

İşletmeye ait spesifik alanlarda belirli karar alıcılarına detaylı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak üzere, mali tabloların, ticari belgelerin ve hesapların incelendiği denetim türüdür. Aşağıda özel amaçlı denetim türüne ait örnekler yer almaktadır:

- İşletme satışı, devri ve birleşmelerinden önce yapılan denetimler
- Kreditorler tarafından kredi açılmadan önce yapılan denetimler
- Yolsuzluk ve ihmal durumlarının gerçekleştiği hallerde yapılan denetimler
- Vergi incelemeleri

---

<sup>20</sup> Taşar, 'Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtlarının Uygulanması Hakkında Bir Alan Araştırması' (2021,Syf:14)

<sup>21</sup> Tutulmaz, 'Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu' (2018,syf:47)

- Kamu kurumlarında yaptırılan teftiş ve denetimler
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler.

### **2.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri**

İki başlık altında incelenebilir. Bunlar; sürekli denetim ve sınırlı denetim olmak üzere aşağıda açıklaması yapılmıştır

#### **2.3.2.1. Sürekli Denetim**

Her yıl düzenli olarak ve gerekli tüm denetim teknikleri aracılığıyla, tüm finansal tablo ve bunlara dayanan belgelerin incelenmesidir. Halka açık anonim şirketler ve SPK kapsamında yer alan denetime girmesi zorunlu olan şirketler yılsonu itibariyle sürekli denetime tabidirler.

#### **2.3.2.2. Sınırlı Denetim**

Sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara finansal tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.<sup>22</sup>

Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400'de açıklanmakta olan bağımsız denetim; finansal tablolarda yapılan sınırlı denetimde denetçinin, işletme finansal tabloları hazırlanırken genel kabul görmüş finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda, finansal tablo kullanıcılarının güvenini

---

<sup>22</sup> Aslan, 'Türkiye'de İşletmelerin Finansal Tablolarının Şeffaflığı ve Kamuyu Aydınlatma Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi (2017, syf:25)

arttırmanın amaçlandığını ifade etmektedir. Denetçinin elde ettiği sonuç, sınırlı güvenceye dayanmaktadır.<sup>23</sup>

### **2.3.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri**

Yapılış nedenlerine göre zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

#### **2.3.3.1. Zorunlu ( Yasal Denetim)**

Kanunen yapılması zorunlu hale getirilmiş denetim türüdür. Kanun, genelge veya yönetmelikler aracılığıyla denetime ilişkin tüm detaylar açıkça belirlenmiştir. Örneğin; denetim hizmeti alması gereken şirketlerin ölçütleri 2018/11597 Bakanlar Kurulu kapsamında karara ekli olmayan (I) ve (II) sayılı listede yer almayan ve halka kapalı anonim şirketlerin; aktif değerleri toplamı 75 milyon TL, net satış hasılatı 150 milyon TL, çalışan personel sayısı 150 kişi olan şirketler bu kıstasların iki tanesine arka arkaya iki hesap dönemi boyunca sahip olduğunda denetim hizmeti almak zorunda olacaklardır.

#### **2.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim**

Yasal bir mecburiyet taşımamakla birlikte, işletmenin özgür iradesi sonucu gerçekleşen denetim faaliyetidir. Buradaki amaç; işletmenin kendi mali durumunu tespit etmek istemesi, özel amaçlı denetim türünde yer alan herhangi bir durumun varlığı söz konusu olabilmektedir. Tüm denetim türlerinde olduğu gibi bir fark gözetmeksizin

---

<sup>23</sup> Sümer, ' İşletmelerde Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Önemi Üzerine Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma (2021, syf:15)

denetçi, denetim faaliyetine ait tüm aşamaları yerine getirmeli ve gerekli dikkat ve özeni göstermelidir.

### **2.3.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Bağımsız denetim ve iç denetim olmak üzere statüsüne göre denetim türleri ikiye ayrılmaktadır.

#### **2.3.4.1. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim, denetim faaliyetini meslek edinmiş kişi veya kuruluşlar tarafından denetlenecek şirketle sözleşme çerçevesinde yapılan denetimdir. İşletmeler hem kendi performansını ölçebilmek hem de dışarıdan şirket hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere mevzuatın ve denetim standartların öngördüğü yaklaşımlarla finansal tablolara ilişkin makul düzeyde güvenilirlik oluşturacak ve bunu rapor haline getirecek çalışmalar bütünüdür.

Bağımsız denetim, mali tabloları, şirketin faaliyetine konu olan her türlü bilgi ve belgeleri eleştirel ve sistematik bir gözle incelemeye almalıdır. Yine dışarıdan sağlanmış verilerde denetim alanında incelemeye tabidir.

Bağımsız denetimin özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Denetim çalışmaları, ekonomik faaliyetleri ve mali döneme ait finansal tabloları konu alır.
- İşletmenin sunduğu yönetim iddiaları önceden belirlenmiş tekniklerle karşılaştırılır.
- Makul güvence sağlayacak ölçüde yeterli ve önemli denetim kanıtları toplanır.

- Bağımsız olduğu kabul edilen yeterli bilgi ve tecrübeye sahip kişi veya kurumca gerçekleştirilir.
- Denetim sonucunda bir rapor oluşturulur ve işletmeye görüş ifade edilir.

#### **2.3.4.2. İç Denetim**

İç Denetçiler Enstitüsü'nün iç denetim için yapmış olduğu tanım şu şekildedir: "İç denetim, işletmenin operasyonlarına katma değer katmak ve amaçlarına erişmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız güvence verme ve danışma faaliyetidir."<sup>24</sup>

İşletme organizasyonu içinde bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu ile kurumun ihtiyacı yönelik denetçiler bulunmaktadır. İşletmeye hem mali hem de yönetsel konularda güvence ve danışmanlık faaliyetlerini nesnel analizler, değerlendirmeler ve tavsiyelerde bulunarak rapor sunmaktadırlar. Kurum işleyişlerinin etkin ve verimli ilerlemesi için muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilirliğini araştırmak, iç kontrol sistemini aktif haline getirecek yönetsel bir kontrol sistemidir.

#### **2.4. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Denetimin Amaçları**

Finansal tablo kullanıcıları, işletmelerle ilgili doğru karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Düzenlenen veya yayınlanan finansal tabloların, kişi, kurum veya devlet tarafından bağımsız denetim geçmişine sahip olması güven düzeyini arttırmaktadır.

Denetim alanında uzman, tarafsız, güvenilir ve mesleki tecrübeye sahip bağımsız kişiler tarafından gerçekleşir. Denetim sonuçlarının objektif, ön yargılardan uzak ve bağımsızlık ilkeleri esas alınmak üzere sonuçlanması gerekir.

---

<sup>24</sup> Savaş, 'Bağımsız Denetim Firmaları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kalite Ve Etik' (2021,syf:34)

Bağımsız denetime ihtiyaç duyulma sebepleri aşağıda sıralanmıştır:

- Muhasebe bilgi sisteminin karmaşık yapıda olması
- Denetime tabi finansal bilgilerin, finansal tablo kullanıcıları tarafından önem arz etmesi
- Kurum içinde çıkar çatışması ve bilgi asimetrisinin varlığı
- Düzenlenen finansal bilgilerin gerçeği yansıtmaması şüphesi

Bağımsız denetimin faydaları arasında; finansal tablo kullanıcılarına ihtiyaçlarına göre görüş sunması, hile ve hataların önlenmesinde önemli rol oynaması ve yönetime öneriler sunması yer almaktadır.

#### **2.4.1. Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirme**

Denetim, şirketlerin büyüme stratejilerinde, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve kredibilitesinin artırması açısından büyük önem taşımaktadır. Denetçi yapmış olduğu denetim çalışması sonrası makul güvence oluşturacak düzeyde görüş bildirmesi gerekmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetim raporu, denetime konu olan şirketle ilgili, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında finansal bilgiye ihtiyaç duyan herkese en güvenilir görüş bildiren araçtır.

#### **2.4.2. Hata ve Hilelerin Önlenmesi**

Muhasebesel hatalar çalışanlar tarafından yapılırken; hileler ise üst yöneticiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Şirket yönetiminin hileye başvurmasında birden çok etken vardır. Bunlar arasında; daha fazla kar elde ederek vergi tutarının azaltılması, kredi almada avantaj sağlama isteği, yatırımcı çekme gibi sebepler sıralanabilir. Denetimde faaliyeti ise muhasebe manipülasyonlarının önüne geçerek mali bilgilerin

güvenilirliğini ve birliği sağlamak üzere belirtilen standartlara uyulmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda denetim kapsamına giren şirket veya şirket topluluğunun düzenli olarak denetlenmesi gerekmektedir.

### **2.4.3. Yönetime Önerilerde Bulunmak**

Bağımsız denetçi, finansal tablolarını denetlediği işletmenin iç kontrolü ve diğer faaliyetleri aksayan yönleri hakkında birçok bilgiye sahip olmaktadır. Bu bilgiler bağımsız denetçi tarafından işletmeye bazı önerilerde bulunma imkânı sağlamaktadır. Bağımsız denetçi bu tavsiyeleri mektup halinde işletme yöneticisine sunmaktadır. Bu 22 mektupta sistemin zayıf yönlerinden ve giderilmesi için önerilerde bulunur. Bir diğer öneri ise muhasebe sistemi, vergilendirme, üretim, pazarlama ve diğer problemler hakkında önerilerde bulunabilir. Finansal tabloların denetimi sırasında çıkan bu imkân bağımsız denetçi ve denetlenen işletme için faydalı olmaktadır.<sup>25</sup>

### **2.5. Denetim Yapılmasının Önemi**

Günümüzde denetim, işletme faaliyetleri açısından kritik önem taşımaktadır. Rekabet edilebilirliği sağlamak amacıyla ulusal veya uluslararası denetlenmiş işletme bilgilerinin verileri önem arz etmektedir. Denetim faaliyetinde gerçekleşen asıl durum ise mevcut bilgileri ortaya koyarak belirlenen ölçütler vasıtasıyla olması gereken durumu ortaya koymaktır. Buradaki birincil derecede önem ise; hata ve yolsuzlukların önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda değişen ve gelişen ekonomik koşullarda hem finansal tablo kullanıcılarının sayısındaki artış hem de küreselleşme ile güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulması sonucunu ortaya çıkarmıştır.

---

<sup>25</sup> Gürbüz,1990:31-32

### **2.5.1. Finansal Tablo Kullanıcılarının Artış Göstermesi**

Ekonomik değişimlerin kökeninde “bilgi” yatmaktadır. Dolayısıyla, işletmelere en önemli bilgi akışını sağlayacak olan muhasebe sisteminin de önemini anlamamız gerekir. Bu bilgi sisteminde üretilen bilginin asıl amacı, ilgililerin finansal tablolar karşısında bilgi ihtiyacını karşılama görevidir. Bilginin herkes tarafında ulaşılabilir ve doğru olması sistemin etkin işleyişinde önemli bir faktördür. İşletmelerin büyük ölçekli yapılarda olması ve ticari faaliyetlerinin giderek karmaşıklaşması sonucu doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını da arttırmıştır. Açıklanan finansal tabloların yeterince güven vermemesi üçüncü kişileri ve yatırım yapacak karar alıcılarını da bir takım önlemler almaya itecektir. Bağımsız denetim faaliyetleri de bu konuda tarafsız bir şekilde kanıt toplayarak, elde edilen bilgileri analitik değerlendirmeye tabii kılarak ve belirlenen kıstaslarla uyumlaştırarak bilgi akışında ihtiyaç duyulan bilgiyi sağlamış olur.

### **2.5.2. Güvenilir Bilgiye İhtiyaç Duyulması**

Geçmişten günümüze gelen ekonomik, sosyal, siyasi ve finansal krizler alt yapısı sağlam ve güvenilir bilgi akışının ortaya konması gerektiği hususunu ortaya çıkarmıştır. Şirket ortak ve yöneticileri, yatırım yapmak isteyen kişi veya kuruluşlar, devlet, tedarikçiler iş ilişkisi içinde bulunduğu şirkete ilişkin ihtiyaca uygun, güvenilir, gerçek, anlaşılabilir, tutarlı bilgilerle karşılaşmak ister. Böylece işletmenin varolan durumu korunurken; gelecekteki projeleri ve alacağı yatırımları hakkında işletmeye istikrar kazandırır.

## **2.6. Denetimin Faydaları**

Denetim sürecinin hem denetlenen işletmeye, ilgililerine ve devlete olan faydaları aşağıda anlatılmıştır.

### **2.6.1. Denetimin İşletmeye Olan Faydaları**

Denetim faaliyeti sadece 3. kişilere işletme ile ilgili yarar sağlamaz, bizzat işletmeye de birçok faydası söz konusudur.

- İşletme yönetiminde bulunanların ve işletme çalışanlarının hata ve hile yapmasını engeller.
- Devlete verilen beyannamelere temel fayda sağladığından, devletin vergi denetimi yapma olasılığını azaltarak güvenilirliği arttırmış olur.
- Finansal tablolarına göre kredi veren kuruluşun kredi verme olanaklarının artmasını sağlamaktadır.
- Bağımsız denetimi yapılan işletmenin hataları ortaya çıkacağından buna bağlı olarak gelir ve giderlerin durumunu öğrenmede işletmeye fayda sağlamaktadır.
- Genel olarak işletme ilke ve kurallarına uyulması konusunda güvence vermektedir.<sup>26</sup>

### **2.6.2. İşletmenin İlgililerine Olan Faydaları**

Finansal risklerini en aza indirmek isteyen kredi verenler, yatırımcılar ve kamu kurumları denetim raporları sonucuna göre karar alma sürecini netleştirecektir. İşletme ilgililerine sağlanan faydalar şu şekildedir:

---

<sup>26</sup> Güredin, 2007:25

- İşletme ile ilişkisi bulunan taraflara, tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi sunar.
- Denetim sürecini tamamlamış şirketlere, kredi verenler kredi verip vermeyeceğini belirler.
- İşletmeyle ilgilenen tarafları işletme hakkında bilgilendirmede aktif rol oynar.

### **2.6.3. Devlete Olan Faydaları**

Bağımsız denetimin devlete sağladığı faydalar şöyledir:

- İşletme ortak ve yöneticilerinin vergiden kaçmak için usulsüzlük yapma riskini azaltır.
- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini sağlamakla birlikte duruma müdahaleyi hızlandırır.
- Ekonomik politikalarının etkin ve verimli ilerlemesini sağlar.

### **2.7. Türkiye’de Yaşanmış Muhasebe Hilelerine Ait Örnek Olay İncelemesi**

Muhasebe hileleri olaylarına, tarihin her döneminde rastlanılmaktadır. Muhasebe hilelerinin giderek yaygınlaşması hem ekonomik hayatı hem de mali tablo kullanıcılarını olumsuz yönde etkilemektedir. Aşağıda çeşitli tarihlerde ülkemizde yaşanan muhasebe hilelerine ilişkin örnek olaylara yer verilmiştir.

İmar Bankası: Banka 1984 yılında Uzan grubu tarafından satın alınmıştır. Televizyon kanallarında yayınlanan reklamlarda “en yüksek faizi veren banka” sloganları halkı aldatmaya yeterli olmuştur. Türkiye tarihinde ortaya çıkmış en büyük yolsuzluk skandalları olarak kabul edilir. Devletten vergi kaçırdığı ve banka

hesaplarında hayali hesaplar oluşturduğu yönündeki iddialar ile banka inceleme altına alınmıştır. Dolayısıyla, Uzan Grubu bünyesinde yer alan İmar Bankasına, TMSF el koymuştur. Yapılan incelemeler neticesinde;

- Hayali hesaplar açarak oluşan matrah farkının ortadan kaldırıldığı ve devletten vergi kaçırıldığı
- GV stopajları ve fonlarla ilgili uyulması gereken mevzuat ve yasal düzenlemelerin yerine getirilmediği
- Bankacılık faaliyetlerini yerine getirmediği
- Kredilerin tamamına yakını Uzan Grubuna kullandırılması
- Gelir-gider dengesizliklerinin oluşturulduğu
- Likidite sıkışıklığının olduğu tespit edilmiştir.

Pamukbank: 1973 yılında Çukurova grubu bünyesine dahil olmuştur. Bankanın yaşadığı genel problemler arasında;

- Verilen kredilerin grup kredisi şeklinde verilmesi ve kredilerin tahsilatlarının sağlanamaması
- Karşılık hesaplarının oluşturulmadığı
- Likidite sıkışıklığı
- Aktif-pasif uyumsuzluğu
- Muaccel hale gelen faiz ve anaparaların gelir-gider dengesizliğinin yaşanması nedeniyle ödenmediği
- Faizlerin tahsilatını yapmak yerine faiz reeskontuna tabi tutulduğu tespit edilmiştir.

TDHP'ye uygun olmayan kayıtlarla, kredilerin kur farkı ve reeskontlarını; krediler hesabı altında alt hesaplarda ve diğer aktif hesaplar içinde geçici hesaplarda

oluşturularak izlenmiştir. Ödenmesi yapılmayan kredi ve anaparalara reeskont tekniği uygulanmış, reeskont tutarı anapara üzerine eklenerek tekrar reeskont uygulaması gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla, gerçekte zarar eden bankanın bu teknik dolayısıyla karlı gösterilme amacıyla muhasebe hilesine başvurulduğu ortaya çıkmıştır.

Etibank: 1996 yıllarının sonuna kadar kamu bankası niteliği taşıyan Etibank, Eti Holding'den ayrılarak özelleştirilmiştir. Devri yapılacak banka ihale yöntemi ile Doğan Kumaşçılık'ın sahibi Sabri DOĞAN kazanmıştır. Fakat bir süre sonra yaşadığı ekonomik kriz nedeniyle ihale bedelinin peşinatını yerine getiremediği için ihalenin iptali ile gerçekleşmiştir. Bunun ardından Medya Holding'in sahibi Dinç BİLGİN ve Nergis Holding'in sahibi Cavit ÇAĞLAR ortaklık anlaşması yaparak Etibank'ı satın almışlardır. Bir süre sonra Cavit ÇAĞLAR sahibi olduğu İnterbank TMSF tarafından el konulunca, Bilgin ailesi ve Sabah Medya Grubu Etibank'a ait tüm hisseleri kendi bünyelerine katmıştır.

Banka sahipleri, reklam adı altında kendi kuruluşlarına Etibank'tan yaptıkları yüksek tutarlı para transferleri ve yüksek miktartlı krediler kullandırmaları dolayısıyla yargılanmaları gerçekleşmiştir.

27 Ekim 2000 tarihinde ise banka TMSF'ye devredildiği kamuoyuna açıklanmıştır. BDDK'nın 27.10.2000 tarihli 85 ve 86 sayılı kararları ile de; bankanın yükümlülüklerini yerine getirme noktasında zayıf olduğu, yapılan uyarı dikkate almadığı, gelir-gider dengesinin bozulmuş olması, pasiflerin aktiflerden fazla olması nedeniyle sorumluluklarını yerine getiremeyeceğinden ülke ekonomisinin ve mali sisteminin istikrarı ve güven ortamının bozulmaması gerekçesiyle fona devri gerçekleşmiştir.

## SONUÇ

Küreselleşme sonucunda ulusal ve uluslararası düzeyde gerçekleşen ekonomik işbirlikleri gün geçtikçe artmaktadır. Muhasebe, bilgi sistemi ise ortaya çıkan finansal işlemleri kayıt altına almaktadır. Dolayısıyla, işletme ve diğer karar alıcıların doğru ve güvenilir bilgiye ulaşabilmesi için muhasebe standartlarına, kanun ve mevzuata uygun kayıtların işleniyor olması gerekiyor.

İşletmelerin belirli bir hesap dönemine ilişkin sunduğu finansal tablolar, sadece işletme yönetimini değil işletmeyle ilişki diğer tarafları da ilgilendirmektedir. Ticaret hacmindeki olumlu gelişmelerin yanı sıra işletmelerin hata ve hile yoluna başvurusu işletmelerin devamlılığını olumsuz yönde etkilerken; işletmeyle ilgili karar alıcı birimleri de yanlış yönlendirmektedir. Hata ve hile kavramlarını birbirinden ayırt eden “kasıt” unsurunun varlığıdır. Hata ve hile tekniklerine başvuran işletmeler sadece kendi menfaatleri için, işletmenin karını ve dolayısıyla finansal tablolarına etki etmektedir. Hilelerin ortaya çıkarılmasındaki asıl sorumluluk ise işletme yönetimine aittir. Gerek yasal düzenlemeler gerekse mevzuatta yapılan düzenlemeler neticesinde tedbir alınması ihtiyacı doğmuştur.

Denetim faaliyeti, finansal tabloların şeffaflığını, doğruluğunu, güvenilirliğini sağlaması açısından hem işletme içinde hem de işletme dışında devlete, topluma, kredi verenlere, yatırım yapacak olanlara yönelik güvence mekanizmasıdır.

Denetim, işletme ve bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından yapılan sözleşme gereği, işletmenin sunduğu finansal tablolardaki “yönetim iddialarını” önceden belirlenen standartlar ve doğrulama teknikleri vasıtasıyla raporlama sürecidir. Buradaki amaç sadece hile ve hataların önüne geçmek değildir. İşletmenin performansını, gelecek vadede yapması planladığı yatırımlara da ışık tutarken aynı zamanda işletmeyle ilişki diğer birimlere de bilgi sunar.

Denetim faaliyeti ekonomiye doğru bilgi akışı sunmaya yardımcı olur. Bu faaliyeti yerine getirirken denetçiler, bağımsız ve tarafsız davranmalıdır. Yüksek bilgi ve tecrübeye sahip, mesleki şüphecilik içerisinde etik ve ahlak kurallarına uygun davranışlarda bulunarak denetim faaliyetlerini yürütmelidir.

Bağımsız denetim sektörünün gelişmesi ve büyümesi, muhasebecilik faaliyetinin kalitesini arttıracak, işletmeye güvenilirlik ve gelecekteki projelerine ışık tutmaya, karar alıcı birimlerin sağlıklı değerlendirmeler yapmasına ve yolsuzlukların önüne geçerek ekonomik büyümeye destek sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Ak, Mehlika Sultan, '*Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Sistemi ve Uluslar arası Bağımsız Denetim Standartları*' Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2015
- Aslan, Hasan, '*Türkiye'de İşletmelerin Finansal Tablolarının Şeffaflığı ve Kamuyu Aydınlatma Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi*' Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2017
- Bayraktar, Muhsin '*Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri Ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği*', Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, 2019
- Çabuk, Adem, Yücel, Elif, '*Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma*' Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2012
- Çekmen, Yılmaz, Muhasebede Yapılan Hatalar, Hileler ve Adli Muhasebe, 1.Baskı, Ankara, İksad Yayınevi, 2022
- Demir, Cumhur, '*Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi*' Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi,2022
- Ercinler, Serkan, '*Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*' Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi,2014
- Gürbüz Hasan, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, 1990.
- Güredin Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Basım Yayın, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 2007.
- İnceoğlu, Bahar '*Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Benford Yasası'nın Kullanılmasına Yönelik Bir Uygulama*' Yüksek Lisans Tezi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, 2020

Karakaya, Gencay, 'Çalışan Hileleri ve İç Kontrol Sistemi' Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 2016

Korkmaz, Bekir, 'Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Sürekli Denetim: Bist İmalat Endeksi Üzerine Bir Araştırma' Doktora Tezi, Karabük Üniversitesi, 2022

Korucu, Ece, 'Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik' Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi, 2018

Okay, Suat, 'Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi' Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, 2011

[www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr). 2016

<https://www.tdk.gov.tr> 17.06.2023

[www.muhasibetr.com](http://www.muhasibetr.com) 17.06.2023

<https://muhasibebilenler.com/muhasebe-manipulasyonu> 17.06.2023

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, 25.04.2023

<https://masak.hmb.gov.tr/sunus> , 05.05.2023

<http://www.muhasibetr.com/bagimsiz-denetim>, 17.06.2023

<https://sen.av.tr/tr/makale/masakin-gorev-ve-yetkileri-ile-hesap-ve-islemlere-elkoyma>, 18.05.2023

[http://www.adlimuhasebe.com/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8&Itemid=8](http://www.adlimuhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=8&Itemid=8), 14.06.2023

Sayılgan, Güven, Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı, 8. Baskı, Ankara, Siyasal Kitapevi, 2019.

Savaş, Elif 'Bağımsız Denetim Firmaları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kalite Ve Etik' Yüksek Lisans Tezi, Kırklareli Üniversitesi, 2021

Sümer, Merve, ' *İşletmede Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Önemi Üzerine Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma* ' Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, 2021

Taşar, Sezin Açık ' *Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtlarının Uygulanması Hakkında Bir Alan Araştırması* ' Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi,2021

Tutulmaz, Hilmicem, ' *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu* ' Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2018

## ÖZET

Muhasebe, sosyal ve ekonomik hayatın en önemli unsurudur. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler, işletme sahiplerini, ortaklarını, kredi veren kuruluşları, devleti kısacası tüm toplumu ilgilendirmektedir. Bu nedenle yapılan hile ve hatalar muhasebe bilgi kullanıcılarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Muhasebede yapılan hile ve hataların ortaya çıkarılması veya öncesinde belirlenebilmesi için denetim son derece önemlidir. Gerek yasal düzenlemelerle gerekse mevzuat koşullarına aykırı hareket edenlere ağır yaptırımlar uygulanmalı, ekonomik düzene etki edebilecek hasıllata sahip işletmelerde denetim faaliyeti sıkılaştırılmalıdır. Böylece ekonomik sistem güvence altına alınmış olacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe, hile, hata, denetim, muhasebe bilgi kullanıcıları

## **ABSTRACT**

Accounting is the most important element of social and economic life. The information produced in the accounting information system concerns business owners, partners, credit institutions, the government, in short, the whole society. For this reason, cheating and mistakes affect the accounting information users negatively.

Auditing is extremely important in order to detect or detect fraud and errors in accounting. Heavy sanctions should be applied to those who act against both legal regulations and legislative conditions, and audit activities should be tightened in businesses with revenues that may affect the economic order. Thus, the economic system will be secured.

**Keywords:** Accounting, fraud, error, audit, accounting information users