

İşletmelerde Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu İle Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi

*The Role of Internal Control in Prevention of Fraud in Enterprises: A Case Study in
An International Freight Transportation Enterprise*

Zeynep KILIÇ*
Nevran KARACA**

ÖZ

İşletmelerde hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi büyük ölçüde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ve değişen koşullara göre sürekli güncellenmesine bağlıdır. Bu çalışmada, işletmelerde hilelerin önlenmesinde iç kontrolün rolünün ortaya koyulmasına yönelik olarak karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı faaliyeti ile iştigal eden bir işletmede yaşanan bir vaka üzerinden hileli eylemlerin tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmada öncelikle hile ve iç kontrol hakkında bilgi verilerek aralarındaki ilişkiye değinilmiş, sonrasında karayoluyla uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede çalışanların gerçekleştirdiği hilelerin tespit edilmesi süreci ve bu hilelerin önlenmesine yönelik çözüm önerileri örnek olay yöntemiyle ortaya konulmuştur. Çalışmanın sonucunda işletmedeki çalışan hilelerinin önemli ölçüde iç kontrol bileşenlerinden bilgi ve iletişim ile gözetim faaliyetlerinin eksikliğinden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELELER

Hile, Çalışan Hileleri, İç Kontrol, İç Kontrol Bileşenleri

ABSTRACT

The detection and prevention of fraud in enterprises largely depends on the existence of an effective internal control system and its continuous updating according to changing conditions. In this study, in order to reveal the role of internal control in the prevention of fraud in enterprises, it is aimed to identify fraudulent actions through a case experienced in an enterprise engaged in international freight transportation activities by road and to offer solutions for prevention. For this purpose, in the study, firstly, information about fraud and internal control is given and the relationship between them is mentioned and then the process of determining the frauds performed by the employees in an enterprise engaged in international freight transportation by road and the solution suggestions for the prevention of these frauds were revealed by case study method. As a result of the study, it was concluded that employee fraud in the enterprise was significantly caused by the lack of information and communication from internal control components and surveillance activities.

KEYWORDS

Fraud, Employee Fraud, Internal Control, Components of Internal Control

<i>Makale Geliş Tarihi / Submission Date</i> 11.08.2022		<i>Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance</i> 18.09.2022	
<i>Atıf</i>	Kılıç, Z. ve Karaca, N. (2022). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrolün Rolü: Karayolu İle Uluslararası Yük Taşımacılığı Yapan Bir İşletmede Örnek Olay İncelemesi. <i>Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi</i> , 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 553-565.		

* SMMM, Bağımsız Denetçi, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, klcdenetim@gmail.com, ORCID: 0000-0001-7467-1649

** Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, nkaraca@sakarya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3910-2456

GİRİŞ

İşletmelerde hilenin önlenmesine yönelik olarak etkin bir iç kontrol sistemi kurulması veya var olan iç kontrol sisteminin güçlendirilmesi önem arz etmektedir. Zira hilelerin önüne geçilmesinde en önemli araçlardan biri işletmelerde oluşturulmuş güçlü bir iç kontrol yapısıdır (Bozkurt, 2011: 147). İç kontrol sisteminin mevcut olmaması ya da etkin olarak işlememesi işletme varlıklarının kaybına, yönetimin yanlış veya eksik kararlar almasına, suistimallere ve müşteri, kâr, verimlilik vb. çeşitli kayıplara neden olabilmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2003: 227). Hileli eylemlerin önceden tahmin edilmek suretiyle tespit edilerek iç kontrol yapısının bu hileleri önleyecek şekilde kurulması olası hileli eylemlerin büyük ölçüde önüne geçilmesini sağlayabilir.

Günümüzde işletme büyüklüğü fark etmeksizin hemen hemen her türlü işletmede biçimlendirilmiş olsun veya olmasın, yetkilendirme mekanizmaları, görevlerin ayrılığı, fiziki koruma, erişim prosedürleri vb. bir takım kontrol faaliyetleri mevcuttur (Tüm, 2015: 113). Bununla birlikte işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin mevcut olmaması durumunda işletmenin maddi varlıklarının yönetimin kontrolünden çıkması olasılık dâhilindedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 223). Özellikle yönetimi daha çok kişisel güvene dayanan küçük ve orta ölçekli işletmelerin büyük ve kurumsal yapıya sahip işletmelere nazaran iç kontrol mekanizmaları daha zayıf olduğundan bu tip işletmelerde hileli işlemlerin tespit edilmesi ve önlenmesi oldukça zordur (Karakaya, 2016: 160). Bu tür işletmelerde genellikle mali kaynakların yetersizliği sebep gösterilerek etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik yatırımlar yapılmadığından sıklıkla önemli düzeyde mali kayıpların yaşandığı bilinmektedir. Türkiye'nin ekonomik yapısı içindeki yüksek payı ve finansal zorlukları göz önünde bulundurulduğunda bu işletmelerin hayatta kalabilmesi önemli ölçüde iç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi ile mümkündür.

İç kontrol faaliyetlerinin sistemli bir şekilde yürütüldüğü, yetki ve sorumlulukların belirlendiği ve birimler arasında koordinasyonun sağlandığı işletmelerde dahi iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının, etkinlik derecesinin ve işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi önem taşır (Aksoy, 2005: 139). İç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülerek hilelerin önlenmesi için yöneticilerin çalışanlarından kopuk olmamaları, onları çalışmalarını sırasında bilinçli bir şekilde kontrol etmeleri, riskli durumları tanımlamaları yanında iç kontrol sistemini de sürekli geliştirmeleri gerekmektedir (Dumanoğlu, 2005: 357).

Bu çalışmada, karayoluyla uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede yaşanmış olan silsile halindeki hile eylemlerine neden olan iç kontrol zayıflıklarının tespit edilmesi ve bu zayıflıkların giderilmesine olanak sağlayacak çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır. Bu alanda faaliyet gösteren bir işletmenin tercih edilmesinin sebebi; uluslararası karayolu yük taşımacılığı faaliyetinin lojistik sektöründe önemli bir paya sahip olması ve incelenen vakanın bu faaliyet ile iştigal eden işletmeler için örnek teşkil etmesidir.

Bu bağlamda çalışmada ilk olarak iç kontrol ve hile kavramları çerçevesinde iç kontrol ile hilenin ilişkisi hakkında bilgi verilmiş, sonrasında ana faaliyet konusu karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı olan bir işletmede karşılaşılan hile eylemleri iç kontrol çerçevesinde analiz edilmiştir.

1. HİLE VE HİLE TÜRLERİ

Türk Dil Kurumu sözlüğünde “1. Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika, aldatmak 2. Çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” (<https://sozluk.gov.tr/>) şeklinde tanımlanan hile, bir çalışanın işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasten uygun olmayan şekillerde kullanması veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması (Bozkurt, 2011: 60) olarak tanımlanabilir. Hile, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan 240 nolu ve “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” adlı bağımsız denetim standardında ise, “Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir” (BDS 240, prg. 11) olarak tanımlanmıştır.

Hile genel anlamıyla bir kişinin başka bir kişi üzerinden haksız çıkar sağlamak saikiyle giriştiği veya dahil olduğu sahtekârlığa, açgözlülüğe, kurnazlığa, aldatmaya dayanan olumsuz davranışlar bütünü olarak da ifade edilmektedir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 35-36). Hile, “hürsüzlük, çalmak, yanlış gösterim, yolsuzluk, rüşvet, muvazaalı işlemler ve varlıkların zimmete geçirilmesi” şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Terzi, 2012: 26). Hile, daha çok iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanmakta, önemli bir kontrol eksikliği veya kontrollerin uygulanmasında karşılaşılan aksaklıkların var olduğunu göstermektedir (Batı, 2017: 20). Ayrıca günümüze kadar yapılmış olan hile eylemlerinde “Güven” unsurunun ön planda olduğu, hile eyleminin başarısını önemli ölçüde etkilediği görülmektedir (Gökçen ve Tipi, 2019: 148).

BDS 240’ta hileler varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama şeklinde sınıflandırılmıştır. ACFE (Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği- Association of Certified Fraud Examiners) ise hile ağacı olarak

adlandırmış olduğu sınıflandırmada hileleri, hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanımı ve yolsuzluk olarak üç ana grupta ele almıştır (ACFE, 2022: 10).

Varlıkların kötüye kullanımı daha çok işletmenin alt kademe çalışanları tarafından gerçekleştirilmekte, hileli finansal raporlama ise genellikle üst yönetim tarafından finansal tablolar üzerinde oynanması şeklinde gerçekleştirilmektedir (Ocak ve Güçlü 2014: 126). Çalışmanın kapsamı çalışanların işletme varlıklarını kötüye kullanmasına yönelik bir örnek olay ile sınırlı olduğundan burada hileli finansal raporlama konusuna değinilmemiştir.

Varlıkların kötüye kullanımı, işletme varlıklarının çalınması veya amacı dışında kullanımını ifade etmektedir. Varlıkların kötüye kullanılmasında genellikle varlıkların kaybolduğunu veya izinsiz şekilde teminat olarak verildiğini gizlemek amacıyla yanlış ya da yanıltıcı belge veya kayıtlar düzenlenir (BDS 240, prg.A5). Varlıkların kötüye kullanılması yoluyla yapılan hileler daha çok alt ve orta kademe çalışanlar tarafından gerçekleştirilmekte (Tüm, 2015: 109) olup BDS 240'ta varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin verilmiş örnekler şunlardır (BDS 240, prg.A5):

- Tahsil edilen paranın zimmete geçirilmesi (*örneğin, alacak hesaplarından yapılan tahsilatın kötüye kullanılması veya kayıtlardan silinerek çıkarılmış alacaklardan tahsil edilen tutarların kişisel banka hesaplarına aktarılması*).
- Maddi varlıkların veya fikri hakların çalınması (*örneğin, kullanmak veya satmak amacıyla stokların çalınması, satmak amacıyla hurdaların çalınması, işletmeye ait teknolojik verilerin rakip işletmelerle gizli anlaşmalar yapılmak suretiyle menfaat karşılığı satılması*).
- İşletmenin teslim almadığı mal ve hizmetler için ödeme yaptırılması (*örneğin, hayali satıcılara ödeme yapılması, fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığında tedarikçilere işletmenin satın alma birimi çalışanları tarafından ödeme yapılması, hayali çalışanlara ödeme yapılması*).
- İşletme varlıklarının kişisel amaçlarla kullanılması (*örneğin, işletme varlıklarının kişisel kredi veya ilişkili taraf kredisi için teminat olarak kullanılması*).

Hileler işletmeler açısından ise; çalışan hileleri, satıcı hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri olmak üzere beş grup şeklinde sınıflandırılmış olup Tablo 1'de her grup açısından hilenin etkilediği kişi(ler)/grup(lar), hileyi gerçekleştirenler ve ilgili hile türünün kapsamı hakkında açıklamalar sunulmuştur.

Tablo 1: İşletmeler Açısından Hile Türleri

Hile Türü	Fail	Mağdur	Açıklama
Çalışanların işletme varlıklarını zimmetine geçirmesi	İşletme Çalışanları	İşletme Sahibi	İşletme çalışanlarının buldukları pozisyonu kullanarak işletmeye ait varlıkları kullanması.
Satıcı hileleri	İşletmenin Tedarikçileri	Tedarikçilerden mal veya hizmet satın alan işletmeler	Satıcının olması gerekenden daha yüksek tutarlarda fatura kesmesi ya da anlaşmaya varılandan daha az mal veya daha düşük kaliteli malları teslim etmesi.
Müşteri hileleri	İşletmenin Müşterileri	Müşterilere satış yapan işletmeler	Müşterilerin, işletmeye hiç ödeme yapmaması veya ödemesi gerekenden çok daha az ödeme yapması ya da aldatma yoluyla işletmeden daha fazlasını alması.
Yönetim hileleri (finansal tablo hileleri)	İşletmenin Yöneticileri	İşletmenin paydaşları, kreditorler, vergi otoriteleri vb. düzenleyiciler	Yönetimin finansal tabloları manipüle ederek işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermesi.
Yatırım hileleri ve diğer tüketici hileleri	Her çeşit hile yapanlar	Yatırımcılar	Bu hile türü hilekârın yüz yüze veya internet üzerinden yatırımcıları değersiz yatırımları finanse etmesi amacıyla aldatması.
Diğer hileler	Duruma bağlı olarak değişen tüm hileler	Duruma bağlı olarak değişen tüm hileler	Kişilerin karşı tarafı güven yaratarak aldatması.

(Albrecht ve diğ., 2018: 8)

Çalışmanın kapsamında yer verilen örnek olay çalışan hilelerine örnek teşkil ettiğinden burada yalnızca çalışan hilelerine değinilmiştir. Çalışan hileleri, işletme çalışanlarının işletme varlıklarını ve kaynaklarını haksız bir kazanç elde edebilmek için kasıtlı olarak uygun olmayan biçimde kullanması veya ele geçirmesi

(Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen, 2013: 33) olarak tanımlanmaktadır. Çalışan hileleri, işletmelerde en sık karşılaşılan hile türü olmakla birlikte bu hilelerin verdiği kayıplar diğer hile türlerine göre en son sırada yer almaktadır (Ataman ve Aydın, 2017: 5).

Çalışanlar, işletmelerdeki iç kontrol zayıflıklarını fırsata dönüştürerek bir takım mesleki hileler gerçekleştirirler (Kardeş Selimoğlu ve Altunel, 2020: 119). Bu hileler genellikle doğrudan nakit hileleri (hırsızlık), hileli ödemeler, kayıt öncesi hileler, stokların ve diğer varlıkların amaç dışı kullanılması ve çalınması şeklindedir (Aslanzade, 2017: 71). Hilelerin ortaya çıkartılmasında hile yapma ihtimali bulunan çalışanların öncelikle çalıştıkları birimlerde ortaya çıkan, olağan akışın dışında dikkat çeken olayların ve özel yaşamları izlenerek özel yaşam standartlarındaki olağanüstü değişikliklerin dikkatle izlenmesi gerekmektedir (Dumanoğlu, 2005: 352).

2. İÇ KONTROL VE HİLE İLİŞKİSİ

İç kontrol, işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, çalışanların üst yönetim tarafından belirlenmiş politikalara bağlılığını arttırmak amacıyla üst yönetim tarafından uygulamaya konulan önlem ve yöntemlerin tamamıdır (Güredin, 2014: 315).

COSO (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından yayımlanan ‘İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’de iç kontrol, “*bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uygunluk ilgili hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir*” (COSO, 2013: 3) şeklinde tanımlanmıştır.

İç kontrol sisteminin esas amaçları (Kepekçi, 1996: 60; Dalğar, 2012: 134) aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- İşletme varlıklarının korunması,
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve tespit edilmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması,
- Yönetim politikalarına bağlılığın sağlanması,
- İşletme tarafından belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması.

Etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurları ise uygun bir şekilde kurulmuş organizasyon yapısı, etkin bir muhasebe sistemi, yeterli sayıda ve nitelikte personel ve iç denetim (Gürbüz, 1995: 47) olarak özetlenebilir. Bu unsurlardan iç denetim ise iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşip ulaşmadığına ilişkin olarak yapılan tespitler konusunda işletme yöneticilerine bilgi vererek, hem yöneticilerin doğru karar almalarına hem de iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine katkıda bulunmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

ABD’de ve Dünyada yaygın olarak kullanılan ve diğer iç kontrol modellerine rehberlik eden COSO iç kontrol modeli (Kardeş Selimoğlu ve Diğ., 2019: 236), kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetleri olmak üzere birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenlerin kapsamı aşağıda açıklanmıştır.

➤ **Kontrol Ortamı:** İşletmenin kültüründen etkilenen, işletme çalışanlarında kontrol bilincinin oluşmasını sağlayan etkenlerin tamamı (Türedi ve Celayir, 2021: 7) olup, iç kontrolün sağlıklı şekilde işleyebilmesi için gerekli temeli oluşturan bir takım standartlar, süreçler ve yapılardan oluşmaktadır. Kontrol ortamı, işletmenin faaliyetlerini ve kararlarını geniş bir şekilde etkilemekte ve iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır (Baskıcı, 2015: 168). İç kontrol sistemi aynı zamanda sistemin amaçlarına ulaşması için etkin bir yapı ve disiplin ortamı sağlamaktadır (Pickett, 2010: 258’den aktaran: Korga ve Aslanoğlu, 2020: 98). Bir işletmede iç kontrole verilecek önemin düzeyini yönetim kurulu ve üst yönetim belirler. COSO modelinde kontrol ortamıyla ilgili temel ilkeler; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık, yönetim kurulunun iç kontrol sisteminin performansını ve gelişimini yönetimden bağımsız olarak izlemesi, yönetimin gözetim kurulu ile işletme amaçları doğrultusunda organizasyon yapısının, işletme raporlamasının ve yetki/ sorumlulukların belirlenmesi, kuruluşun yetkin kişileri istihdam etmesi, geliştirmesi ve elde tutması ile çalışanların iç kontrollere ilişkin sorumlulukları ile ilgili hesap verme konusunda sorumlu tutması (COSO, 2013: 6). şeklinde belirtilmiştir.

➤ **Risk Değerlendirme:** İşletmenin amaçlarını gerçekleştirilmesi esnasında karşılaşması muhtemel olan risklerin belirlenip analiz edilmesi ve bu risklere uygun karşılıklar verilmesini belirleme süreci (Akyel, 2010: 87) olup, dinamik ve tekrarlayan bir süreçtir. COSO modelinde risklerin değerlendirilmesiyle ilgili temel ilkeler; kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerin tanımlanması ve risklerin ne şekilde yönetileceğini belirlemek için bu riskleri analiz etmesi, risklerin değerlendirilmesinde hile olasılığını göz önünde bulundurması ve iç kontrol sistemini önemli düzeyde etkileyebilecek değişimlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi olarak belirtilmiştir (COSO, 2013: 7).

➤ **Kontrol Faaliyetleri:** İşletmenin tanımlamış olduğu riskleri azaltmak amacıyla tasarlanan politika ve prosedürlerin tamamını ifade etmektedir. Kontrol faaliyetleri, bağımsız mutabakatları ve faaliyetlerin performansının gözden geçirilmesi gibi faaliyetleri kapsayabilir. Görevler ayrılığı ilkesi, genellikle kontrol faaliyetlerinin tespit edilmesi ve geliştirilmesinin içine inşa edilir (Coşkun ve Teraman, 2018: 132). COSO modelinde kontrol faaliyetleriyle ilgili temel ilkeler; kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerin kabul edilebilir seviyeye indirilmesine katkıda bulunan kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, teknoloji üzerindeki genel kontrollerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, kuruluşun prosedürler aracılığıyla kontrol faaliyetlerini uygulaması olarak ifade edilmiştir (COSO, 2013: 7).

➤ **Bilgi ve İletişim:** İşletmede yürütülen faaliyetler, yasal mevzuata ve işletme mevzuatına uygunluk ve finansal raporlama ile ilgili bilgilerin tanımlanmasını ve uygun şekilde kayıt altına alınmasını ve ilgililere sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için zamanında iletilmesini ifade eder. İç kontrol sisteminin etkin ve verimli sonuçlar ortaya çıkartması ve hile riskini minimize edebilmesi noktasında, şirket iç ve dış süreçleri arasındaki iletişim ağlarının ve bilgi aktarımlarının etkin olması gerekmektedir (Kayıkçıoğlu, 2019: 83). İç kontrolün devamlılığını sağlamak ve iç kontrolün amacına ulaşması için diğer bileşenler arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. COSO modelinde bilgi ve iletişimle ilgili temel ilkeler; iç kontrolün işleyişini desteklemek için ilgili ve kaliteli bilgilerin elde edilmesi veya oluşturulması ve kullanılması, iç kontrole yönelik hedefler ve sorumluluklar da dâhil olmak üzere iç kontrolle ilgili bilgilerin kurum içine paylaşılması, iç kontrolün işleyişini etkileyen konularla ilgili olarak dış paydaşlarla iletişim kurması olarak belirtilmiştir (COSO, 2013: 7).

➤ **İzleme Faaliyetleri:** İç kontrol yapısının ve bu kapsamda yürütülen faaliyetlerin sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir. İç kontrol sistemi kurulduktan ve hayata geçirildikten sonra, sistemin gözlemlenmesi ve varsa aksaklıkların belirlenmesi ve bu aksaklıklara göre sistemin iyileştirilmesi sistemin sürekliliği açısından önem arz etmektedir (Kayıkçıoğlu, 2019: 83). COSO modelinde izleme faaliyetleri ile ilgili temel ilkeler; iç kontrol sisteminin işlerliğine yönelik olarak sürekli ve/veya ayrı gözden geçirme faaliyetlerinin seçilmesi, geliştirilmesi ve yönetilmesi ve iç kontrolle ilgili eksikliklerin değerlendirilip üst yönetim ve yönetim de dâhil olmak üzere düzeltici önlem almaktan sorumlu taraflara zamanında iletilmesi şeklindedir (COSO, 2013: 7).

Bir işletmenin, etkin bir iç kontrol yapısına sahip olabilmesi için söz konusu beş bileşenin işletmenin yapısına uygun şekilde tasarlanması ve uygulanması gerekmektedir. İşletme yönetimi, iç kontrol sisteminin kurulmasında aşağıda ayrıntısı verilen temel ilkeleri göz önünde bulundurmalıdır (Güredin, 2014: 329).

➤ **Görevlerin Ayrılığı İlkesi:** Bu ilke bir işin başlangıcından tamamlanmasına kadar tek kişi tarafından yapılmasının engellenmesi gerektiğini ifade eder (Bozkurt, 2011: 119). Bu ilkeye uygun yetkilendirme yapılması özellikle kritik öneme sahip görevler açısından son derece önemlidir. Bu ilkenin amacı, çalışanların birbirlerini kontrol etmesini sağlayarak hata ve hileden kaynaklı risklerin önüne geçilmesidir. Bu ilkenin gereği olarak yöneticiler yetkilendirme, işlemleri kaydetme ve varlıkları koruma işlevlerini farklı çalışanlara tahsis etmelidir (Ataman Gökçen ve Tahtlı, 2019: 185).

➤ **Yetkilendirme İlkesi:** İşletmede yapılan her faaliyet o faaliyetle ilgili süreçlerde görevlendirilmiş kişilerce yetkileri dâhilinde yapılmalıdır. İşletmedeki bilgi sistemlerine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapılması yetkilendirme ilkesinin yerine getirilmesine örnek olarak gösterilebilir.

➤ **Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi:** İşletmelerde etkili bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin kurgulanmış olması gerekir. Varlık hareketlerinin fatura, makbuz, kaşe ve imza vb. şekilde belgelendirilmesi ve bu belgelere dayalı olarak muhasebe kayıtlarının yapılması ile sorumlulukların belge üzerinden izlenmesi mümkün hale gelmiş olacaktır.

➤ **Fiziki Koruma İlkesi:** İşletmeye ait belgelerin ve varlıkların kaybolma, çalınma vb. olumsuz durumlardan korunması için yönetim tarafından önlem alınmasını ifade eder.

➤ **Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi:** İç kontrol sistemini oluşturan unsurların etkin olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını tespiti için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunluluğunu ifade eder. Bu mutabakatların kontrolü yapılacak işlemi yapan çalışanın dışındaki kişiler tarafından, belirli dönemlerde ilgili çalışanları önceden haberdar etmeksizin yapılması mutabakatın sağlıklı olarak yapılması açısından önem arz etmektedir.

İç kontrol hileye karşı korunma sürecinde ilk adım olup, iç kontrol yapısının işletmelerde etkin bir şekilde uygulanması ve önleyici yöntemlerle desteklenmesi ile birlikte genel kontrol ve işletme başarısı yükseltilmekte ve gelişmiş bir iç kontrol yapısıyla çeşitli hile türlerine karşı koruyucu bir yapı oluşturulmaktadır (Türedi ve

Celayir, 2021: 5). Yapılmış birçok araştırmanın sonuçları iç kontrol prosedürlerinin hilenin önlenmesinde ve tespit edilmesinde önemli bir unsur olduğunu göstermektedir (Rae ve Subramaniam, 2008: 108).

Hile üçgeninin boyutlarından biri olan fırsat unsuru işletmenin hile yapılmasına fırsat verecek bir yapı içerisinde bulunması durumunda devreye girmektedir. Nitekim BDS 240'ta, hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrolün ihlal edilebileceğine inanması durumunda (*örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda*) ortaya çıkabilir (BDS 240, prg.A1) denilmektedir. Fırsatın en önemli nedenlerinden biri işletmelerde zayıf düzeydeki iç kontrol yapılarının hile eylemlerine üst düzeyde olanak vermesi olduğundan fırsat olasılığını en aza indirme çalışmalarında önemli unsurlardan biri iç kontrol sistemidir (Bozkurt, 2011: 117). Buradan hareketle iç kontrolün temel ilkeleri göz önünde bulundurulmadan tasarlanan bir iç kontrol sisteminin işletmeyi fırsat unsurundan yararlanmak isteyen kişilere karşı savunmasız bırakacağı söylenebilir.

İç kontrol sisteminin kurgulanması esnasında her aşamada hile olasılıklarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında iç kontrol sistemi hile ile mücadele bağlamında (Bozkurt, 2011: 147);

- Hile eyleminin oluşumunu zorlaştırmalıdır.
- Hilenin oluşumunu imkânsız hale getirmelidir.
- Hile yapıldığında bu hilenin ortaya çıkartılmasında ve sorumlularının belirlenmesinde aktif rol oynamalıdır.

Sonuç olarak bir işletmede hem finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmek, hem de varlıkların kötüye kullanılması ve yolsuzlukların önüne geçmek için iç kontrol sisteminin hileli eylemleri önleyecek yapıda kurgulanması gereklilik arz etmektedir.

3. KARAYOLU İLE ULUSLARARASI YÜK TAŞIMACILIĞI YAPAN BİR İŞLETMEDE VAKA ANALİZİ

Bu kısımda öncelikle örnek vakanın analiz edilebilmesi için örnek vakanın kapsamı ile ilgili olarak 'karayolu ile uluslararası yük taşımacılığına özgü tanımlara ve yasal düzenlemelere yer verilmiş, sonrasında örnek olayın detayı ile bu kapsamda yapılan analiz ve değerlendirmeler yapılmıştır.

3.1. Karayoluyla Uluslararası Yük Taşımacılığı Faaliyetlerine İlişkin Tanımlar ve Yasal Düzenlemeler

3.1.1. Tanımlar

Karayoluyla uluslararası yük taşımacılığı faaliyeti ile ilgili mevzuatta birçok tanım olmakla birlikte burada yalnızca örnek vakanın tanıtımı ve analizinde kullanılacak Takograf ve GPS (Uydu Takip Sistemi)'nin tanımlarına yer verilmiştir.

Takograf cihazı; karayolu araçlarının hareketinin ve sürücülerinin belli çalışma sürelerinin detaylarını otomatik veya yarı otomatik olarak göstermek ve kaydetmek için karayoluyla taşımacılık yapan araçlara monte edilmesi zorunlu olan bir kayıt cihazıdır. Takograf cihazı aşağıdaki bilgileri kayıt eder:

- Aracın kat ettiği mesafe
- Aracın hızı
- Sürüş zamanı
- Diğer çalışma veya hazır bulunma süreleri
- Çalışma araları ve günlük dinlenme süreleri

Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Yapan Araçlarda Kullanılan Takograf Cihazları Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesi gereğince, dijital takograf cihazlarının verilerinin bir yıl saklanması gerekmektedir. Takograf verilerine müdahale etmek kanunen suç olup takograf kayıtlarının üst mahkeme kararlarında delil olarak kullanıldığına ilişkin çok sayıda örnek bulunmaktadır.

GPS (Global Positioning System- Küresel Yer Belirleme Sistemi); uydular, bir alıcı ve algoritmalar aracılığıyla hava, deniz ve kara yolculuğu için konum, hız ve zaman verilerini senkronize eden bir navigasyon sistemidir. Bir çeşit uydu takibi yapılmasına yarayan GPS kayıtları araca bağlı cihazın uydudan aldığı sinyaller doğrultusunda yaklaşık olarak bilgi vermekte olup, sürücünün adı manuel olarak sistemi kullanan kişi veya kişilerce değiştirilebildiğinden kesin nitelik taşımaz, ayrıca GPS verilerinde ülkeler arası saat farklarından dolayı tarih/saat verileri gerçek durumu birebir yansıtmayabilir.

3.1.2. Yasal Düzenlemeler

Bu kısımda çalışma kapsamındaki vakanın analiz edilebilmesi için gerekli olan yasal düzenlemelere yer verilmiş olup bu kapsamda karayolu araçlarının gümrük çıkış kapılarında vergisiz satın alabilecekleri yakıt

miktarlarına ilişkin mevzuat ile yurda dönüşte araçta bulundurulabilecek yakıt miktarlarına ilişkin mevzuata kısaca yer verilmiştir.

3.1.2.1. ÖTV İstisnası Kapsamında Yurtdışına Çıkan Araçların Sınır Kapılarında Satın Alabilecekleri Ucuz Motorin Miktar ve Tutarlarına İlişkin Açıklamalar

25/01/2019 tarihli ve 30666 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 5 Seri No’lu Tebliğ ile, ihraç malı taşıyan kamyon ve TIR’lara çıkış kapısında vergisiz teslim edilecek motorin miktarına ilişkin düzenleme yapılmıştır. ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nin “II- İstisnalar ve Vergi İndirimi” başlıklı bölümünün (C/5.2.) alt bölümünde, ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların soğutucu ünitelerine, standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla, yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslim edilecek motorin için ÖTV istisnası uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir. Söz konusu Tebliğ’de, 2009/15481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Gümrük Kanunu’nun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Karar’ın 95. maddesinde tanımlanan standart depolar kapsamında; TIR çekicilerinde 900 litre, istiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde 650 litre, istiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dâhil) kamyon ve tankerlerde ise 490 litre aşmamak üzere (frigorifik depolar için ayrıca, her bir araç türü için belirlenen miktar kadar) istisnadan yararlanılabileceği açıklanmıştır.

Uygulamada bu işlem; yurtdışına ihraç malı taşıyan taşımacılara ait araçların gümrükleme işlemleri bittikten sonra, çıkış peronlarına gelmeden önce son işlem olarak özel yetkili akaryakıt istasyonlarında ihracat beyannamesinin ibraz edilerek gümrüksüz (ÖTV ve KDV ödemeksizin) yakıt olarak Türkiye gümrük bölgesinin terkedilmesi şeklindedir. Devlet bu yolla ihraç malı taşıyan taşımacılık (lojistik) firmalarına ucuz akaryakıt sağlamakta bu da ihracat yapan işletmelerin taşıma (navlun) maliyetlerini azaltmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere; devlet tarafından ihracatı teşvik amacıyla, gümrük çıkış kapılarında (incelenecek firmanın taşıma güzergâhı dikkate alındığında Kapıkule çıkış kapısı) TIR çekicileri için 900 litre vergisiz motorin alma hakkı tanınmaktadır.

3.1.2.2. Yurda Dönüşte Araçlarda Bulunabilecek Yakıt Miktarına İlişkin Açıklamalar

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2006/10487 Bakanlar Kurulu Kararı ile 2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar’ın 103 üncü maddesinde değişiklik yapılmıştır. Gümrük Muafiyeti Kapsamında Yurda Sokulabilecek Yakıt Miktarlarının Belirlenmesine İlişkin Gümrük Vergilerinden Muafiyet Ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karardaki yapılan değişiklikle, motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan;

- a) TIR çekicilerinde 550 litreye
- b) İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dahil) kamyon ve tankerlerde 300 litreye,
- c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litreye

kadar olan yakıtlar gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilebilecek ve frigorifik depolarla gümrük vergilerinden muaf olarak yurda girişine izin verilen yakıt miktarı ayrıca dikkate alınacak ancak bu kapsamdaki yakıtlar aracın cinsine göre belirlenen miktardan fazla olamayacaktır. Öte yandan, gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan özel tüketim vergisi tutarının %50 fazlası tutarındaki vergi, tek ve maktu vergi olarak (özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve gümrük vergisi dahil) tahsil edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; incelenecek işletmenin araçlarının ilgili kanunun 103. Maddesinin a bendi gereğince yurda dönen araçlarının depolarında 550 litrenin üzerinde mazot bulunması halinde, bu tutarı aşan miktardaki yakıt için %50 artırılmış oranda vergi ödemesi gerekmektedir.

3.2. Örnek Olay ve Analizi

3.2.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

XYZ Uluslararası Taşımacılık A.Ş., Türkiye’den Avrupa kıtasındaki Avusturya ülkesine karayoluyla yük taşımacılığı yapmaktadır. İşletme, 40 adet özmal araç (tır) ve 41 adet ağır vasıta şoförü ile yurtdışına taşımacılık hizmetlerini gerçekleştirmekte olup işletmede kiralık araç ve kiralık şoför kullanılmamaktadır.

Sadece Avrupa kıtasında Avusturya ülkesine taşıma yapmayı tercih eden işletme yönetimi, araçların yurtdışında buldukları esnada gerekli olacak yakıt harcamaları için tüm Avrupa’da belirli noktalarda akaryakıt istasyonları olan bir akaryakıt tedarikçisi ile anlaşma yapmıştır. Yapılan anlaşma gereği; her bir araç plakası için taşıt tanıma sisteminde kullanılacak bir yakıt kart numarası tanımlanmış, araçlar Avrupa’daki yakıt

noktalarından yakıt aldıkça bu kart numarası üzerinden düzenlenen geçici fişler şoförlere verilerek aylık bazda işletmenin tüm araçlarının aldığı yakıtlar toplu olarak fatura edilmektedir.

Karayoluyla uluslararası yük taşımacılığında; yolun durumu (yokuş-iniş vb), aracın sürati, yükün tonajı, aracın cinsi (soğutma ünitesi, tenteli, kapalı kasa vb.) iklim, trafik durumu vb. birçok parametre yakıt tüketimini etkilemektedir. Avrupa seferlerinde genel kabul görmüş sektör ortalamalarına ve araçların teknik özelliklerine göre; ortalama 100 kilometre başına 30 litre ile 35 litre arası (%30 ile %35 arası) yakıt sarfiyatı normal kabul edilmektedir. Genel kabul görmüş bu ortalamalar baz alındığında; şirket maliyet hesaplamalarında akaryakıt sarfiyatını mesafeye göre %33 olarak hesaplamaktadır.

İşletme bünyesinde herhangi bir iç kontrol ya da iç denetim departmanı bulunmamakta, işletme yönetiminin kurgulamış olduğu bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Bu sisteme göre; yurt dışına çıkan şoförlerin çıkış ve girişlerine ilişkin güzergâh, harcırah ve gümrükleme işlemlerine ilişkin resmi belgeler operasyon yetkilisi tarafından, takograf ve GPS (uydu takip sistemi) verileri ise şirket ortaklarından biri tarafından incelenmekte ve onaylanmaktadır. Şoförler, seferlerini tamamlayarak yurda döndüklerinde; yurt dışında yapmış oldukları harcamaları EURO cinsinden, katetmiş oldukları mesafeleri kilometre bazında, yakıt sarfiyatlarını ise litre bazında listeledikleri bir raporu nakliye operasyon departmanına iletmektedirler. Şoförler söz konusu rapor ekinde satın almış oldukları yakıtlara ilişkin geçici fişleri de sunmaktadır. Nakliye operasyon departmanı; şoförlerin sunmuş oldukları raporlarda yer alan kilometre toplamına göre ortalama %33 oranında akaryakıt sarfiyatı yapıp yapılmadığını ve bu sarfiyatın sunulan yakıt fişleri ile uyumlu olup olmadığını kontrol etmektedir. Ancak bu listeler muhasebe departmanına iletilmemektedir. Anlaşmalı akaryakıt tedarikçisi tarafından aylık olarak gönderilen detaylı faturalar muhasebe departmanı tarafından defter kayıtlarına ve maliyet hesaplarına intikal ettirilmektedir.

3.2.2. Örnek Olaya İlişkin Tespitler

2022 yılının Temmuz ayında işletmede yıllık iznini kullanan 4 şoföre zimmetli olan 4 araç bu süreçte farklı şoförlere tahsis edilmiştir. Bu işlem sonrasında, araçları devralan şoförlerin ilk seferlerini gerçekleştirme neticesinde sunmuş oldukları hesap listeleri ile yıllık izne çıkan şoförlerin son seferlerine ilişkin hesap listelerindeki depoda bulunan motorin miktarındaki uyumsuzluk üzerine izne çıkan şoförlerin akaryakıt harcamaları konusunda hile yaptıkları şüphesi oluşmuştur. Bu şüphe üzerine şirket yetkilileri şirketin şoförlerinin yurtdışı seferlerinin incelenerek varsa kayıp ve kaçakların tespit edilmesi ve iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi amacıyla bir iç kontrol uzmanına başvurmuşlardır.

İç kontrol uzmanı şirket faaliyetlerini bir bütün olarak ele alarak doküman incelemeleri ve fiziki incelemeler neticesinde aşağıdaki tespitleri yapmıştır:

- 1) Şoförlerin yurtdışı hesaplarına ilişkin sunmuş olduğu listelerde yazılan başlangıç ve bitiş kilometre bilgileri ile aracın fiziki kilometre bilgileri birbiriyle uyumludur.
- 2) Hesap listelerinde yazılmış olan devreden akaryakıt miktarları ile fiziki olarak araç depolarında yer alan akaryakıt miktarları litre bazında birbiriyle uyumlu değildir.
- 3) Şoförlerin yurtdışındaki akaryakıt noktalarından satın aldıklarını raporladıkları ve geçici akaryakıt alışı fişleri ile belgeledikleri motorin miktarları ile akaryakıt tedarikçisinin ay sonlarında fatura ettiği motorin miktarları birbiriyle uyumlu değildir.

Bunun üzerine iç kontrol uzmanı şirketin taşımacılık faaliyetlerini incelediğinde; her bir seferdeki yakıt alımı ve harcamalarına ilişkin aşağıdaki şekilde bir işleyiş planı yapmıştır:

- Şirketin kara yoluyla uluslararası yük taşıma faaliyetinde kullanmış olduğu araçların depo kapasiteleri 1.100 litredir.
- Şirketin taşıma faaliyetleri Avusturya ülkesindeki belirli bir depo ile sınırlı olup, Kapıkule sınır kapısından, Avusturya'da mukim bir lojistik firmasının deposuna teslimat yapılmaktadır. Söz konusu deponun Kapıkule sınır kapısına uzaklığı 2.000 kilometredir.
- Şirketin anlaşmalı olduğu uluslararası akaryakıt tedarikçisi firmanın akaryakıt istasyonunun Kapıkule sınırına uzaklığı 1.200 kilometre, Avusturya'daki teslimat noktasına uzaklığı ise 800 kilometredir.
- Şirkete ait tır garajının Kapıkule sınır kapısına uzaklığı yaklaşık 200 kilometredir.
- Araçların yakıt sarfiyatı ortalama %33 olarak hesaplanacaktır.
- Yurt içinde seferine başlayan şoför kendisine tahsis edilen aracı yurt içinde şirkete ait tır garajından teslim aldığı anda kontak çevirmeden önceki araç kilometre bilgisini başlangıç kilometresi, depoda bulunan yakıt miktarını depoda bulunan başlangıç yakıt miktarı (litre) olarak kaydetmektedir. Başlangıç yakıt miktarı önceki seferden dönüşte depoda kalan yakıt miktarı olup, araçta bulunan başlangıç yakıt miktarının yetersiz olması durumunda yükleme yerinden Kapıkule sınır kapısına kadar olan mesafede kullanılmak ve deponun tam dolu olmasını sağlamak üzere gerekli miktarda yakıt alımı İstanbul ilinde yapılmaktadır.

- Şoför yurt içinde İstanbul ilindeki ihracatçının gösterdiği yerde yüklemeyi yaptıktan sonra yükü boşaltacağı Avrupa ülkesine gitmek üzere Kapıkule gümrük kapısına giderek gümrükleme işlemlerini yaptırmaktadır.

- Gümrükleme işlemlerinin ardından gümrük çıkış belgesi ile sınır kapısından çıkmadan hemen önce özel yetkili akaryakıt istasyonundan 900 litre motorin ile akaryakıt ikmali yapılmakta ve depo tam dolu hale gelmektedir. Buradan satın alınan yakıt KDV ve ÖTV muafiyeti nedeniyle düşük fiyatla temin edilmektedir. Düşük fiyatlı bu akaryakıt temini sadece çıkış kapılarında mümkün olup, geri dönüşlerde Kapıkule sınır kapısından girişte tekrar bu şekilde yakıt alınmamaktadır.

- Aracın Kapıkule sınır kapısından Avusturya'daki teslimat noktasına kadar katettiği 2.000 kilometre uzunluğundaki yolda sarf ettiği yakıt miktarı %33 olarak hesaplandığında ortalama 660 litredir. Buna göre aracın yakıt deposunda teslimat noktasına vardığında yaklaşık 440 litre motorin kalmaktadır. Araç teslimat noktasından dönüş yoluna geçerek anlaşmalı akaryakıt istasyonuna vardığında aradaki 800 kilometrelik mesafede yaklaşık olarak 264 litre yakıt sarfiyatı yapmaktadır. Bu durumda depoda yaklaşık 176 litre yakıt kalmış olmalıdır. Buna göre; akaryakıt istasyonunda aracın ikmal edebileceği azami yakıt miktarı 924 litredir.

- Aracın dönüş yolunda anlaşmalı akaryakıt istasyonundan Kapıkule sınır kapısına kadar olan 1.200 km uzaklıktaki mesafe için ihtiyaç duyacağı motorin miktarı 396 litre ($1.200 \times \%33$) olup, Kapıkule sınır kapısından İstanbul'daki şirkete ait tır garajına kadar olan 200 km mesafede ihtiyaç duyacağı motorin miktarı 66 litredir. Buna göre; anlaşmalı akaryakıt istasyonunda aracın deposunda bulunması gereken en az yakıt miktarı 462 litre olmalıdır. Aracın dönüş yoluna geçtikten sonra akaryakıt istasyonuna vardığında deposunda 176 litre motorin bulunduğu göz önüne alındığında araca en az 286 litre motorin ikmali yapılması gerekmektedir ki bu en alt sınır olduğundan tedbiren 350-400 litre motorin alınması gerekmektedir. Araçların 550 litre üzerinde motorin ile yurda girişi halinde ÖTV ve KDV ödemesi gerekeceğinden her halde 770 litre altında bir motorin satın alması gerektiği açıktır. Zira akaryakıt istasyonunda aracın deposunda yaklaşık 176 litre motorin bulunması gerekmekte olup 770 litre yakıt ikmali ile toplam 946 litre motorin bulunacaktır, Kapıkule sınır kapısına kadar olan 1.200 km mesafede 396 litre yakıt sarfiyatı yapıldığında araçta 550 litre yakıt kalacaktır ki bu da artırılmış oranda vergi ödemesini gerektiren yasal üst sınır miktarıdır.

- Özetle; şirkete ait araçların şirkete ait tır garajından çıkıp İstanbul ilinde yükleme yaparak Avusturya'daki teslimat deposuna gitmesi yaklaşık 2.200 km, dönmesi de 2.200 km olmak üzere toplam en az 4.400 km yol yapması ve yaklaşık 1.452 litre yakıt harcaması gerekmektedir.

- İç kontrol uzmanı işleyişe ilişkin yapmış olduğu tespitler sonrasında şirket çalışanı şoförlerin akaryakıt harcamalarını incelemeye başlamıştır. İncelemeler esnasında nakliye operasyon departmanınca denetlenen şoför hesap raporlarını, şirket ortağı tarafından denetlenen GPS ve takograf verilerini ve muhasebe kayıtlarında bulunan motorin alış faturalarını bir bütün halinde karşılaştırmalı olarak inceleyerek aşağıdaki tespitleri yapmıştır:

Tespit 1: İşleyiş planına göre şoförlerin gidiş yolunda Kapıkule'deki vergisiz motorin ile teslimat noktasına varması ve sadece dönüş yolunda anlaşmalı akaryakıt istasyonundan motorin alması gerekirken inceleme konusu şoförlerin seferlerinde gidiş yolunda da anlaşmalı akaryakıt istasyonundan motorin aldıkları görülmüştür. Şoförler gidiş yolunda aldıkları motorinler için geçici alış fişlerini gizleyerek nakliye operasyon departmanına sundukları hesap raporuna sadece dönüş yolunda aldıkları motorinlere ait geçici alış fişlerini eklemişler, muhasebe departmanı ile nakliye operasyon departmanı arasında bu hususta herhangi bir kontrol ve mutabakat olmadığından departman yetkilileri tarafından durum fark edilmemiştir. Ancak iç kontrol uzmanı; muhasebe kayıtlarında yer alan alış faturalarındaki yakıt kart numaraları ve alışların yapıldığı saat ve dakikalar ile şoförlerin sefer bilgilerini ve geçici alış fişlerini karşılaştırarak gereken tespiti yapmıştır.

Tespit 2: Takograf kayıtlarını inceleyerek hangi tarihte, hangi şoförün, hangi araçla yurt dışında seferde olduğunu kesin olarak tespit eden iç kontrol uzmanı; bu defa GPS kayıtlarından ayrıntılı olarak sefer kayıtlarını incelemiştir. GPS kayıtlarında inceleme konusu şoförlerin seferlerinde gidiş ve dönüşleri esnasında Bulgaristan, Hırvatistan, Sırbistan, Romanya gibi ekonomide kayıt dışı işlemlerin yoğun olduğu ülkelerde araçların yakıt tanklarından önemli ölçülerde azalmalar olduğunu, bu azalmalar sonucunda boşalan yakıt tanklarının anlaşmalı akaryakıt istasyonunda 1.000 litre civarında yakıt ile doldurularak seferlerin tamamlandığını tespit etmiştir. Bu hususta bilgisine başvuru şoförler araçların GPS kayıtlarında hata olabileceğini ya da yakıt depolarının arızalı olabileceğini, böyle bir durumun mümkün olmadığını ifade etmişlerdir.

Bunun üzerine iç kontrol uzmanı aşağıdaki şekilde bir hesaplama yapmıştır:

a) Gümrükleme işlemlerinin ardından gümrük çıkış belgesi ile sınır kapısından çıkmadan hemen önce özel yetkili akaryakıt istasyonundan 900 litre motorin ile akaryakıt ikmali yapılmakta ve depo tam dolu hale gelerek 1.100 litre yakıt içermektedir.

b) Araç yaklaşık 1.200 kilometre uzaklıktaki anlaşmalı akaryakıt istasyonuna gidene kadar yaklaşık 396 litre yakıt sarfiyatı olmakta, aracın yakıt deposunda yaklaşık 704 litre yakıt kalması gerekmektedir. Buna göre; aracın depo hacmi göz önünde bulundurulduğunda (1.100 litre) ilk yakıt noktasından satın alabileceği yakıt miktarı yaklaşık 396 litredir. Ancak, araçların gidiş seferlerinde yaklaşık 1.000 litre yakıt aldıkları tedarikçi firma faturalarından anlaşılmaktadır. Depoların fiziki kapasitesi bu yakıtı almaya uygun olmadığından, yakıt depolarının bir şekilde boşaltılmış olması gerekmektedir ki bu durum GPS kayıtlarında görülen yakıt deposundaki boşalmaları doğrulamaktadır. Bu durumda GPS kayıtlarındaki yakıt seviyelerine ilişkin bilgilerin hatalı olması ihtimali elenmektedir. 1.100 litre kapasiteli yakıt deposuna 1.000 litre yakıt alınabilmesi için; Kapıkule'den akaryakıt istasyonuna kadar olan mesafede sarf edilen 396 litre motorine ilaveten en az 604 litre yakıtın boşaltıldığı anlaşılmaktadır.

c) Araçların gidiş ve dönüş seferlerinde bahsi geçen ülkelerin dışındaki ülkelerdeki yakıt harcamaları seviyelerini inceleyen iç kontrol uzmanı, bu ülkeler dışında yakıt depolarında herhangi bir azalma olmadığını, mesafeye göre hesaplanan yakıt sarfiyatının da makul düzeyde olduğunu tespit etmiş, ayrıca teknik serviste incelenen araçların herhangi bir arızasının bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu doğrultuda yakıt depolarındaki azalışın herhangi bir arıza ile ilişkisinin bulunmadığı da anlaşılmıştır.

d) İç kontrol uzmanı incelediği takograf ve GPS kayıtlarını karşılaştırdığında yakıt deposunda ani ve toplu azalışların olduğu saatlerin şoförlerin dinlenme saatleri olduğunu ve aracın park (stop) durumunda olduğunu da tespit etmiştir. Bu şekilde bahse konu şoförlerin ilgili ülkelerde araç deposundan yakıt çekerek Türkiye'de vergi muafiyetleriyle ucuza mal edilen motorini sattıklarını ve bunun yerine Avrupa'dan yüksek fiyatla EURO bazında pahalı yakıt olarak seferlerini tamamladıklarını tespit etmiştir.

e) "b" maddesinde hesaplandığı üzere; çeşitli ülkelerde deposu boşaltılan aracın gidiş yolunda aldığı yakıt ile deposunda en az 1.000 litre motorin kalmaktadır. Aracın anlaşmalı akaryakıt istasyonundan Avusturya'daki teslimat noktasına kadar olan 800 km uzaklıktaki teslimat noktasına kadar harcayacağı yakıt miktarı ortalama 264 litredir. Anlaşmalı akaryakıt istasyonundan teslimat noktasına gidiş ve tekrar akaryakıt istasyonuna dönüş yolunda toplam 528 litre motorin harcayan araç deposunda bu defa yaklaşık 472 litre yakıt kalmaktadır. Ancak, gidiş noktasında yakıt almamış gibi yeniden 400 litre yakıt alan şoförler bu alışa ilişkin geçici yakıt alış fişini nakliye operasyon departmanına vermekte böylece yurt dışından sadece 400 litre yakıt almış gibi harcama raporlamaktadırlar. Dönüş seferinde tekrar akaryakıt istasyonundan 400 litre motorin satın alındığında depoda en az 872 litre motorin bulunmaktadır.

f) Yakıt deposunda kalan 872 litre motorinin; dönüş yolunda anlaşmalı akaryakıt istasyonundan İstanbul'daki şirkete ait tır garajına kadar olan toplam 1.400 km mesafede ihtiyaç duyulacak olan 462 litrenin üzerinde kalan miktarı yani yaklaşık 410 litre yakıtın büyük bir kısmının tekrar dönüş yolunda Bulgaristan, Hırvatistan, Sırbistan, Romanya gibi ülkelerde satıldığı tespit edilmiştir.

g) Bahsi geçen şoförlerin yapmış olduğu seferlere ait GPS ve takograf kayıtlarından gerçek yakıt sarfiyatını tespit eden iç kontrol uzmanı, incelediği dönemi kapsayan süreçte toplam 4 araç ile 37 sefer yapıldığını tespit etmiştir. Her bir seferde gidiş yolunda alınması gerekmediği halde fazladan 1.000 litre yakıt alındığını hesaplamıştır. Toplam 37 sefer için 37.000 litre fazladan alınan motorinin birim fiyatı inceleme döneminde ilgili tedarikçi firmada 0,99 EURO'dur. İncelenen 7 aylık süreçte söz konusu şoförler, 37.000 litre yakıt için 36.630 EURO fazla harcama yapılmasına ve işletmenin bu tutarda zarara uğramasına neden olmuşlardır.

3.2.3. İç Kontrol Eksikliklerinin Giderilmesine İlişkin Öneriler

İç kontrol uzmanı zarar tespitinin ardından iç kontrol sistemindeki eksiklikleri işletme yönetimine rapor etmiş ve aşağıdaki önerilerde bulunmuştur:

- Yurt dışına çıkan araçların güvenliği ve kayıp kaçakların daha kolay kontrol edilebilmesi için araçlara kamera takılarak operasyon bölümü tarafından izlenmesi sağlanmalıdır.
- GPS ve takograf kayıtları operasyon bölümü tarafından incelenerek şoförlerin raporlamış oldukları hesap listelerinde bulunan motorin harcama miktarları ile GPS kayıtlarındaki yakıt tankı seviyeleri karşılaştırılmalıdır.
- Araç sefer hesaplarını kontrol etmek için bir otomasyon sistemi kullanılmalı, özel bir yazılım aracılığıyla yakıt sarfiyatları sisteme işlenmelidir. Muhasebe departmanının da izleyebileceği bu kayıtlar,

akaryakıt tedarikçisi tarafından düzenlenen faturalar ile karşılaştırılarak yakıt harcamalarının miktar bazında birebir takip edilmesi sağlanmalıdır.

- Şoförlerin sefer dönüşlerinde operasyon yetkilisi tarafından aracın kilometre bilgileri fiziki olarak kontrol edilerek şoför listeleri ile karşılaştırılmalıdır. Başlangıç ve bitiş kilometre bilgileri otomasyon sistemine kaydedilerek toplam katedilen mesafeye ilişkin raporlamanın doğru olup olmadığı kontrol edilmelidir.
- Yine sefer dönüşlerinde araçların yakıt deposu seviyeleri fiziki olarak ölçülerek GPS kayıtları ile karşılaştırılmalı, kayıtlar ile fiziki durumun uygunluğu araştırılmalıdır.
- Şoförler ile operasyon ve muhasebe departmanları arasında bir işbirliği ihtimali her zaman göz önünde bulundurularak şirket ortağı ya da yetkilendireceği bir denetçi tarafından tüm süreç ve kayıtlar periyodik olarak denetlenmelidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Uygulamada en sık rastlanılan hile türü çalışan hileleri olup çalışmada ele alınan örnek olayda karayolu ile uluslararası yük taşımacılığı yapan bir işletmede meydana gelen çalışan hilesi konu edilmiştir. Örnek olayda tır şoförlerinin üzerlerine zimmetli tırların yakıtlarını yurt dışında satarak menfaat elde etmeleri ve seferlerini gerçekleştirebilmek için yakıt depolarını gümrükte satın alınan vergi muafiyetli ucuz motorin yerine yaklaşık iki kat yüksek fiyat ile yurt dışından satın aldıkları motorin ile doldurarak işletmeyi zarara uğratmaları söz konusudur. İç kontrol uzmanının da tespit ettiği üzere şoförlerin yedi ay gibi uzun sayılabilecek bir süre boyunca aynı eylemi defalarca tekrar edebilmelerinin öncelikli sebebi işletmede departmanlar arası iletişim eksikliğidir. Nakliye operasyon departmanına şoförler tarafından sunulan sefer hesap çizelgeleri ekinde bulunan geçici yakıt fişlerinin muhasebe kayıtlarına intikal ettirilen akaryakıt tedarikçisi firmanın faturalarıyla karşılaştırılmaması söz konusu hilenin ortaya çıkarılmamasındaki en önemli etkidir. Bununla birlikte işletmede, dijital takograf ve GPS kayıtlarının denetime tabi tutulmaması, departmanlar arası entegre bir otomasyon sisteminin mevcut olmaması nedeniyle çapraz kontrol imkanına olanak sağlayacak sağlıklı bir iç kontrol yapısının mevcut olmadığı kanaatine ulaşılmıştır. Nitekim iç kontrol uzmanı bu tespitlerinden hareketle işletmeye daha modern ve teknoloji tabanlı bir iç kontrol yapısı oluşturulması yönünde önerilerde bulunmuştur.

İç kontrol uzmanı, işletme yönetimini ve çalışanlarını, çalışanların görev ve sorumluluklarını, sahip olduğu varlıklarını, faaliyetlerini, faaliyet gösterdiği alana ilişkin mevzuatı detaylı olarak analiz ederek kontrol ortamı hakkında bilgi sahibi olmuştur. Daha sonra inceleme konusu akaryakıt harcamalarına ilişkin riskleri değerlendirmiş, dijital kayıtlarda ve araçların teknik özelliklerinde herhangi bir eksiklik olmadığını tespit etmiştir. Bu doğrultuda kontrol faaliyetlerini yapılandırmış, departmanlar arası bilgi ve iletişimin önemine dikkat çekerek yapılandırdığı kontrol sürecine bilgi ve iletişimi dâhil etmiştir. Ayrıca tüm faaliyetlerin sürekli olarak izlenmesi ve denetime tabi tutulması hususundaki gereklilikleri işletme yönetimiyle paylaşmıştır. İç kontrol uzmanının iç kontrol bileşenlerini dikkate alarak kurgulamış olduğu yeni iç kontrol sistemini kontrol faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve denetlenmesi halinde süreç içerisinde geliştirilebilir ve güncellenebilir hale getirmiştir.

Sonuç olarak örnek vakanın analizinden elde edilen bulgulardan hareketle işletmede bir iç kontrol sisteminin mevcut olmasının tek başına yeterli olmadığı, sistemin başarısının büyük ölçüde işletme yönetiminin iç kontrol sistemine gereken önemi vererek iç kontrol prosedürlerinin belirlendiği şekilde uygulanmasının garanti altına almasına bağlı olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

- ACFE (2022). Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations, [https://acfe-public.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf]. Erişim Tarihi: 11.02.2022
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*. 72, 138-164.
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 17(1), 83-98.
- Albrecht, W.S., Albrecht C.O., Albrecht C.C., & Zimbelman M.F. (2018). *Fraud Examination*, 6th Edition. Cengage Learning.
- Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan Hileleri. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. 36, 61-75.
- Ataman Gökçen, B., & Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 4(2), 177-205.
- Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Marmara Business Review*. 2(1), 1-23.
- Baskıcı, Ç. (2015). Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 11(25), 163-180.
- Batı, M. (2017). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma- Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı. *Güncel Mevzuata Göre Güncellenmiş 2. Baskı*. Seçkin Yayıncılık.
- Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deligi: Hile- Çalışan Hileleri. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Basım. Alfa Yayınları.
- COSO (2013). Internal Control- Integrated Framework, Executive Summary, [https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf]. Erişim Tarihi: 24.01.2022
- Coşkun, M.F., & Teraman, Ö. (2018). Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Üzerine Nitel Bir Araştırma: COSO Modeli Örneği. *Mali Çözüm*. 28(149), 123-143.
- Dalğar, H. (2012). İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 3, 129-155.
- Dönmez, A., & Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 1(3), 34-67.
- Dumanoglu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. XX(1), 347-358.
- Gökçen, G., & Tipi, O. (2019). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller Ve BİST İmalat Sektöründe Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 41(1), 145-169.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. SMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. *Türkmen Kitabevi*.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*. 85, 95-121.
- Karakaya, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 330, 159-172.
- Kardeş Selimoğlu S., & Altunel, M. (2020). Şirketlerin Karşılaştıkları Hile Ve Suistimal Kaynaklı Zararların Uluslararası Boyutlarının Analizi. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*. 9(17), 118-135.
- Kardeş Selimoğlu S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2019). Bağımsız Denetim. Geliştirilmiş 3. Basım. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kayıkçıoğlu, S. (2019). Bağımsız Denetimde Hile Müzakeresi Ve İç Kontrole İlişkin Tespitler. *TİDE Academia Research*. 1, 77-107.
- Kepekçi, C. (1996). Bağımsız Denetim. 2. Baskı. Işık Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Bağımsız Denetim Standardı 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20240.pdf]. Erişim Tarihi: 04.02.2022
- Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 6(2), 220-236.
- Korga, S., & Aslanoglu, S. (2020). İç Kontrol Sisteminin Unsurları İle Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 60, 95-116.
- Ocak, M., & Güçlü, F. C. (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 6(3), 123-135.
- Pickett, K.H.S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. 3th Edition. John Wiley & Sons. USA.
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality Of Internal Control Procedures Antecedents and Moderating Effect on Organisational Justice and Employee Fraud. *Managerial Auditing Journal*. 23(2), 104-124.
- Tarhan Mengi, B., & Yılmaz Türkmen, S. (2013). Yatırım Hileleri. *Öneri*. 10(39), 31-39.
- Terzi, S. (2012). Hileli Finansal Raporlama: Önleme ve Tespit. 1. Baskı. Beta Yayıncılık.
- Tüm, K. (2015). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(1), 105-128.

- Türedi, H., & Celayir D. (2021). Hilenin Tespiti Ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Etkinliği. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD). 8(1), 1-20.
- Uluslararası Karayolu Taşımacılığı Yapan Araçlarda Kullanılan Takograf Cihazları Hakkında Yönetmelik. 21 Mayıs 2010 tarihli ve 27587 Sayılı Resmi Gazete. [<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/05/20100521-5.htm>]. Erişim Tarihi: 18.03.2022