



**T.C. DOĐUŐ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**SANAYİ İŐLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR VAKA ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GÜLŐAH ŐAHİN**  
**201682027**

**DANIŐMAN: Dr. Öğretim Üyesi NACİ YILMAZ**  
**İSTANBUL, 2018**



**T.C. DOĐUŐ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**SANAYİ İŐLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR VAKA ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**GÜLŐAH ŐAHİN**  
**201682027**

**DANIŐMAN: Dr. Öğretim Üyesi NACİ YILMAZ**  
**İSTANBUL, 2018**

## ÖNSÖZ

Küreselleşme, finansal krizler, teknolojinin hızlı gelişimi; dünya üzerinde büyük ve köklü değişikliklere sebep olmuş, bu değişiklikler; tüm yaşamımızı etkilemiş, başta işletmeler olmak üzere günlük yaşantımıza kadar geniş bir yelpazede etkisini hissettirmiştir. Sanayi Devrimi'nden günümüze işletmelerin yapısı büyük bir evrim geçirmiş halen de gelişmeye devam etmektedir. Kaldı ki 'değişim yönetiminin' konu olduğu günümüzde, bu değişim ve gelişimin süreklilik arz edeceği açıktır. Değişen koşullara uyum sağlanması gereğince işletmelerin yapılarında meydana gelen değişimler birçok risk faktörünü de beraberinde getirmiştir.

Dinamik bir çevrede faaliyet gösteren işletmelerin, sürekliliğin sağlanması adına değişimlere uyum yeteneğini geliştirmek, maruz kaldıkları risklere karşı işletmeyi korumak ve riskleri kontrol altında tutmak ve bunlar gibi başka birçok nedenlerle dünyada iç kontrol sistemleri geliştirilmiştir. Günümüzde iç kontrol sistemi teknolojiden yoğun destek alan bir yapıdadır, bu durum; insanın doğası gereği işletme faaliyetlerinde gerçekleştirilecek hata ve hilelerin önlenmesi açısından iç kontrol sisteminin önemini artırmaktadır.

Alüminyum sektöründe faaliyet gösteren bir sanayi işletmesinin iç kontrol sistemini incelediğim bu çalışmada; her adımda yardımlarını esirgemeyen, bununla birlikte belki de daha önce hiç bir öğrencinin tez aşamasında göremediği kolaylıkları sağlayan ve değerli bilgilerimi ayrıntılı bir şekilde sunan ve paylaşan, başta yönetim olmak üzere değerli XYZ A.Ş. çalışanlarına teşekkürlerimi sunarım. İşletme yapılarında gördüğüm emeğe saygının varlığını çalışmam boyunca bana da aynı şekilde hissettirdikleri için kendilerini kurum olarak ayrıca teşekkür ederim. Hayatta en değerli şey haline gelen Zaman faktörünü çalışmama katkı sağlamak ve beni aydınlatmak için harcayan değerli hocalarım Sayın Doç. Dr. Deniz Parlak ve tez danışmanım Sayın Dr. Naci Yılmaz' a derin saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım. Özellikle, hayatta her alanda olduğu gibi yüksek lisans öğrenimi almam konusunda da beni destekleyen sevgili hocam Sayın Prof. Dr. Sezayi Dumanoğlu'na saygı ve içtenliklerimle teşekkürü bir borç bilirim. Tabi ki her zaman yanımda olan aileme sevgiyle teşekkür ederim.

## ÖZET

Günümüz iş dünyasında işletme faaliyetlerinde şeffaflık, hesap verebilirlik, güvence gibi kavramların önem kazanması, denetimin ve onu destekleyen iş süreçlerinin gelişmesine de zemin hazırlamıştır. Denetimi destekleyici bir süreç olan iç kontrol faaliyetleri de bu bağlamda işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Diğer yandan kurumsal risk yönetimi ile de ilişkili olan iç kontrol sistemi, işletmelerin amaçlarına ulaşması ve varlıklarının korunması bakımından da özel bir önem taşır. Bu nedenle günümüz dünyasının artan rekabet ortamı içinde başarılı olmak ve varlıklarını korumak isteyen tüm kurumlar etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmek zorundadırlar. Etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi ise çalışanların bu konuda eğitilmesi, bilgilendirilmesi ve süreçleri çok iyi anlaması sayesinde mümkündür. Muhasebe ve denetim örgütleri ile mesleki kuruluşlar değişik işletme ortamlarında en iyi çalışabilecek iç kontrol modelleri geliştirebilmek için yıllardır çalışmalarını sürdürmektedirler. 1980' li yıllarda geliştirilen COSO iç kontrol modeli bu modellerin başında gelmektedir. 2000'li yılların başında meydana gelen finansal skandalların ardından yayınlanan Sarbanes Oxley Yasası sonrası yeniden güncellenen COSO modeli günümüz işletmelerinin en yaygın olarak kullandıkları bir modeldir.

**Anahtar kelimeler:** iç kontrol sistemi, kurumsal risk yönetimi, COSO modeli.

## **ABSTRACT**

In today's business world, concepts such as transparency, accountability, and assurance have gained importance in business activities, as well as the development of audit and its supporting business processes. Within this context, internal control activities as the supporting process of audit, are also of great importance for the enterprises. On the other hand, the internal control system, which is also related to corporate risk management, is of particular importance in terms of achieving the objectives of the enterprises and protecting their assets. For this reason, in highly competitive business environment, organizations want to be successful and protect their assets have to develop an effective internal control system. Developing and establishing an effective internal control systems is only possible with well-educated, and informed employyes who undersand the entire control process. Accounting and auditing organizations and professional organizations have been working for years to develop internal control models that can work best in different business environments. The COSO internal control model, which was developed in the 1980s, is at the forefront of these models. The COSO model, re-updated after the Sarbanes Oxley Act, which was published after financial scandals at the beginning of the year 2000, is one of the most widely used models of today's businesses.

**Key words:** Internal control system, Integrated risk management, COSO.

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
ŞEKİL LİSTESİ.....	VIII
TABLO LİSTESİ.....	XI
KISALTMALAR.....	XII
1.GİRİŞ.....	1
2. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	2
2.1. İç Kontrolün Tanımı ve Kapsamı.....	3
2.1.1. Yönetmelikler.....	6
2.1.1.1. Güvenilir Bilgi Edinme.....	7
2.1.1.2. İşletme Varlık ve Kayıtlarının Korunması.....	7
2.1.1.3. Verimliliğin Arttırılması.....	8
2.1.1.4. Yönetim Politikalarına Uyumun ve Bağlılığın Teşvik Edilmesi.....	8
2.1.2. Muhasebe Kontrolleri.....	8
2.1.2.1. Varlıkların Korunması.....	8
2.1.2.2. Finansal Kayıtların Güvenilirliği.....	9
2.1.2.3. Hesap Hareketlerinde Uyumun Gözetilmesi.....	9
2.2. İç Kontrolün Gelişimi.....	10
2.3. İç Kontrol Sistemi.....	13
2.3.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı.....	14
2.3.2. İKS Amaçları.....	14
2.3.2.1. Genel Amaçları.....	14
2.3.2.2. Özel Amaçları.....	14
2.3.3. İç Kontrol Sisteminin İlkeleri.....	15
2.3.3.1. Görevler Ayrılığı İlkesi.....	15
2.3.3.2. Yetki ve Onay İlkesi.....	16
2.3.3.3. Uygun Belgeleme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi.....	16

2.3.3.4.	Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi.....	16
2.3.4.	İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Kontrol Türleri.....	17
2.3.5.	İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	18
2.3.6.	İKS ile Denetim İlişkisi.....	20
2.3.6.1.	Bağımsız Denetim ile İç Kontrol İlişkisi.....	20
2.3.6.2.	İç Denetim İç Kontrol İlişkisi.....	22
2.3.7.	İKS Modelleri.....	23
2.3.8.	İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	24
3.	COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ MODELİ: İÇ KONTROL BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE.....	26
3.1.	COSO İKS Bileşenleri.....	28
3.1.1.	Kontrol Ortamı.....	28
3.1.2.	Risk Değerlendirme.....	30
3.1.3.	Kontrol Eylemleri.....	33
3.1.4.	Bilgi ve İletişim.....	35
3.1.5.	İzleme.....	37
3.2.	COSO İKS Amaçları.....	38
3.2.1.	Faaliyetlere İlişkin Amaçlar.....	38
3.2.2.	Raporlamaya İlişkin Amaçlar.....	38
3.2.3.	Uyuma İlişkin Amaçlar.....	39
3.3.	COSO İç Kontrol Küpü: İKS Bileşenleri İle Amaçları Arasındaki İlişki.....	39
3.4.	Etkili İç Kontrol.....	41
3.5.	Kısıtlamalar.....	41
3.6.	İç kontrol Bütünleşik Çerçevenin Kullanımı .....	42
3.7.	COSO Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve ile Kıyaslama.....	42

4.	DÜNYADA VE TÜRKİYEDEKİ YASAL DÜZENLEMELERDE İÇ KONTROL.....	44
4.1.	Dünyada Yasal Düzenleme ve Standartlar.....	45
4.1.1.	Muhasebe Standartları Bildirisi: SAS 55, 78, 82, 99.....	45
4.1.2.	Treadway Komisyonu Raporu-İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (COSO Report- Internal Control-Integrated Framework and Appendices).....	45
4.1.3.	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Accounting Standarts- GAAS) .....	46
4.1.4.	Uluslararası Denetim Standartları (UDS) .....	46
4.1.5.	Sarbanes Oxley Yasası-SOX.....	48
4.1.6.	Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (United States Generally Accepted Auditing Principles-USGAAP) .....	51
4.1.7.	Avrupa Birliği Müktesebatı İç Kontrol Düzenlemeleri.....	51
4.1.8.	BASEL ve İç Kontrol.....	52
4.2.	Türkiye' de İç Kontrole İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	53
4.2.1.	Sermaye Piyasası Kurumu Düzenlemeleri.....	53
4.2.2.	KGK Düzenlemeleri.....	55
4.2.3.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri..	56
5.	BİR SANAYİ İŞLETMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	60
5.1.	COSO İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Şablonu.....	60
5.2.	İşletmenin İç Kontrol Sisteminin COSO Şablonu ile Değerlendirilmesi.....	62
5.2.1.	İşletme Hakkında Genel Bilgiler.....	62
5.2.2.	İşletme İç kontrol Sisteminin Genel Değerlendirilmesi.....	66
5.2.3.	Bileşen Değerlendirmesi.....	68
5.2.4.	İlke Değerlendirmesi.....	79
5.2.5.	Yetersizliklerin Özeti.....	84
5.2.6.	5.2.5. Sonuç ve Öneriler.....	85



5.3. Bir Sanayi İşletmesinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma.....	86
5.3.1. Araştırmanın Kapsam ve Önemi.....	86
5.3.2. Araştırmanın Modeli.....	86
5.3.3. Anket Yöntemi- Verilerin Toplanması.....	87
5.3.4. Metodoloji.....	89
5.3.5. Faktör Analizi.....	90
5.3.6. Regresyon Analizi.....	94
5.3.7. Hipotezlerin Analizi.....	97
5.3.8. Vaka Analizi.....	99
5.3.9. Bulgular.....	99
5.3.9. Sonuç ve Öneriler.....	103
KAYNAKÇA.....	105

## ŞEKİL LİSTESİ

**Şekil 1:** COSO İç Kontrol Küpü

**Şekil 2:** İncelenen İşletmenin Örgüt Yapısı

**Şekil 3:** Araştırma Modeli



## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Bileşen Değerlendirmesine Örnek Tablo.....	61
<b>Tablo 2:</b> İncelenen İşletmenin İç Kontrol Süreçleri.....	66
<b>Tablo 3:</b> İncelenen İşletmenin İKS' nin Genel Değerlendirmesi.....	67
<b>Tablo 4:</b> İncelenen İşletmenin İKS' nden bir örnek.....	69
<b>Tablo 5:</b> İncelenen İşletmenin İKS' nden bir örnek.....	69
<b>Tablo 6:</b> İşletme İKS'nden Örnek Bileşen değerlendirme: Kontrol Ortamı; İlke 5... 70	
<b>Tablo 7:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nden Örnek Bileşen değerlendirme: Risk Değerlendirme; İlke 6.....	71
<b>Tablo 8:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nden Örnek Bileşen değerlendirme: Risk Değerlendirme; İlke 8.....	72
<b>Tablo 9:</b> İşletmenin İKS BT kontrollerinden 10. İlkeye Bir Örnek.....	73
<b>Tablo 10:</b> İşletmenin İKS BT kontrollerinden 10. İlkeye Bir Örnek.....	74
<b>Tablo 11:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nde bir yetersizlik: Bileşen Değerlendirmesi: Kontrol Eylemi Bileşeni, 11. İlke.....	75
<b>Tablo 12:</b> İncelenen İşletmenin İKS BT Kontrol BT Kontrollerinden Bir Örnek.....	75
<b>Tablo14:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.....	77
<b>Tablo15:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.....	77
<b>Tablo16:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.....	78
<b>Tablo17:</b> İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.....	79
<b>Tablo 18:</b> İncelenen İşletmenin İlke Değerlendirmesi.....	80
<b>Tablo19:</b> İncelenen İşletmenin İlke Yetersizliklerinin Özeti.....	84
<b>Tablo 20:</b> İncelenen İşletmenin İKS Yetersizliklerinin Özeti.....	84
<b>Tablo 21:</b> KMO and Bartlett's Test.....	90
<b>Tablo 23:</b> Faktör Analizi.....	91
<b>Tablo 24:</b> Ragresyon Analizi, faktör grup kod ve kat sayıları.....	95
<b>Tablo 25:</b> Regresyon Analizi.....	95
<b>Tablo 26:</b> Örneklemi Oluşturan Çalışanların Eğitim Düzeyi ve Yaş Dağılımları.....	100
<b>Tablo 27:</b> Örneklemi Oluşturan Çalışanların Cinsiyet Dağılımları.....	100

<b>Tablo 28:</b> Örnekleme Oluşturan Çalışanların Görev ve Çalışma Süreleri.....	101
<b>Tablo 29:</b> Örnekleme Oluşturan Çalışanların Birimlere Göre Dağılımı.....	102



## KISALTMALAR

- AAA :** American Accounting Association- Amerikan Muhasebe Birliği
- AB:** Avrupa Birliği
- ABD:** Amerika Birleşik Devletleri
- ACFE:** Association of Certified Fraud Examiners- Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
- AICPA:** American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Sertifikalı Muhasebecileri Kurumu
- BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri
- BDS:** Bağımsız Denetim Standardı
- BIS:** Bank of International Settlements- Uluslararası Takas Bankası
- Bilgi ve ilgili Teknoloji: BT
- COBIT:** Control Objectives for Information and Related Technology
- CoCo:** Criteria of Control Framework-Kontrol Kriterleri Çerçevesi
- COSO:** Committee of Sponsoring Organisations of treadway Commission
- CPA:** Chartered Professional Accountants Canada- Kanada Yeminli Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü
- ERM:** Kurumsal Risk Yönetimi
- FEI:** Financial Executives International- Uluslararası Finansal Yöneticiler Örgütü
- GAAS:** Generally Accepted Auditing Standarts- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- IAASBC:** The International Auditing and Assurance Standarts Board
- ICFR:** Finansal Raporlamalar ile ilgili İç Kontrol Raporu
- IFAC:** International Federation of Accountants
- IFRS IC:** International Financial Reporting Standarts Interpretations Committee- Denetim Yordamları Komitesi
- IIA:** The Enstitute of Internal Auditors- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- IMA:** Institute of Management Accountants- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- INTOSAI:** International Organization of Supreme Audit Institutions- Uluslararası Sayıştaylar Birliği
- ISA:** International Standart on Auditing-Uluslararası Denetim Standartları
- ISACF:** Systems Audit and Control Foundation
- ISSAI:** International Standarts of Supreme Audit Institution

**İKS:** İç Kontrol Sistemi

**KGK:** Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

**KHK:** Kanun Hükmünde Kararname

**OECD:** Organisation for Economic Cooperation and Development- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

**PCAOB:** Public Company Accounting Oversight Board- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu

**SAS:** Statement of Auditing Standarts

**SEC:** Security Exchange Commission- Sermaye Piyasası ve Borsa Komisyonu

**SOX:** Sarbanes Oxley Yasası

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurumu

**TDS:** Türkiye Denetim Standartları

**TİDE:** Türkiye İç Denetim Enstitüsü

**TTK:** Türk Ticaret Kanunu

**UDS:** Uluslararası Denetim Standartları

**USGAAP:** United States Generally Accepted Auditing Principles- Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri

## 1.GİRİŞ

İşletme dünyasında Sanayi Devrimi'nin başlattığı köklü değişiklikler zamanla, küreselleşme, finansal araçların çeşitliğinin ve kullanımının artması, teknolojinin gelişmesi ve beraberinde getirdikleri öngörülemez riskler sonucu yaşanan finansal skandallarla farklı boyutlara ulaşmıştır. Küreselleşme ile ticari ilişkilerde farklı muhasebe sistemlerinden kaynaklanan dengesizlikleri gidermek adına muhasebe alanında dünya çapında bir standartlaşmaya gidilerek Uluslararası Muhasebe Standartları zorunlu hale getirilmiştir. Özellikle 2000'li yılların başında Birleşik Devletler' de denetim ve muhasebe alanında yaşanan skandalların ardından yayınlanan Sarbanes Oxley Yasası ile denetime katı kurallar getirilmiş; Yasayla yatırımcıları korumak, işletmenin güvenilirliğini artırmak ve hesap verebilirliğini sağlamak amacıyla gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Büyüyen ve yapısı değişen işletmelerin eski yöntemlerle yönetilmesi imkansız hale gelmiş, sürekli değişimlerin yaşandığı işletme çevresinde oluşabilecek risklere karşı işletmeyi korumak için iç kontrol sistemleri geliştirilmiştir. İç kontrol sistemi önemi giderek artan bir konudur ve günümüzde belli boyuttaki işletmeler için zorunlu hale gelmiştir. Tıpkı vücudumuzda bağışıklık sisteminin dış etken ve zararlılara karşı sağlığımızı koruması gibi iç kontrol sistemi de işletmeyi içerden ve dışarıdan gelebilecek tüm zarar oluşturuvcu etkenleri elimine ederek işletmenin sağlıklı bir biçimde etkinliğinin sürdürülmesini sağlar.

Çalışmada iç kontrol sistemi kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Dünyada en yaygın şekilde kullanılan bir iç kontrol sistemi modeli olan COSO (Committee of Sponsoring Organisations of treadway Commission) İç Kontrol Sistemi modeli ele alınmış, Türkiye' de COSO' yu benimseyen bir sanayi işletmesi üzerinde iç kontrol sistemi değerlendirilmesi yapılmıştır.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde iç kontrol sisteminin işletme dünyasındaki yeri özetlenerek konuya giriş yapılmıştır. İkinci bölümde iç kontrol kavramı ve iç kontrol sistemi anlatılmıştır. Yapılan literatür taramalarında iç kontrol kavramının yeterince bilinmediği, iç denetim ile aynı şeylermiş gibi algılandığı sonucuna ulaşılmış, farkları anlatılmaya çalışılmıştır. İç kontrol kavramı ile iç kontrol sistemi ayrı konular ile ele alınmıştır; bunun sebebi iç kontrolün doğru anlaşılmasının önemidir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde COSO hakkında detaylı bilgi verilmektedir. Buradaki bilgiler COSO' nun 2013 yılında yayınladığı İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi' nden elde edilen bilgilerden oluşmaktadır ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)' nin Çerçeveyi Türkçe' ye çevirdiği değerli çalışmasından mümkün olduğunda yararlanarak sunulmaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümü iç kontrol sisteminin Dünyada ve Türkiye'deki yasal düzenlemelerde yerini göstermektedir. Araştırma sonucunda birçok ulusal ve uluslararası birliklerin bir araya gelerek iç kontrol sistemi standartları geliştirdikleri ve yasalarında iç kontrol ile ilgili hükümler bulduklarını tespit edilmiştir. Genel olarak iç kontrol ile ilgili yasa ve düzenlemelerin Sarbanes Oxley Yasasını temel aldığı ve dünyada iç kontrol ile ilgili bir standartlaşmaya gidildiği fark edilmiştir.

Çalışmanın beşinci ve son bölümünde Türkiye' de alüminyum sektöründe faaliyet gösteren, iç kontrol sistemini geliştirirken COSO' yu benimsemiş olan bir işletmenin iç kontrol sistemi incelenmiştir. Kurumun iç kontrole bakış açısı ve çalışanlarının iç kontrol farkındalığını ölçmek adına otuz sorudan oluşan iç kontrol öz değerlendirme anketi uygulanmıştır. Anket, yönetimden en alt kademe çalışanlarına kadar her seviyede personelden toplamda yüz personel ile gerçekleştirilmiş, regresyon ve faktör analizlerine tabi tutulmuştur. Ayrıca işletme iç kontrol sistemi COSO İç Kontrol Değerlendirme Şablonu ile değerlendirmeye alınmış; sistemin yetersizlikleri saptanmıştır.



## 2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

### 2.1. İç Kontrolün Tanımı ve Kapsamı

‘Kontrol’, kökeni Fransızca olan, ‘bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma, denetleme’ anlamına gelen bir kelimedir (<http://www.tdk.gov.tr>). Bu bağlamda, özü itibarıyla iç kontrol kavramını ‘işletmenin kendi denetimini sağlaması’ şeklinde kabaca tanımlamak mümkündür. İç kontrol (geniş anlamda) şu şekilde tanımlanabilir;

İşletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak, bu amaçlara ulaşılırken faaliyetlerin; bir yandan işletmenin misyonuna uygun, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi, diğer yandan da işletmenin tabi olduğu yasa ve düzenlemelere uyumunun sağlanması amacıyla, yönetim tarafından tasarlanan ve (etik kurallara uygun davranması beklenen) tüm işletme çalışanlarının aktif katılımıyla yürütülen, finansal ve finansal olmayan iç ve dış raporlamalarda makul düzeyde güvence oluşturan, kurumsal şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlayan politika ve prosedürler, bir dizi kontroller sürecidir.

Treadway Komisyonunu Destekleyen Örgütler Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission-COSO) 2013 İç Kontrol Raporu iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır; ‘bir kuruluşun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uyumla ilgili amaçlara ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bütünsel bir süreçtir’ ([www.coso.org](http://www.coso.org)).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC)’ na göre iç kontrol; bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder. Yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamaların doğru ve zamanında hazırlanması gibi kuruluşun verimliliğini arttıracak yöntem ve prosedürleri kapsamaktadır (UDS400,2004,4).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği ( International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI)’ nin tanımına göre iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından etkilenen bütünsel bir süreçtir ve aşağıda gösterilen hedeflerin başarılması ve kurum misyonunun sürdürülmesinde makul güvence sağlamak için ve bu süreçte riskleri karşılamak üzere tasarlanır ( [www.intosai.org](http://www.intosai.org) ):

- faaliyetlerin düzenli ve etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi;
- hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi;
- ilgili yasa ve düzenlemelere uyulması;
- kayıp, hata ve zararlara karşı kaynakların korunması.

INTOSAI' ye üye olan Sayıştay'ın IFAC Standartları, Avrupa Birliği (AB) Sayıştay Standartları ve INTOSAI Denetim Standartlarını temel alarak hazırladığı; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunumuzca iç kontrol; kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin amacına ve mevzuatına uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi için uygulanan mali yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir (www.tbmm.gov.tr).

İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür (Aksoy,2010, s. 288).

Tanımlardan anlaşılacağı üzere, genel olarak kuruluşlar COSO Bütünleşik Çerçevesi'nin (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-Integrated Framework of Internal Control) iç kontrol tanımını temel almakta ve tanımlar yüksek oranda benzerlik taşımaktadırlar. Kaldı ki (Bölüm 3'de bahsedileceği üzere) iç kontrol konusunda küresel anlamda bir görüş birliği ve ortak bir dil oluşturmak COSO' nun amaçları arasındadır. Bahsedilen tanımlardan yola çıkılarak iç kontrol ile ilgili şu sonuçlara varmak mümkündür;

- İç kontrol bir süreçtir,
- Yönetim ve diğer çalışanlar tarafından etkilenir,
- İşletme varlıklarının korunmasını amaçlar,
- Kurumun vizyonu doğrultusunda misyonuna ulaşmasını sağlar,
- Faaliyetlerin; gerçekliğini, işletme amaç ve politikalarına uygunluğunu denetler,
- Sadece finansal faaliyetler değil işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgili iş yapma tarzıdır,

- Muhasebe bilgilerinin ve finansal olan ve olmayan raporlamaların işletme politikalarına, yasa ve düzenlemelere uyumunu gözetir,
- İşletmenin etkinlik ve verimliliğini artırılmasını sağlar,
- Makul düzeyde güvence verir.

Bunların dışında tanımlarda görüldüğü üzere etik, uyum, uygunluk, etkililik ve verimlilik, hesap verebilirlik, şeffaflık, makul güvence gibi kavramlar ön plana çıkmaktadır;

Etik kavramı; Yunanca 'ethos' kelimesinden türetilen 'davranış biçimini ifade eden karakter' şeklinde tanımlanır. Bu kavram genellikle 'ahlak' kelimesi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Toplumların gelişmesiyle, meslekler bazında 'meslek etiği' kavramı önem kazanmıştır. Meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ilkelerini korumayı hedefleyen mesleki ilkeler bütünlüğüdür (Koçberber,2008).

Uyum kavramı; faaliyetlerin, tabi olunan yasa ve düzenlemelere paralel olarak gerçekleştirilmesi iken uygunluk; faaliyetlerin, türü ve yapısı kapsamında öngörülen ölçütlere uyumunun gerçekleştirilmesidir.

Hesap verebilirlik; örgütsel yönetim aracı olarak yetki ve sorumluluk kullananların yaptıklarından ve yapmaları gerektiği halde yapmadıklarından sorumlu tutuldukları, örgütsel misyon ve değerlere bağlı kalma sorumluluğu taşıdıkları, örgütsel hedeflere ulaşmak için gerekli çabayı göstermeleri konusunda inancı ifade eden dinamik bir süreçtir (Ebrahim 2003'ten aktaran: Altınöz ve Tutar, 2017, s. 228).

Şeffaflık; kararların, kurallar ve düzenlemeler doğrultusunda alınması ve uygulanması, alınan kararlardan etkileneceklerin bilgiye erişiminin sağlanması ve bu bilginin de ulaşılabilir, anlaşılabilir ve somut olması prensibidir(<http://www.seffaflik.org>).

Makul güvence kavramı; Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200'de; finansal tabloların denetimi çerçevesinde yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesi olarak tanımlanmaktadır.

İç kontrol; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve denetim konularını kapsayan hatta bunlarla iç içe geçmiş bir kavramdır. Şöyle ki; kuruluş, amaçlarına ulaşmak üzere

gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili işletme içi ve işletme dışı risklere karşı stratejiler geliştirir, birtakım planlamalar yapar ve bu planların nasıl uygulanacağıyla ilgili prosedürler geliştirerek iç kontrol kapsamında bu prosedürlere uyum sağlar. İç kontrolün önleyici, saptayıcı ve düzeltici fonksiyonları sayesinde süreçte karşılaşılan riskler etkin biçimde karşılanırken, politika ve prosedürler aracılığıyla süreçlerin standartlaşması sağlanarak kurumsal kimliğin oluşmasına katkıda bulunulur. Bu sayede, etkin bir iç kontrol kurumsal yönetim sürecine destek sağlamış olur.

Denetim; bir kurumun faaliyetlerinin ve işlemlerinin önceden belirlenen amaçlara ve kurallara uygun bir biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi için incelenmesidir(Bozkurt,2013, s. 56). Genel olarak denetim açısından iç kontroller yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere ikiye ayrılır. Denetim Yordamları Komitesinin Raporunda da iç kontrolün geniş anlamda yönetsel ve muhasebe kontrollerini kapsadığı belirtilmiştir (Güredin, 2000, s. 166). Bu ayrıma gerek duyulmasının sebebi iç kontrolün kapsamının genişletilmesi sonucunda bağımsız denetçinin çalışma alanının sınırlarını belirlemektir. Şöyle ki bağımsız denetçi asıl olarak finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir görüş bildirme amacındadır ve bu görüşü doğrudan muhasebe kontrolü ile ilgilidir. Bu durumda sadece gerekli gördüğü durumlarda yönetsel kontrolleri inceleyecektir. Bu ayrım bu şekilde bağımsız denetçiye denetim zamanını planlaması ve uygulayacağı yöntemler ile bunların boyutları konusunda netlik kazandırır ve denetim planlamasında kolaylık sağlar (Güredin, 2000).

Her iki kontrol grubu için amaçlar temel olarak benzerken de bunların önemi gruplar içerisinde farklı ağırlıkta olabilir. Örneğin varlıkların korunması her iki kontrol grubu için de oldukça önemliken güvenilir bilgi sağlanması üçüncü kişilere yansımaları açısından muhasebe kontrollerinde ayrıca bir önem arz etmektedir.

### **2.1.1. Yönetsel Kontroller**

İşletme yönetimi tarafından belirlenmiş hedeflere uygun bir şekilde ulaşmasına hizmet eden kontrollerdir. İşletmenin karlılık ve sürdürülebilirlik gibi genel hedeflerinin yanında; varlıkların korunması, yönetim politikalarına uyum, verimliliğin artırılması gibi belirlenmiş özel amaçlara ulaşılmasını sağlayan yönetsel kontroller başlıca dört grup altında toplanır.

### **2.1.1.1. Güvenilir Bilgi Edinme**

İşletme açısından güvenilir bilgi gerçek, zamanında sağlanmış ve tutarlı olan bilgidir. İç kontrol sistemi gerçek işlemlerin doğru biçimde, zamanında kaydedilmiş olmasını sağlamasıyla bilginin kalitesini ve güvenliğini artırır. Güvenilir bilgi işletmenin vereceği kararlarda önemli bir etkidir ve etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yardımcı olur.

Ayrıca düzenleyici otoritelerin, yatırımcılar ve kredi verenlerin ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgi iç kontrol sayesinde makul güvence düzeyine ulaşır. Diğer yandan müşterilerin, tedarikçilerin, hammadde sağlayıcılarının işletme ile ilişkilerinde güven zeminin oluşması da iç kontrol ile üretilen güvenilir bilginin desteğiyle olacaktır. İç kontrolün güvenilir bilgi sağlaması; bilgilerin gerçek, zamanlı ve tutarlı olmasını ve bunların ilgili kişilere güvenli bir şekilde iletilmesini kapsamaktadır.

### **2.1.1.2. İşletme Varlık ve Kayıtlarının Korunması**

Finansal olmayan; fiziksel ve kaydi varlıkların (yevmiye defteri, yardımcı defterler gibi) fiziki mevcudiyetlerinin korunması ve bunlar üzerinde hata ve hileli kullanımları önlemek amacıyla oluşturulan kontrolleri kapsar. Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) 2006'da yayınladığı raporunda hileyi; 'Bir çalışanın görevini, çalıştığı organizasyonun varlık ve kaynaklarını uygun olmayan bir biçimde ya da kasıtlı olarak suiistimal yoluyla kişisel kazanç elde etmek için kullanmasıdır.' şeklinde tanımlamıştır (www.acfe.com). ACFE hileyi; varlık zimmete geçirme, yolsuzluk ve hileli finansal raporlar olmak üzere üçe ayırmaktadır. Varlık zimmete geçirme; nakit ve nakit dışı olmak üzere iki kısımda ele alınmış ve nakit dışı zimmete geçirmeyi kötüye kullanma ve hırsızlık olarak ikiye ayırmıştır.

İşletmede aniden yapılan mutabakatlar hırsızlık riskine karşı caydırıcı bir kontrol önlemi olabilirken kötüye kullanımların önüne geçmek için görev ve yetkilerin açık bir şekilde tanımlanmış olması da bir iç kontrol önlemi olabilmektedir. Önemli ve gizliliği gereken belge ve bilgilerin korunması için erişiminin sınırlandırılmış olması gerekebilir. Bu durumda yetki ve onay kontrolleri önleyici bir iç kontrol faaliyeti olarak kullanılabilir.

Raporda (ACFE,2006) hileli finansal raporlamadan kasıt; finansal raporların muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine aykırı bir şekilde veya gizli anlaşmalar dahilinde yapılan raporlamalardır.

### **2.1.1.3. Verimliliğin Arttırılması**

İç kontrolün sunduğu proaktif yaklaşım tarzı belirlenen amaçlara ulaşmada verimli bir performans gerçekleştirilmesini sağlar. Faaliyetlerin her aşamasında fire ve atıkların azaltılmasını sağlamak, atıl kapasite oluşumunu ya da gereksiz tekrarlanmaları önlemek için uygulanan kontroller verimliliği artırır. Bununla birlikte iç kontrollerin işletmede verimliliği artırması kontrollerin etkin kullanımına bağlıdır.

### **2.1.1.4. Yönetim Politikalarına Uyumun ve Bağlılığın Teşvik Edilmesi**

İç kontrol bütünsel bir süreçtir ve bu yüzden kontrollerin etkinlik ve verimliliği, işletmenin tüm faaliyetlerinde, üst yönetimden alt kademe çalışanlarına kadar herkesin aktif katılımlarıyla uyumlu bir şekilde yürütülebilmesine bağlıdır. Bu bağlamda yönetimin oluşturduğu kontrol prosedürlerine yönetim dahil her kademedeki çalışanın gerekli özeni göstermesi gereklidir ve bunun sağlanmasının sorumluluğu yönetime aittir. Yönetimin, kontrol faaliyetlerinin etkin biçimde kullanımını sağlaması kuruluşun belirlenmiş amaçlarına ulaşmada makul düzeyde güvence sağlar.

## **2.1.2. Muhasebe Kontrolleri**

Muhasebenin ana görevi karar alıcıların alacakları kararların doğru olması için işletme hakkında bilgi toplamaktır. Nitekim muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi bu amaca yöneliktir. Muhasebe faaliyetleri sonucunda elde edilen bilgiler işletmenin kendi yapacağı yatırım kararları ve kabul edebileceği risk sınırlarının belirlenmesinde de anahtar rol oynamaktadır. Bu bağlamda muhasebe kontrollerinin; varlıkları koruması, ürettiği bilgilerin güvenilir olması ve hesap hareketlerinin tabi olunan yasa ve düzenlemelere uyumunu sağlaması beklenir. Daha önce belirtildiği üzere muhasebe kontrolleri, yönetsel kontrollerin de içerisinde olduğu geniş anlamda kontrolleri değil dar anlamda; bağımsız denetim amacına yönelik olarak sadece finansal faaliyetleri içeren kontrolleri kapsamaktadır. Bu durumda muhasebe kontrolleri; finansal kayıt ve nakit ve benzeri (vb.) varlıkların korunmasını, finansal kayıtların güvenilirliğini ve hesap hareketlerinde uyumun gözetilmesini kapsar.

### **2.1.2.1. Varlıkların Korunması**

Muhasebede varlıkların korunması; fatura, defterler, nakit vb. fiziki olarak korunmasını kapsadığı gibi hesap kayıtlarının hata ve hilelerden korunmasını da

kapsamaktadır. Görevlerin ayrımı, yetki ve onaylar kayıtlarda oluşabilecek hata ve hileleri önlemek adına oluşturulabilecek iç kontrollerdir. Varlıkların saklanması sırasında oluşabilecek kayıp riskine karşı da kontroller geliştirilmelidir. Varlıkların korunması için kontroller; zimmete geçirme gibi kasıtlı bir davranışı önlemek için oluşturulabileceği gibi bir rakamın yanlış yazılması gibi hatalı bir davranış sonucunda oluşan problemleri ortaya çıkarmak için de oluşturulabilir.

#### **2.1.2.2. Finansal Kayıtların Güvenilirliği**

ACFE 2016'da yayınladığı hile raporunda; hileli finansal raporlamalardan dolayı oluşan kayıp miktarlarını 2012, 2014 ve 2015 yılları itibarıyla sırasıyla 1000.000, 1000.000 ve 975.000 dolar olarak belirlemiştir (www.acfe.com). 114 ülkeden bildirilen mesleki hile davalarının bilançosu olan bu miktarlar güvenilir finansal raporlamanın önemini gözler önüne sermektedir. Ayrıca raporda hileli finansal raporlamaların; en az sıklıkta yapılıyor olmasına rağmen en yüksek zarara sebebiyet verdiği belirtilmiştir. Oluşan bu zararlar ülke ekonomilerine büyük zarar vermekte özellikle yatırımcılar ciddi kayıplara uğramaktadır. Bağımsız denetim bu zararları önlemek için işletmenin finansal raporlarına odaklanmaktadır.

Etkin bir iç kontrol süreci, finansal raporların güvenilirliği konusunda makul düzeyde güvence sağlar. Etkin bir şekilde yürütülen iç kontrol, finansal bilgilerin doğruluk, tamlık ve zamanlılığı hakkında güvenilir sonuçlar elde edilmesini sağlar. İşlemlerin; yetki ve onay, gözden geçirme ve mutabakat gibi iç kontrol faaliyetleriyle desteklenmesi bu güven düzeyini artıracaktır.

Birçok araştırmada karşılaşılan sonuçlardan birisi de; hileli finansal raporlamaların genelde üst yönetim tarafından yapıldığıdır. Bundan dolayıdır ki finansal rapordaki hileleri belirlemek oldukça zordur. İşte iç kontrolün yönetim dahil işletmenin her kademesinde etkin bir biçimde yürütülmesi; yönetim tarafından gerçekleştirilebilecek hata veya hilelerinin önlenmesi veya tespit edilmesini sağlaması açısından oldukça önemli ve etkilidir.

#### **2.1.2.3. Hesap Hareketlerinde Uyumun Gözetilmesi**

Muhasebenin oluşturduğu tüm hesap hareketleri muhasebenin on iki temel ilkesi çerçevesinde (sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülebilme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik, özün önceliği) her bir işlem türüne uygun bir biçimde ve uluslararası standartlara uyumlu olarak gerçeği yansıtan, her aşamada hesap verebilir

özellikte bilgiler sağlamalıdır. Her bir hesap hareketinin eksiksiz ve zamanlı olarak muhasebe kayıtlarına geçirilmesi gereklidir.

Finansal kayıtların güvenilir olması için muhasebe kayıtlarının güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan muhasebe kayıtları bir hatadan kaynaklı olsa bile finansal raporlamanın güvenilirliğini etkileyecektir.

Yukarıda sayılan tüm bu yönetsel ve muhasebe kontrolleri, yönetimin gözetimi ve çalışanların katılımı sayesinde etkili olacaktır. Bu da işletmenin iç kontrole bakış açısına ve yönetimin muhakeme yeteneğine bağlı olarak işletmeden işletmeye değişkenlik gösterecektir.

## **2.2. İç Kontrolün Gelişimi**

İç kontrol ile ilgili ilk tanımlama ve atıflar; Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de, 1934 tarihli Sermaye Piyasası ve Borsa Kanunu kapsamında geliştirilen, ABD Sermaye Piyasası ve Borsa Komisyonu (Security Exchange Commission-SEC) tarafından yapılan düzenlemelerde görülmektedir.

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebecileri Kurumu (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) 10 adet olmak üzere Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards-GAAS) yayınlamıştır. Bu standartlar; Genel Standartlar, Çalışma alanı standartları ve Raporlama standartlarından oluşur ve üç adet çalışma alanı standardından ikincisi 'İç kontrol sisteminin incelenmesi Standardı' dır. Bu standartta iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır;

Bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol etmek ve işlevsel verimliliğe ve yönetimin politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir (Aksoy,2010, s. 319).

İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırmanın 1949'da Denetim Yordamları Komitesi (şimdiki adı; International Financial Reporting Standards Interpretations Committee-IFRS IC) tarafından yayınlanan özel bir rapor ile yapılmış olduğunu söylemek mümkündür. Bu raporda iç kontrol; 'örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla



kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir'(Güredin,1988, s. 166). Komitenin bu geniş iç kontrol tanımı, daha sonra devamı gelecek olan bir çalışma olduğu izlenimi doğurmuş nitekim öyle de olmuştur. Komite Ekim 1958'de yeni bir rapor daha yayınlamış ve iç kontrolü (Bölüm 1.1'de bahsedildiği üzere); Muhasebe Kontrolleri ve Yönetmelik Kontroller olarak iki kısma ayırmıştır. Bununla birlikte iç kontrolün gelişiminin ilk basamağını 1972' de yaşanan Watergate Skandalına dayandırmak mümkündür.

1972-1974 yıllarında ABD'de gerçekleşen ve Başkan Richard Nixon' un istifasıyla sonuçlanan bu siyasi olay, muhalefet partiden (Cumhuriyetçi Parti) görevlilerin Haziran 1972' de Demokrat Parti'nin Watergate binasındaki ofislerine gizlice girip polisler tarafından yakalanmaları sonucunda CIA bu olayla ilgili araştırma başlamıştır. Araştırma sonucunda, CIA, muhalefetten olan bu kişilerin Başkan Nixon ile işbirliği içinde olduğunu kanıtlayan Nixon' a ait ses kayıtlarına ulaşmış, araştırmalar neticesinde; mevzuata aykırı faaliyetler ve rüşvet, mali kontrol sistemine ilişkin birtakım zayıflıklar da açığa çıkmıştır. Watergate Savcısının konuya dikkat çekmesi üzerine 1977' de Watergate Araştırmaları sonucu olarak, ana teması iç kontrol olan Yabancı Yolsuzluk Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir(www.amerikaninsesi.com) .

Watergate Skandalının bir uzantısı olarak ABD' de 1985 yılında muhasebe ve denetim alanında önde gelen beş kuruluşun ( Amerikan Muhasebecileri Birliği (AAA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ) Treadway Komisyonu çatısında birleşmesiyle, Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'(National Commission on Fraudulent Reporting) kurulmuştur. Bu komisyona Treadway Komisyonunu Destekleyen Örgütler Komitesi (kısaca COSO) denilmektedir ve günümüzde dünyada en kabul görmüş iç kontrol sistemi modeli olan COSO İç Kontrol Çerçevesi' ni yayınlamışlardır. Treadway Komisyonunun amacı; mali raporlarda yapılan hile, usulsüzlük ve hataların nedenlerini belirleyerek bunların meydana gelme olasılığını en aza indirmektir. Komisyon bu amaçla 1987 yılında Hileli Finansal Raporlama adlı bir rapor yayınlamış ve bağımsız denetçilerle birlikte hukuk ve mali müşavirlerin, kurum yönetiminin, kurumdaki muhasebe ve denetim birimlerinin, denetim komitesinin, üst denetim kurumlarının da hile ve hataların tespitinden sorumlu olduğunu bildirmiş ve incelediği hileli mali raporlamaların yüzde

50' sinin iç kontrol zayıflıklarından kaynaklandığını ortaya çıkarmıştır. Komisyon 1992' de Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi- İç Kontrol Bütünlük Çerçevesi yayınlamıştır Çerçeve, Bölüm 2'de ayrıntılı olarak sunulacağı üzere, son olarak 2013'de, 1992'de yayınlanan ilk çerçevenin genişletilen haliyle bugün dünyada en kabul gören iç kontrol sistemi uygulama modelidir.

İç kontrole yönelik bir diğer çalışma INTOSAI tarafından, 1983 yılında Manila, Filipinler'de düzenlenen XI. Kongresinde denetim standartlarına ilişkin olarak; Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı alanda komiteler oluşturması suretiyle başlamıştır. İlk denetim standartlarını Haziran 1992'de yayımlayan INTOSAI, 2004'deki kongresinde tüm standart ve rehberlerin bir çerçeve dahilinde, daha sistematik bir şekilde geliştirilmesi amacıyla Mesleki Standartlar Komitesini oluşturmuştur. Bu komitenin oluşturulmasında 2001'de INTOSAI'nin COSO'yu benimsemesi üzerine kendi standartlarıyla COSO standartlarını birleştirmesinin etkisi olmuştur. 2007 yılından bu yana Mesleki Standartlar Komitesi bünyesinde yer alan altı alt komite ile çalışmalarını mali denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, iç kontrol standartları, muhasebe ve raporlama, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile denetimde kalite kontrolü alanlarında standartların oluşturulması üzerinde yoğunlaştırmıştır (sayistay.gov.tr)Ayrıca 2004 yılında INTOSAI Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu'nu yayınlamıştır (sayistay.gov.tr).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve onun standart koyucu organı olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board-IAASBC), Uluslararası Denetim Standartlarını (International Standard on Auditing-ISA) yayınlamıştır. INTOSAI ve IFAC, denetimde bütünlüğün ve kalitenin sağlanması ve tüm dünyada ortak bir dil konuşulması adına; ISA' lara INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan uygulama notlarını ekleyerek Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını (International Standards of Supreme Audit Institution-ISSAI) yayımlanmıştır. Böylelikle denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel bazda uyumlaştırılmasında önemli adımlar atılmıştır.

2001-2003 yıllarında, başta Amerika olmak üzere dünya çapında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları iç kontrolün gelişiminde özel ve önemli bir yere sahiptir. Enron (ABD/Enerji), Arthur Enderson (ABD/Bağımsız Dış Denetim),

Worldcom (ABD/Telekomünikasyon), Xerox (ABD/Büro donanımları üreticisi), Marks&Spencer (İngiltere/Perakende Satış), France Telekom (Fransa/Telekomünikasyon), Parmalat (İtalya), HIH (Avustralya/ Sigorta), Saskatchewan Wheat Pool (Kadana/Tarım) gibi büyük şirketler ve bu şirketleri denetleyen bağımsız denetim şirketlerinin yaptıkları gibi; gerçeğe aykırı, hileli muhasebe işlemleri ve finansal raporlamaları, gizli anlaşmalar, kamuoyunun yanıltılması süreçlerinin sonucunda iç kontrolün önemi bir kez daha anlaşılmış, sonrasında çıkarılan yasal düzenlemeler ve standartlarda iç kontrol konusuna özel bir önem verilmiştir. Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act-SOX), bu düzenlemelerin başında gelmektedir. SOX, şirket kurumsal yönetim süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde çok köklü değişiklikler ve sorumluluklar getirmektedir (Aksoy,2010,214). Yasa ile kamunun sarsılan güvenini kazanmak adına Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu kurulmuş (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) ve halka açık şirketlerde 'Denetim Komitesi' oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin; denetlemelerini yaptıkları işletme ile olan ilişkilerine belli başlı sınırlamalar getirilmiş, yıllık faaliyet raporlarına iç kontrol değerlendirme raporlarının eklenmesi şartı koyulmuştur. İleride 'Bölüm 3.1.5.' içerisinde konu detaylı bir şekilde sunulacaktır.

Skandalların bir başka sonucu olarak Enron şirketinin bağımsız denetimini yapan Arthur Enderson şirketinin; AICPA' i suçlamasıyla denetim standartlarının uygulama ve kalitesi ile ilgili değişiklikler yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır. Süreç itibarı ile sarsılan AICPA' nın kamu şirketleri için standart hazırlama ve mesleki uygulamaları yönlendirme yetkisi SOX Yasası ile SEC' e devredilmiştir (<https://www.tide.org.tr/uploads/tide33.pdf>).

### **2.3. İç Kontrol Sistemi**

İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere oluşturulan iç kontrol, işletmede bir sistem dahilinde yürütülür. İç kontrol sistemi, işletmenin kuruluş aşamasında tasarlanır. Kontroller kurum içerisindeki tüm faaliyet birimlerinde ve her bir faaliyet biriminin işlemlerinde uygulanabilecek şekilde oluşturulur.

Faaliyetler, amaçlar ve iç kontrol sistemi iç içe geçmiş bütünleşik bir yapı meydana getirir. Bu yapı, işletme açısından varlıkların korunması, yasalara uyum, üçüncü kişilere ve yönetime güvenilir bilgi sağlama ile makul güvence sağlayan bir

süreçtir. İç kontrol sistemi, etkin bir şekilde yürütüldüğünde kuruma bir kimlik kazandırır ve kurumsal şeffaflık ve hesap verebilirliğe zemin oluşturur.

### **2.3.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı**

İç kontrol sistemi, kabaca, bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem (Aksoy,2010, s. 288).

İç kontrol, işletmenin tüm faaliyetlerine ve her bir işlem içerisine nüfuz etmiş bütünsel bir sistemdir. Bu sistem; işletmenin içerisinde bulunduğu sektöre, ülkeye veya bölgeye, tabi olduğu kurallara göre değişim göstermektedir ve bundan dolayı her işletmenin kendine özgü bir iç kontrol sistemi olacaktır. Ayrıca İKS' nin işleyişi yüksek oranda yönetimin bakış açısına ve muhakeme yeteneğine bağlıdır. Dolayısıyla farklı işletmeler için benzer iç kontrol sistemleri söz konusu olsa bile amaçlara ulaşmada sistemin etkinlik ve verimliliği yönetimin bakış açısı ve yeteneklerine bağlı olarak değişecektir.

### **2.3.2. İKS Amaçları**

İç kontrol sisteminde her bir kontrol genel veya özel birtakım amaçları sağlamak üzere tasarlanır. İç kontrolün amaçları konusunda farklı ayrımlar yapılmıştır fakat çoğunlukla genel ve özel amaçlar olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir. Genel amaçlar, işletmenin, ulaşılması beklenen her işletme için geçerli; genel hedeflerine yönelikken özel amaçlar daha çok iç kontrolün sağlıklı bir biçimde işleyişiyle ilgilidir.

#### **2.3.2.1. Genel Amaçları**

- ✓ işletmenin Varlıklarını Korumak
- ✓ Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlamak
- ✓ İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Planlarına ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak
- ✓ Kaynakların Ekonomik ve verimli Kullanılmasını Sağlamak
- ✓ Faaliyetler İçin Belirlenmiş Amaç ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

### 2.3.2.2. Özel Amaçları

1. Yetki; iç kontrol sistemi tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak gerçekleşmesini sağlamalıdır. İşlemler önem derecesine göre genel veya özel yetkilerle donatılmış olmalıdır. Yetki işletmede önemli bir kontrol fonksiyonudur ve işletmenin varlıkların korunması genel amacına hizmet eden bir kontrol özelliğidir.

2. Gerçeklik; işletmenin gerçek olan işlemleri kaydedilmeli, bir diğer anlatımla; kayıtlar sadece gerçekleşmiş işlemleri göstermelidir. İç kontrol sistemi gerçek olmayan işlemlerin kayda alınmasını önlemelidir.

3. Bütünlük; işletmenin faaliyetleri ile ilgili bütün işlemler kaydedilmelidir.

4. Kayıtların Doğru Biçimde yansıtılması; tüm işlemlerin hata içermeyecek şekilde kaydedilmesi sağlanmalıdır. Bu amaç 'işin doğru yapılması' anlamına gelmektedir.

5. Sınıflandırma; işlemlerin doğru bir şekilde sınıflandırılması gereklidir. Özellikle mali tabloların gerçekleri yansıtıyor olması açısından işlem gruplarının doğru olarak sınıflandırılması önemlidir. İç kontrol sistemi tasarlanırken işlemlerin sınıflandırılması konusunda prosedürler belirlenmiş ilkeler benimsenmiş olmalıdır.

6. Zamanlılık; işlemlerin zamanında kaydedilmesi sonuç olarak finansal tabloları, dolayısıyla dönem kar/zararını etkileyeceğinden önemlidir. Finansal tabloların gerçeği yansıtıyor olması açısından işlemler zamanında kaydedilmelidir.

7. Mutabakat; kayıt ve varlıklar zaman zaman karşılaştırılarak varlıkların korunması, olası hata ve hilelerin önlenmesi sağlanmalıdır.

### 2.3.3. İç Kontrol Sisteminin İlkeleri

İç kontrol sisteminin düzenli bir şekilde işleyerek verimli sonuçlar doğurabilmesi için birtakım ilkelere göre oluşturulması ve yürütülmesi gereklidir. Bu ilkeler görevlerin ayrımı, yetki ve onay prosedürleri, uygun belge ve kayıt sisteminin varlığı ve bağımsız mutabakatları içerir.

#### 2.3.3.1. Görevler Ayrılığı İlkesi

Etkin bir iç kontrol sisteminde görevler net biçimde ayrılmış olmalıdır. Görevler ayrılığı bir işlemin başından sonuna kadar farklı görevlilerce yürütülmesidir. Bu ayrım işletme içerisinde bir bölümün diğer bir bölümün görev alanına giremeyeceği gibi kendi görevini de başka bir görevli kişi ya da bölüme yaptıramayacağı anlamına gelir. Örneğin tüm satın alma işlemleri satın alma bölümünün sorumluluğundadır ve bu

işlemler muhasebe ya da finans bölümü tarafından yürütülemez, fakat satın alma tarafından teslim alınan malların satın alma tarafından miktar kaydı yapılarak finansal kaydının muhasebe tarafından gerçekleştirilmesi ve bu muhasebe kaydına dayanarak ödemenin düzenlenmesi ve yapılması finans bölümüne aittir. Bu şekilde bir satın alma işlemi hesap verebilirliği sağlanan belgelerle muhasebe ve finans bölümleriyle organize fakat ayrı sorumluluklarla tamamlanır. Aynı şekilde bölümün kendi içerisinde de kişilere tanınmış görevlerin sorumluluğu sadece görevin tanımlanmış olduğu kişiye aittir. Bu ilkenin amacı her bir işlemin başından sonuna kadar tek bir elden yönetilmeyip kişi ve bölümler bazında dağıtılması ve bu şekilde hata ya da hile riskinin azaltılmasıdır. Bu ilke bir faaliyetin tüm aşamalarının aynı kişi tarafından yerine getirilmesinin bazı kontrol zayıflıklarını da beraberinde getireceği varsayımına dayanır (Karacan, Uygun, 2012, s. 160). Görev ve sorumlulukların kişi ve bölümler bazında açık bir şekilde tanımlanmış olması ve işlerliğinin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır ve yönetim, görevler ayrılığı üzerinde de kontrol sağlayarak olası hata ve hilelerin önüne geçebilmelidir.

#### **2.3.3.2. Yetki ve Onay İlkesi**

Yetkilendirme (authorisation); bir görevi yasaların elverdiği imkanlara göre belli şartlarla yürütmeyi sağlayan haktır (tdk.gov.tr). Onaylama ise yetkili bir kişinin kendine verilmiş yetki kapsamında bir hesap hareketi için olur vermesi işlemidir (Güredin,2000, s. 180). İşletmede uzmanlık gerektiren işler uzman bir görevliyle yetkilendirilmeli, nispeten önemli işlemler için onay mekanizması geliştirilmeli, varlıklara erişim özel yetki verilmiş kişilerle sınırlandırılmış olmalıdır. Her işlem yetkilendirilmiş kişiler tarafından yetkileri dahilinde gerçekleştirilmelidir.

#### **2.3.3.3. Uygun Belgeleme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi**

Kayıtlar ve belgeler işlemlerin kanıtı niteliğindedir ve iç kontrol sisteminin bu kayıt ve belgelerle etkinliği kanıtlanır. Uygun belgeleme ve kayıt sisteminin var olması işletmenin hesap verebilirliğine de katkı sağlar. Bir kayıt düzeni mutabakat yapılarak hata veya hilenin önlenmesini veya ortaya çıkarılmasını sağlar. Bazı kaynaklarda bu ilke sadece muhasebe bölümü için geçerliymiş gibi bahsedilse de bunların iç kontrolün yeni tanınmaya başlamış olduğu dönemlerde kaleme alınmış olduğu görülmektedir.

#### **2.3.3.4. Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi**

Yetkiler dahilinde gerçekleştirilmiş tüm işlemlerde farklı görevliler tarafından herhangi bir uygunsuz işlemin veya durumun ortaya çıkarılması amacına dayanan mutabakatlar yapılması gereklidir. Bu mutabakatların sonucunda yetkilerin kötüye kullanımı, gizli anlaşmalar, varlık kayıpları, yetki ve onayların yetersizliği belirlenebilmektedir. Mutabakatlar belli aralıklarla veya zamansız olarak, önceden haber verilmeden yapılmalı ve sonuçları yönetime raporlanmalıdır. Bu şekilde iç kontrol açık ve zayıflıkları revize edilip etkinliği artırılacaktır.

#### **2.3.4. İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Kontrol Türleri**

Kontroller şu şekilde sınıflandırılabilir:

**Önleyici (Preventive) Kontroller:** Sistemin çalışmasını güvence altına alan kontrollerdir. İstenmeyen durumların meydana gelmesini önlemeye yönelik işlev görürler. Yetki ve onay mekanizmasının kurulması, yetkin personel istihdamı, etik kodlar, görevler ayrılığı ve iyi bir kontrol çevresi oluşturmak örnek olarak verilebilir. Buna ek olarak kilit, şifre ve güvenlik personeli gibi tedbirler de fiziksel ve erişim kontrolleri olarak işlev görür.

**Tespit Edici (Detective) Kontroller:** Bu kontroller engellenememiş hataları ortaya çıkartmak için kullanılır. Meydana gelmiş istenmeyen bir durumu ortaya çıkarmayı amaçlar. Örneğin işlerin amirler tarafından gözden geçirilmesi, varyans analizleri, envanter çıkarmak gibi kontroller hata veya hilelerin tespitini ortaya çıkarır.

**Boşluk Doldurucu/Telafi Edici (Compensating) Kontroller:** Olmayan ya da maliyeti çok yüksek olabilecek kontrollerin yerini kısmen de olsa doldurabilen, telafi etmeye yönelik kontrollerdir. Bazen örgütlerde önleyici kontrolleri uygulamak için yeterli maddi veya insan kaynağı bulunmaz. Örneğin, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanması için yeterli sayıda personel bulunamaması. Telafi edici kontroller genellikle işlem sonrası gerçekleştirilir. Ortaya çıkarıcı kontrollere göre daha kısa süreli ve dar kapsamlı kontrollerdir. Büyük oranda yöneticilerin yargısal kararları çerçevesinde riskli gördükleri kimi alanlarda sondaj usulü ile evrak incelemeleri gibi ani ve rutin olmayan işlemler ile aylık bütçe takibi gibi önlemlerden oluşur. İhbar hatları ortaya çıkarıcı bir nitelik taşısa da esasen boşluk doldurucu bir yapıya sahiptir.

**Yönlendirici (Directive) Kontroller:** Hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik

rehberlik sağlayan kontrollerdir. Çalışanları motive etmek ve bir amaca yönlendirmek amaçlı, pozitif uygulamalardır. İstenen bir durumun meydana gelmesi için işlev görürler. Etik kodlar, mevzuat, spesifik bir konuda verilen personel eğitimleri, acil durum prosedürleri gibi örnekler verilebilir.

Düzeltici (Corrective) Kontroller: Tanımlanan problemlerin doğru ve zamanında çözümüne yönelik kontroller olup, sık sık bu tür kontrollere başvuruluyor olması i kontrol sisteminin işlerliğinin sorgulanmasını gerektiren bir durumun göstergesidir. bir satıcıya yapılan fazla ödemenin geri alınması, gibi sorunları doğru ve zamanında zmeğe yönelik araçlar da bu kategoriye girer.

### **2.3.5. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

İKS, işletmenin kendi birimi olan i denetim birimi ve işletmenin denetimini yapan ama onun bir parçası olmayan dış denetçi tarafından farklı amaçlara hizmet etmek üzere değerlendirilir.

İç denetim biriminin, iç kontrol sistemini değerlendirme amaçları;

- ✓ Sistem eksik ve zayıf yönlerini tespit etmek
- ✓ İ kontrolün uygulanıyor olmasını sağlamak ve yürürlüğünü kontrol altında tutmak
- ✓ Kontrol prosedrlерinin etkinliğini sağlamak
- ✓ İKS hakkında denetim komitesi ve yönetime veya yönetimden sorumlu ilgililere rapor sunmak

İç denetim birimi iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için yıllık öz değerlendirme çalışması yapar. Bu değerlendirme iç kontrol biriminin hazırlayacağı soruları çalışanlara uygulaması şeklinde yapılır. Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors-IIA) kontrol öz değerlendirmeyi; ‘Kontrol z değerlendirme, i kontrolün etkinliğinin incelendiği ve değerlendirildiği bir süreçtir. Amacı gerçekleştirilmek istenen iş hedeflerine makul güvence sağlamaktır.’ şeklinde tanımlamıştır(Erkek, 2014-15, s. 109).

Bağmsız denetim açısından i kontrolü değerlendirme amaçları;

- ✓ önemli yanlışlık ve hile risklerini belirlemek
- ✓ Kontrol risklerini belirlemek
- ✓ Bu risklerin neden kaynaklı olduğunu belirlemek



- ✓ Maddi doğruluk testlerini planlamak
- ✓ Uygunluk testlerini planlamak
- ✓ Denetimin süre ve kanıt miktarını planlamak

Bahsedilen amaçlara ulaşmada İKS her iki taraf açısından farklı amaçlara yönelik olarak farklı yöntemlerle incelenmektedir. İKS değerlendirmesi için iç denetim birimi sürekli gözlem yoluyla izleme ve kontrol öz değerlendirme yöntemlerini kullanırken bağımsız denetçi gözlemin yanında başka yöntemlere ihtiyaç duymaktadır. Bağımsız denetçi bu yöntemlere İKS' ni tanımak ve denetim kanıtı elde etmek için başvurur. Bunlar;

- Not alma Yöntemi; denetçinin, işletme çalışanları ile yaptığı görüşmeleri, işletmenin yazılı kural ve prosedürlerinde önemli bulunduğu noktaları ve gözlemlerinden elde ettiği bulguları not olarak belgelendirmesidir.
- Akış Şemaları Hazırlama Yöntemi; işletmenin kendi akış şemaları varsa bunun denetçi tarafından kullanılmasıdır. Aynı zamanda denetçi kendisi de yaptığı gözlemler ve görüşmelerle işletmenin akış şemalarını hazırlayabilir. Denetçi, iç kontrol sisteminin akış şemasını hazırlamak için yoğun bir araştırma yapmalı ve sistemi tam olarak anlamalıdır. Bu tür şemalar denetçinin, sistemin tüm fonksiyonlarını ve sistemdeki zayıflıkları görmesini sağlar. Aynı zamanda, bunlar daha az ve daha çok denetim prosedürlerinin uygulanması gereken denetim alanlarını belirlemeye yarar (Kepekçi,2004, s. 91).
- Soru Kağıtları Kullanma; yaygın kullanılan bir yöntem olan soru kağıtları denetçinin hazırladığı ve kontrol prosedürleri ile ilgili sorular da içeren işletmenin geneli ile ilgili sorulardan oluşur. İç kontrole yönelik standart soru kağıtları da bulunmaktadır fakat her işletmenin iç kontrol sistemi farklılık gösterdiğinden standart soru formları bu durumlarda işe yaramayabilir.

Bağımsız denetçi, iç denetim birimi tarafından yönetime sunulmuş iç kontrol değerlendirme raporlarını incelemenin yanında bu yöntemleri aşağıdaki alanlar hakkında bilgi toplamak üzere iç kontrol sistemini değerlendirmede kullanacaktır;

- Kontrol Prosedürleri
- Kontrol Çevresi
- Muhasebe Sistemi

Bu alanlarda denetçi tarafından her bir işlem ile ilgili olarak izleme ve görüşme yolu ile edinilen bilgiler sonucunda iş akış şemaları oluşturularak ve soru kağıtları aracılığıyla, kontrol riskleri, önemli yanlışlık ve hile olasılıkları değerlendirilir.

### **2.3.6. İKS ile Denetim İlişkisi**

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi,2004, s. 1). Denetim faaliyetleri AICPA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standarts-GAAS) ile küresel boyutta bir görüş birliğine ulaşmıştır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç kısımdan oluşur ve üç Çalışma Alanı Standardından ikincisi; ‘İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı’ dır. Bu standartta iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır: ‘İç kontrol, bir işletmenin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işlevsel verimliliğe ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir.’ Raporlama Alanı Standartları ise iç kontrol ile dolaylı olarak ilişkilidir. Şöyle ki; iç kontrol, işletmenin iç ve dış raporlamalarında yasa ve düzenlemelere uyumu sağladığından ve bu uyumu da GKGDS (GAAS)’ na göre gerçekleştirdiğinden raporlama alanı standartları ile de dolaylı olarak ilgilidir.

#### **2.3.6.1. Bağımsız Denetim ile İç Kontrol İlişkisi**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Seri X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de, Bağımsız denetim; ‘işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca<sup>1</sup> istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla

---

<sup>1</sup> Kurul: Sermaye Piyasası Kurulu

bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (spk.gov.tr). Bu değerlendirmede bağımsız denetçi, özellikle finansal tablolar üzerinde oluşturulmuş iç kontrolü iyi anlamalıdır. Çünkü iç kontrol sistemi, bağımsız denetçinin araştırdığı; finansal raporlama ve uyum amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği veya faaliyetlerin gerçekliği, doğruluk ve tamlığı ve zamanlılığı konularında kanıtlar oluşturmakta ve bunlar hakkında denetçinin bir fikir edinmesini sağlamaktadır.

İşletmeler amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli stratejiler uygular ve faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörler, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, çeşitli ticari risklerle karşı karşıya kalırlar, bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bununla birlikte; finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığını kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler sorumludur (SPK İç Kontrol Tebliği, m.7(1)).

Tebliğ’de, bahsedilen risklere açıklık getirilmiş; riskler; bağımsız denetim riski, tespit edememe riski, yapısal risk ve kontrol riski olarak değerlendirilmiştir. Bunlardan kontrol riski; ‘münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir’ şeklinde ifade edilmiştir. Yapısal risk ve kontrol riski işletme kaynaklı risklerdir ve bağımsız denetimde gerekli olacak teknikler ve bunların sayısı ve kapsamını etkiler.

İç kontrol sistemi ile denetim riski arasında da ters bir ilişki vardır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riski azalmakta, iç kontrol etkinliği azaldıkça denetim riski artmaktadır (Pehlivanlı, 2014, s. 39). İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça işletme bilgilerinin güvenilirliği artmakta, buna paralel olarak denetim ve hata riski azalmakta bunların sonucu olarak da bir denetim görüşüne ulaşabilmek için toplanması gereken kanıtların çeşidi ve sayısı azalmaktadır (Karacan, Uygun, 2016, s. 77).

400 no' lu Uluslararası Denetim Standardına (UDS) göre; Denetçi denetim planı yapmak için işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini incelerken, iç kontrol ve muhasebe sistemlerinin yapısı ve işleyişi ile ilgili bilgi toplar (Aksoy, 2010, s. 326).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre, denetimin planlanması ve denetime ilişkin yapılacak testlerin niteliğini, kapsamını ve miktarını belirlemek ve daha sonraki çalışmalara dayanak oluşturması amacıyla, denetçi tarafından işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve değerlendirilmelidir. Bu doğrultuda denetçiye incelediği işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesi ve sistemi bütün olarak değerlendirmesi önerilmiştir (Aksoy,2010). Denetçi, iç kontrol sistemini değerlendirmesi sırasında tespit ettiği riskleri ve önemli iç kontrol yanlışlık veya eksikliklerini yönetime bildirerek, bunların önemini yönetime aktararak yönetimin gözetim sorumluluğunu yerine getirmesine katkıda bulunur. Bu bağlamda iç kontrol sistemi ile bağımsız denetçi arasında karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır.

Denetçi gözlem ve incelemeleri süresince her bir işlem için tüm bu yöntemleri kullanmak durumunda olup olmadığına karar verir. Örneğin; kontrol prosedürleri kontrol çevresi ve muhasebe sistemi ile ilgili süreçleri içerdiğinden İKS' nin etkin çalışıyor olması durumunda denetçi muhasebe sistemini ya da kontrol çevresini tekrar denetlemek zorunda kalmaz, sadece gerekli gördüğü işlem sürecini denetler ona göre kanıtlar toplar. Bundan dolayıdır ki işletmenin iç kontrol sistemi ne kadar etkin çalışıyor ise denetçinin denetim süreci o kadar kısalacak ve daha az bulgu gerektiren bir süreç olacaktır.

### **2.3.6.2. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi**

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur ([www.tide.org.tr](http://www.tide.org.tr)).

Bir işletmede iç kontrol sistemi yönetim tarafından tasarlanır. Tasarlanan iç kontrol sisteminin işlerliğinin takip edilmesi iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetim birimi, iç kontrol sistemini sürekli izleme yoluyla denetler ve sistemde oluşan aksaklıkları veya tespit edilen yanlışlık ya da zayıflıkları

yönetime raporlar. İç denetim biriminin bu raporlarda bağımsız davranması, yönetimin ise sorumluluğun kendine ait olduğunun bilincinde olması önemlidir.

İç denetim, iç kontrol sistemini sürekli izleme ve geliştirme eğiliminde olan bir işletme fonksiyonudur ve her ikisi de işletmenin amaçlarına ulaşmasına hizmet eder. İç denetim biriminin iç kontrolü sürekli izlemesi ve geliştirmesi sayesinde iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliği artacak dolayısıyla işletmenin amaçlarına ulaşma düzeyi bundan pozitif anlamda etkilenecektir. Günümüzde bu iki kavram birbirinin aynı olarak algılanmaktadır fakat iç kontrol işletmenin kurulma aşamasında tüm fonksiyonlarına nüfuz etmiş bir kemik yapı iken iç denetim, işletme kurulduktan sonra (iç kontrol yapısını gözlemleyen ve raporlayan bir birim olarak) işletmeye dahil edilmektedir.

### **2.3.7. İKS Modelleri**

İç kontrol uygulamaları; işletmenin içinde bulunduğu sektöre, büyüklüğüne, bulunduğu ülke veya bölgenin kültürel ve yasal yapısına uyum göstermesi açısından farklılıklar gösterebilmektedir. Bazı ülkeler bu farklılaşmanın bir sonucu olarak farklı iç kontrol sistemleri geliştirmişlerdir. Dünyada kullanılan bazı iç kontrol sistemleri aşağıda sunulmaktadır.

#### **COSO**

1992 yılında, Treadway Komisyonunu Destekleyen Örgütler Komitesi (COSO), İç Kontrol Bütünleşik Çerçeveyi yayınlamıştır. Çerçeve beş temel bileşenden oluşur ve bu bileşenleri; faaliyetler, uyum ve raporlama amaçlarıyla entegre bir biçimde sunar.

COSO Bütünleşik Çerçeve dünyada en kabul görmüş iç kontrol sistemidir ve günümüzde yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. COSO Bütünleşik Çerçeve, uygulamada incelediğimiz işletmenin de benimsemiş olduğu iç kontrol sistemi modeli olduğu için 2. Bölümde (COSO iç kontrol sistemi modeli: iç kontrol bütünleşik çerçeve) detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

#### **CoCo**

Kanada Yeminli Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü (Chartered Professional Accountants Canada-CPA Canada), kuruluşun karar verme yeteneğini ve performansını geliştirebilecek yirmi kontrol kriterinden oluşan Kontrol Kriterleri Çerçevesini (Criteria of Control Framework-CoCo) geliştirmiştir ([www.cpacanada.ca](http://www.cpacanada.ca)). Etkili kontroller için

kriterler; Bağlılık, Yapabilirlik, İzleme ve Öğrenme ile Amaçlar olmak üzere dört kısımda incelenmiştir. CoCo' ya göre kontroller; şirketin etkinlik ve verimliliğini sağlamak üzere yönetim tarafından oluşturulmuş prosedür, süreç ve yöntemleri, iç ve dış raporlamaların güvenilirliğini ve kural ve yasalara uyumu temsil eder. CoCo Kontrol Kriterleri, organizasyonun gelişimin yanında bireysel gelişime de önem vermiştir.

## COBIT

Bilgi ve ilgili Teknoloji için Kontrol Hedefleri; COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology), bilgi ve teknolojinin (BT) yönetimi ve bunlarla ilgili önemli konuların yönetim tarafından efektif olarak ele alınmasını sağlayan, herhangi bir kuruluşa yardımcı olabilen pratikler, analitik araçlar ve modellerden oluşan dünyaca kabul görmüş kapsamlı bir çerçevedir (www.isaca.org). COBIT modeli bilgi teknolojisi fonksiyonlarını kapsar. COBIT Çerçevesi dört kısma ayrılmış 34 fonksiyondan oluşmaktadır. Bu fonksiyonlar bir işletmede bilgi teknolojisinin kurulum adımlarıdır ve iş süreçleri ile BT süreçlerini birbirine uyumlu hale getirir.

COBIT ilk olarak 1996'da Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF) ve IT Governance Institute tarafından yayımlanmış, ve günümüzde Information Systems Audit and Control Association tarafından yayınlanmakta, günümüz gereklerini karşılamak için sürekli güncellenmektedir.

### Turnbull Report

Turnbull Report ilk olarak İngiltere ve Galler Uzman Muhasebecileri enstitüsü Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından 1999'da yayınlanan bu rapor İngiltere'deki şirketlerin iç kontrol sistemlerinin kılavuzu niteliğinde olduğu belirtilmektedir. Rapor risk yönetimi ile bütünleşik olarak iç kontrol sisteminin etkinliğinin artacağı düşüncesine sahiptir (www.icaew.com)..

### The King Report

Güney Afrika Kurumsal Yönetim Kraliyet Komitesi tarafından oluşturulmuş olan The King Report, finansal ve yasal düzenlemelere uyumun yanında etik ve çevresel konular üzerinde de durmuştur. İlk olarak 1994'te yayınlanan King 1 Raporu daha sonra geliştirilerek 2002'de King 2, 2009'da King 3 ve son olarak Kasım 2016'da King 4 raporları şeklinde yayınlanmıştır.

### **2.3.8. İç Kontrol Sisteminin Önemi**

İKS işletmenin bağımsızlık sistemi gibi düşünülebilir. Bağımsızlık sisteminin var olmadığı düşünülürken nasıl ki bir insanın sağlıklı kalmasından bahsedilemezse İKS olmadığı işletmenin etkili ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kalmasından bahsedilemez. Günümüz işletmeleri yapı olarak ciddi değişimler göstermiş, işletme sahiplerinin yönetimden ayrılması ile geleneksel yöntemler işletmeyi iç ve dış risklere karşı koruyamaz hale gelmiştir. İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin karşılanması, proaktif çalışmanın kazandırdığı zaman ve maliyet faktörü, hata ya da hile potansiyelinin kabul edilebilir düzeylere indirilmesi faktörleri ancak İKS ile sağlanabilir.



### 3. COSO İÇ KONTROL SİSTEMİ MODELİ: İÇ KONTROL BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE

COSO, Birleşik Devletler’de beş büyük birliğin Treadway Komisyonu’nu müşterek desteklemesiyle oluşmuş bir komitedir ve Treadway Komisyonunu Destekleyen Örgütler Komitesi (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission), kısaca COSO olarak anılmaktadır. Bu beş birlik;

1. American Accounting Association (AAA)- Amerikan Muhasebe Birliği
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
3. Financial Executives International (FEI)- Uluslararası Finansal Yöneticiler Örgütü
4. Institute of Management Accountants (IMA)- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
5. The Institute of Internal Auditors (IIA)- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

COSO 1992’de İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’ yi (asıl çerçeve) yayımladı. Bu ilk çerçeve tüm dünyada geniş kabul gördü ve yaygın bir biçimde kullanılmaya başlandı. Söz konusu metin iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve yürütülmesi ile iç kontrolün etkililiğinin değerlendirilmesinde bir yönlendirici çerçeve olarak kabul edildi ve benimsendi (COSO Yönetici özeti, 2013, s. 2). Çerçeve son olarak 2013’ de asıl çerçevenin güncellenmesi ve geliştirilmesiyle tekrar yayınlanmıştır. Çerçeve; Yönetici Özeti, Çerçeve ve Ekler, Bir İç Kontrol Sisteminin Etkililiğini Değerlendirmek İçin Kullanılabilecek Açıklayıcı Araçlar ile Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti adlı dört kitapçıktan oluşmaktadır. COSO, bu Çerçeve ile örgütlere, kuruluşun amaçlarına ulaşma olasılığını artıran ve iş ve faaliyet ortamlarındaki değişikliklere uyumunu sağlayan iç kontrol sistemini, etkin ve verimli bir biçimde geliştirme ve sürdürme olanağı sağlayacağına inanmaktadır (coso.org).



Çerçeve yönetim ve yönetim kurulu için şunları sağlar<sup>2</sup> (COSO Yönetici Özeti, 2013, s. 2):

- İş kolu ve hukuki yapısına bakılmaksızın her türlü kuruluşa, kuruluşun tamamı, faaliyet birimi veya fonksiyon düzeyinde uygulanacak iç kontrol için bir araç
- İç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve yürütülmesinde esneklik sağlayan ve muhakeme gücünün kullanılmasına olanak veren ilke bazlı yaklaşım- ilkeler, kuruluşun tümü, faaliyet birimi veya fonksiyon düzeyinde uygulanabilir.
- İç kontrolün bileşenleri ve ilkelerin nasıl ortaya konulacağı ve bunların işlevlerini nasıl yerine getireceği ve bileşenlerin birlikte nasıl işleyeceği göz önünde tutularak etkili bir iç kontrol sisteminin gereksinimleri
- Riskleri tanımlamak ve çözümlenmek, hile önleyici ölçütlere daha fazla odaklanarak ve kabul edilebilir seviyelerdeki risklere uygun tepkiler geliştirmek ve yönetmek için bir araç
- İç kontrolün uygulama alanını finansal raporlamalardan öteye başka raporlama biçimleri, faaliyetler ve uygunluk amaçlarını da kapsayacak şekilde genişletme fırsatı
- Kuruluşun amaçlarına ulaşmak için risklerin azaltılmasında en alt düzeyde katkı sağlayan etkisiz, gereksiz veya verimsiz kontrolleri bertaraf etme fırsatı

Bu çerçeveye göre bir işletmenin iç kontrol sistemi beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler:

1. Kontrol Ortamı
2. Risk Değerlendirme
3. Kontrol Eylemleri
4. Bilgi ve İletişim
5. İzleme Eylemleri

---

<sup>2</sup> Çerçeve; kurul, mütevelli heyeti, sınırsız sorumlu ortaklar, şirket sahipleri veya gözetim kurulu da dahil yönetim organlarının tümünü kapsayan 'yönetim kurulu' terimini kullanır.

Anılan her bir bileşen kendi içerisinde birtakım ilkeler barındırır. Bu ilkeler on yedi adet olmak üzere bağlantılı olduğu bileşeni temsil etmektedir. İlkeler, Bileşenler (3.1.COSO İKS Bileşenleri) konusunda belirtilecektir. Bileşenler ve ilkeleri, COSO Bütünleşik Çerçeve' de bulunduğu şekliyle, Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılmış olan çevirileriyle sunulacaktır.

### **3.1. COSO İKS Bileşenleri**

#### **3.1.1. Kontrol Ortamı**

Bir kuruluşta kontrol ortamını; iç kontrol sisteminin çevresi, bu çevrede birtakım ilkeler doğrultusunda oluşturulmuş davranış standartları ve bu ilkelere yönelik uygulamalar oluşturur. Bu çevrede; çalışanlar, yönetim, yönetim kurulu, iç denetim birimi ve denetim komitesi bulunur. İç kontrole verilen önem düzeyi; bu çevrenin iç kontrole bakış açısı, ona verdiği önem, gözetim sorumluluklarının yerine getirilmesiyle belirlenir.

Kontrol ortamı iç kontrol sisteminin etkinliğinde önemli rol oynar çünkü kontrol çevresinin davranış ve düşünce tarzı kuruluş kültürünü oluşturmaktadır, kuruluş kültürü de iç kontrol sisteminin etkinliğini etkileyecektir.

Kontrol ortamı ilkeleri Çerçeve' de şu şekilde belirtilmiştir:

1. Örgüt<sup>3</sup>, dürüstlük ve etik ilkelere bağlı olduğunu gösterir.
2. Yönetim kurulu, yönetimden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün geliştirilmesi ve performansının gözetimini yerine getirir.
3. Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, amaçlara uygun yapılar, raporlama hatları ve uygun yetki ve sorumluluklar oluşturur.
4. Örgüt, amaçlar doğrultusunda, yetkin bireyleri cezbetme, geliştirme ve elinde tutmaya ne kadar bağlı olduğunu gösterir.
5. Örgüt, amaçlar doğrultusunda, bireylerin kendi iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme sorumluluklarını düzenler.

Çerçevede ayrıca bu ilkelere ek olarak ilkelerin önemli özelliklerini vurgulayan odak noktaları belirlenmiştir. Bu odak noktaları; üst yönetimin etik davranışlar

---

<sup>3</sup> Çerçeve bağlamında, örgüt kelimesi, iç kontrolün tanımında da açıklandığı gibi, bir bütün olarak yönetim kurulunu, yönetimi ve diğer personeli kapsayacak şekilde kullanılmaktadır.

oluşturması, bu davranışların standartlarının belirlenmesi ve çalışanların davranış standartlarına uyumunun sağlanması, standartlardan sapmaların zamanında belirlenebilmesidir.

Kontrol ortamı sistemin diğer bileşenleri için bir zemin oluşturur. Bu bileşen, üst yönetimden alt kademelere kadar tüm çalışanların davranışlarında bir standart oluşturulmasını gerektirdiğinden (sağladığından) tüm faaliyetler geçerli ve yeterli kontrol eylemleri ile belli bir düzen içerisinde gerçekleştirilmiş olur. Kontrol ortamında, örgütün her bir faaliyeti ile ilgili kontrol davranışlarının belirlenmesi ve standartlaşmasıyla oluşturulmuş kontrol eylemleri (diğer bileşenler olan) bilgi ve iletişimin sağlıklı işleyişi, izleme eylemlerinin gerçekleştirilmesiyle iç kontrol disiplinini oluşturur. Bu disiplinin oluşması, sağlıklı ve güçlü bir kontrol ortamının oluşturulması için önemlidir. Diğer yandan işletmenin maruz kaldığı iç ve dış risklere karşı bu yapının sağlam olması, bir diğer bileşen olan risk değerlendirme faaliyetinin etkili sonuçlar vermesi açısından ayrı bir öneme sahiptir.

Kontrol ortamının güçlü bir yapıya sahip olması; üst yönetimin etik yaklaşımına, çalışanların uzmanlık alanlarında ve iç kontrol konusunda eğitim ile destekleniyor olmasına ve etik ve davranış standartlarının belirlenmiş olmasına bağlıdır. Davranış standartları örgütün misyonu doğrultusunda yönetim tarafından oluşturulmuş; politika ve prosedürler, çalışma ilkeleri, yönerge, kılavuz veya diğer destekleyici kurallar ve eğitimler vasıtasıyla çalışanlara aktarılır. Performansı yüksek, kurumun prosedürlerine bağlı çalışanların ödüllendirilmesi, uymayanlara uyarı ve disiplin cezası verilmesi gibi uygulamalar, görevler ayrılığı ile yetki ve onaylarla donatılmış kontrol eylemleri davranışların standartlaşmasını ve kurumsal kimliğin oluşmasını sağlar. Bu standartlarla, kuruma bağlılığın yanında hesap verebilirliğin sağlanması da hedeflenir. Çerçeve bu bağlamda özellikle, çalışanların uzman olduğu alanlarda eğitimlerle geliştirilmesi, alanında uzman çalışanların birtakım ödüllerle desteklenmesi ve bu sayede kuruma bağlılığın teşvik edilmesi konuları üzerinde durulmaktadır.

Ayrıca kontrol ortamı, içinde bulunduğu sektörün sosyal yapısı, kural ve yasaları dolayısı ile de dış çevreden etkilenmektedir. Bu bağlamda yönetim, kuruma bağlılık konusundaki hassasiyetini dış çevre için de gözeterek kontrol ortamını desteklemelidir. Bu sayede iç kontrolün dış raporlama üzerindeki etkisi artacak ve makul güvence sağlanmış olacaktır.

Çerçeve' de Makul Güvence kavramı da tanımlanmıştır;

Makul Güvence (Reasonable Assurance): Ne kadar iyi tasarlanmış ve işletiliyor olursa olsun, iç kontrolün, bir kuruluşun amaçlarını gerçekleştireceğinin garantisini sistemin doğal kısıtları nedeniyle verememesidir.

### 3.1.2. Risk Değerlendirme

Çerçeve 'risk' i; bir olayın meydana gelmesi ve amaçlarının başarılmasını ters yönde (olumsuz) etkilemesi olasılığı olarak tanımlamaktadır. Bir işletme için riskler, hem işletmenin kendi içinden kaynaklı hem de dış faktörlerden kaynaklı olabilmektedir. İç kontrol sistemi, belirlenen işletme amaçlarına uygun olarak tasarlanır, böylece, sistemin etkinliği halinde riskler kabul edilebilir düzeye indirilmiş olur. Fakat iç kontrol sistemi risklerin tamamen ortadan kalkmasını sağlayamaz; gerek insan faktörünün doğası gereği gerekse sistemin doğal kısıtları işletmenin her zaman için farklı risklerle karşı karşıya gelmesine sebep olabilmektedir.

Ayrıca tasarlanmış sistemde bazı eksiklik ve zayıflıklar veya açıkların bulunması durumunda kontrol riski denilen, iç kontrol sisteminden kaynaklı, işletme için yeni bir risk alanı ortaya çıkmaktadır. Başından bu yana bahsedildiği üzere sistemin faaliyet, amaçlar ve raporlar üzerinde makul güvence sağlamanın sebepleri bunlardır.

Çerçeve' nin Risk Değerlendirme ilkeleri şöyledir;

6. Örgüt, amaçları, amaçlarla ilgili riskleri tanımlamaya ve değerlendirmeye olanak verecek yeterli açıklıkta, ayrıntılı olarak belirler.
7. Örgüt, kuruluş çapında amaçlara ulaşılmasına ilişkin riskleri tanımlar ve bu riskleri, nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemede temel oluşturacak şekilde analiz eder.
8. Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin riskleri değerlendirirken hile potansiyelini de göz önünde bulundurur.
9. Örgüt, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.

İlkelere ek olarak Çerçeve' de sunulan ilkelerin özelliklerini açıklayan odak noktaları bulunmaktadır. Odak noktaları Faaliyetlere İlişkin Amaçlar, Dış Finansal Raporlama Amaçları, Finansal Olmayan Dış Raporlama Amaçları, İç Raporlama

Amaçları ve Uyum Amaçları olarak kategorize edilmiştir. Amaçların kategorize edilmesi risklerin daha net bir biçimde belirlenmesini ve değerlendirilmesini sağlar.

İşletme amaçları belirlenirken bu amaçlara ulaşmada karşılaşılabilecek risklere karşın kabul edilebilir risk düzeyi de belirlenir ki buna işletmenin Risk Toleransı denilmektedir. Çerçeve ‘Risk Toleransı’ nı; ‘amaçlara ulaşılmasıyla görel olarak performansta meydana gelen sapmanın kabul edilebilir düzeyi’ şeklinde tanımlamıştır(<https://erm.ncsu.edu/library/article/coso-erm-framework>). Risk toleransı genellikle amaç oluşturma sürecinin bir parçası olarak belirlenir ve amaç belirlemede olduğu gibi tolerans seviyelerinin oluşturulması da riske verilecek yanıtların ve ilgili kontrol eylemlerinin belirlenmesi için bir ön koşuldur (COSO Çerçeve ve Ekler,2013, s. 61).

Amaçlar kategorisinde tanımlanan risklerin risk tolerans düzeyleri belirlendikten sonra riskler analiz edilir. Risk analizi, riskin gerçekleşmesi halinde oluşabilecek zararların tahmin edilerek değerlendirilmesidir ve risk tanımlama süreci ile başlar. Risk tanımlama geniş kapsamlı olmalıdır. Gerek bir kuruluş içindeki gerekse kuruluş ile ilgili iş ortakları ve dış hizmet sağlayıcılar arasındaki tüm önemli -mal, hizmet ve bilgi-etkileşimler dikkate alınmalıdır. Bu kuruluşlar arasında, potansiyel ve mevcut tedarikçiler, yatırımcılar, kreditorler, hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, alıcılar, aracilar ve rakip firmalar ile devlet kurumları ve haber kuruluşları yer alabilir. Buna ek olarak örgüt, yeni veya güncellenen kanun ve düzenlemeler, çevresel konular veya olası doğal afetler gibi dış faktörler sebebiyle oluşabilecek riskleri de dikkate almalıdır (COSO Çerçeve ve Ekler, 2013, s. 71).

Risklerin bu şekilde tanımlanması amaçlara ulaşılmasını destekleyen önemli bir değerlendirmedir. Çünkü belirlenmiş işletme amaçlarının kuruluş içerisinde her bir faaliyet birimi ve işlem sürecine yansımaları risk tanımlama ile sağlanmış olacaktır. Alt birimlerde amaçların anlaşılması, işletmenin genel amaçlarına ulaşmasında bu sayede güvence (makul düzeyde) sağlayacaktır.

Risk analizi süreci riskin nasıl yönetileceği konusunda veri toplanmasını sağlar, şöyle ki; analiz, riskin kaynağı, boyutu, şiddeti, etkisi, süresi ve sonuçları üzerine düşünmeyi gerektirdiğinden aşağı yukarı riske nasıl yanıt verileceği de ortaya çıkmış olur. Risklere verilecek yanıtlar; kabul, kaçınma, azaltma ya da paylaşma şeklindedir. Son aşamada riske verilecek yanıtlar değerlendirilerek bir risk yönetimi benimsenir. İlgili iç kontroller risk yönetimine dahil edilir ve sistemin riski algılaması beklenir.

Risk değerlendirme bileşeninin bir diğer kolu ilkelerde belirtildiği üzere hile potansiyelinin göz önünde bulundurulmasıdır. Daha önce de bahsedildiği gibi ACFE hileyi Hileli Finansal Raporlamalar, Varlık zimmete geçirme ve Yolsuzluk olarak üç kısma ayırmaktadır. Çerçeve de hileyi aynı şekilde değerlendirmekte ek olarak Yönetici İhlalleri üzerinde durmaktadır. Yönetimin iç kontrol ihlalleri, bir kuruluşun kontrollerinin; kişisel kazanç sağlanması veya kuruluşun finansal durumu ya da uyum durumunun olduğundan iyi gösterilmesi de dahil olmak üzere gayri meşru bir amaçla geğersiz kılınması eylemini ifade eder (COSO Çerçeve ve Ekler, 2013, s. 81).

Hile risklerinin analizinde öncelikle çeşitli hile türleri belirlenir. Hileler; tıpkı işletmenin genel risk analizinde olduğu gibi; dış finansal raporlama, iç finansal raporlama, dış finansal olmayan raporlama ve iç finansal olmayan raporlama kategorilerinde değerlendirilir. Bunlardan dış finansal olmayan raporlamaların içeriği raporlamalardan ziyade uyum amaçları ile ilgilidir. Belirlenen hilelerin, öncelikle mevcut iç kontrollerin değiştirilerek önlenip önlenemeyeceği incelenmelidir zira karmaşık bir iç kontrol yapısı hile riskini artırabilmektedir. Diğer yandan iç kontrolün diğer bileşenleri kapsamındaki kontrollerin de belirlenmiş bu hileleri önleyip önlemeyeceği ya da bu hileler üzerinde saptayıcı özelliği olup olmadığına da bakılmalıdır.

Çerçeve risk değerlendirme kapsamında son olarak iç kontrolü tehdit edebilecek risklerin belirlenmesinden bahsetmektedir (İlke:9). Bu riskler Çerçeve’ de ‘Önemli değişiklikler’ olarak da belirtilmektedir. İç kontrol risklerinin, belirlemiş olduğu üç odak noktası çevresinde değerlendirilmesini tavsiye eder. Bu odak noktaları;

- ✓ Dış ortamdaki değişikliklerin değerlendirilmesi
- ✓ İşletme modelindeki değişikliklerin değerlendirilmesi
- ✓ Liderlikteki değişikliklerin değerlendirilmesi

şeklindedir.

Çerçeve’ de bu risklere ek olarak Artık Risk ve Doğal Risk kavramlarını da tanımlanmıştır. Artık Risk (Residual Risk); yönetimin verilecek yanıtı oluşturup uygulamasından sonra geriye kalan amaçlara ulaşmaya yönelik risktir. Doğal Risk (Inherent Risk); riskin olasılık ya da etkisini değiştirmek için yönetimin alabileceği

herhangi bir önlem olmaması halinde karşılaşılan risktir ve endüstri, stratejik veya çevresel faktörlerden kaynaklı olabilir (<https://erm.ncsu.edu>) .

### 3.1.3. Kontrol Eylemleri

Kontrol ortamında belirlenmiş prosedürlerin ve risk değerlendirme bileşeninin uygulamasını sağlamaya yardımcı olan kontrol eylemleri, kuruluşun tüm faaliyet alanlarında ve her bir işlem bazında uygulanabilen kontrol türleridir. Kontrol eylemleri daha önce Bölüm 1.2 'de belirtildiği üzere önleyici, saptayıcı ya da düzeltici nitelikte olabilir. Çerçeve, bu kontrol eylemi türlerine ek olarak; elle işletilen kontroller ve otomatik kontrollerden bahsedilmiştir. Otomatik kontroller, işletmenin kullandığı teknolojik sistemle sınırlı iken elle işletilen kontroller bazı özel durumlarda daha etkili olabilir. Örneğin; bir işletmenin ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) sistemine sahip olması otomatik kontrolün kullanıldığı anlamına gelir. ERP üzerinde belirli aralıklarla mutabakat yapılması da bir kontrol eylemidir ve elle işletilen bir kontrol türüdür.

İç kontrol sisteminin kurulması aşamasında, belirlenmiş amaçlara ve faaliyetlere uygun olarak bu kontrol türlerinden uygun olanı ya da kontrol türleri karma bir biçimde kullanarak işlemler üzerinde kontrol eylemleri oluşturulur.

Kontrol eylemleri ilkeleri;

10. Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin risklerin kabul edilebilir düzeylere indirilmesine katkıda bulunacak olan kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir.
11. Örgüt, amaçlara ulaşmaya destek olmak için teknoloji üzerindeki genel kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir.
12. Örgüt, kontrol eylemlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları uygulamaya koyan prosedürler aracılığıyla yürütür.

Kontrol eylemleri, ilkelerinden de anlaşılacağı üzere risk değerlendirme, kontrol ortamı ve bilgi ve iletişim bileşenleri ile iç içedir. Kontrol eylemlerini belirleme sürecini şu şekilde özetleyebiliriz;

- ✓ İşletme amaçlarını belirler ve ilgili politikalar oluşturur

- ✓ Bu amaçlara ulaşmada karşılaşılabilecek riskler değerlendirilir ve bir risk yönetimi benimsenir
- ✓ Risklerin önlenmesi ya da kabul edilebilir düzeye indirgenmesi için belirli kontrol eylemleri seçilir ve riskin ilgili olduğu işlem sürecine dahil edilir.

Kontrol eylemleri içerisinde en yaygın olarak kullanılanlar; Görevlerin ayrımı, Yetki ve Onaylamalar ve Mutabakatlardır. Bu kontroller her bir işlem sürecine uygulanabilir niteliktedir fakat uygulanamadıkları alanlarda mutlaka farklı kontrol eylemler seçilmeli ve geliştirilmelidir.

Kontrol eyleminin seçiminde dikkate alınması gereken bazı noktalar vardır. Bunlar;

- ✓ İşletmenin sektörel, kurumsal ve etik yapısı ile kültürü; işletmelerin genel olarak amaçları birbirine benzese de özel amaçları farklılık taşır. Bunun yanında işletme yöneticilerinin farklı kişiliklere sahip olduğundan, işletmelerin yapıları birbirine benzese de aynı işlem türleri üzerinde farklı kontrol türleri seçilebilir. Örneğin bir sanayi işletmesi ile bir bankanın kullanacağı kontrol eylemleri aynı olmayacaktır. Ya da iki sanayi işletmesinden birinin yurtiçi çalıştığı diğerinin ithalat yapıyor olması durumunda bunların uyacakları yasa ve düzenlemeler, dolayısıyla raporlamalarındaki uyum amaçları ya da satış süreçleri farklılık gösterecektir.
- ✓ Kontrol ortamının kapsamı ve karmaşıklığı; işletmenin büyüklüğü ve kurumsal düzeyinin artması daha karmaşık kontrolleri gerektirmektedir. İşletmenin karşılaşacağı riskler ne kadar fazla ise iç kontrole o kadar fazla ihtiyaç duyulur ve kontroller genişleyerek daha karmaşık bir yapıya bürünür.
- ✓ İşletme faaliyetlerinin düzeyi; çok fazla evrak işlemi ya da çok sayıda üretim veya satışlar daha küçük ölçekte faaliyet gösteren işletmelere göre



daha fazla kontrol gerektirir. Örneğin büyük ölçekli faaliyetlerde otomatik kontrollerin kullanılması.

- ✓ İşlem süreçleri; muhasebesini kendi içerisinde bir birim dahilinde tutan bir işletme ile bir muhasebe firması ile anlaşmış bir işletmenin muhasebe işlem süreçleri elbette farklı olacaktır dolayısıyla muhasebe birimi içeren bir işletme, içermeyene göre ilgili kontroller seçmek ve geliştirmek zorundadır. Fakat bu iki farklı yapıdaki işletmelerin tabi oldukları muhasebe ile ilgili yasa ve düzenlemelerin aynı olması; raporlama amaçlarının aynı olması ve karşı karşıya kalacakları risklerin benzerlik taşıması anlamına gelir. Bu nedenle aynı kontrolleri içerebilirler.
- ✓ Kontrol eyleminin duyarlılığı; Örgütler, kontrol eylemlerini seçerken ve geliştirirken söz konusu kontrol eylemlerinin duyarlılığını -yani istenmeyen olay ve sonuçları önleme veya tespit etme konusunda ne kadar isabetli olduklarını dikkate alırlar. Örneğin bir şirketin satın alma müdürünün 1 milyon Türk Lirası'nın (TL) üzerindeki tüm satın alma işlemlerini gözden geçirdiğini varsayalım. Bu kontrol eylemi, kurumun riske açıklığını kapatmaya yardımcı olmak suretiyle 1 milyon doların üzerindeki hata olma riskini azaltabilir, ancak bu bütün işlemleri kapsamaz. Aksine tüm sipariş fiyatlarını fiyat ana dosyasıyla karşılaştıran ve bir satın alma yöneticisi tarafından gözden geçirilen bir sapma raporu üreten bir otomatik düzeltici kontrol sistemi, tüm işlemlerin doğruluğuna yönelik olarak oluşturulur.

İç kontrolün genel amaçları olarak belirttiğimiz varlıkların korunması, yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması, finansal kayıt ve bilgilerin güvenilirliği seçilen kontrol eylemleri sayesinde sağlanır. Bu nedenle kontrol eylemleri işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için oldukça önemlidir.

#### **3.1.4. Bilgi ve İletişim**

İşletmede üretilen her türlü bilgi gerçek, tutarlı ve zamanlı olmalıdır. Uygun bir belge ve kayıt düzeni bu bilgilere gerek duyan kişilerin kolayca ulaşmasını aynı zamanda özel önemi olan bilgilerin iletişimin sınırlandırılmasını sağlamalıdır. Bilgi ve

iletişim kontrolleri, işletme içi bilgilerin işletme içinde iletimi, dış bilginin işletme içine iletimi ve işletme içi bilginin dış tarafa (bilgiye gerek duyan üçüncü kişilere) iletebilmesini sağlamalıdır.

Bilgi ve iletişim bileşeninin ilkeleri;

13. Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini destekleyecek ilgili, nitelikli bilgiyi elde eder veya bu bilgiyi üretir ve kullanır.
14. Örgüt, iç kontrol amaç ve sorumlulukları da dahil, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletir.
15. Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim kurar.

Çerçeve nitelikli bilginin özelliklerini şu şekilde sıralar:

Erişilebilir; bilgiye ihtiyacı olanların bu bilgiye nereden ulaşacaklarını bilmesi gerekir ve bu bilgi mevcut bulunmalıdır.

Doğru; bilgi tam ve doğru olarak yansıtılmış olmalıdır.

Güncel; bilgiler güncel kaynaklardan sağlanmalıdır.

(Gizliliği) Korunan; önemli ve özel bilgiler herkesin erişemeyeceği şekilde kontrol altında olmalıdır.

Yeterli; bilgi ihtiyaca uygun, ne çok ayrıntılı ne de çok özet olmalıdır.

Zamanlı; gerekli bilgilere zamanında ulaşılabilir.

Geçerli; bilginin kaynağı geçerli ve doğru olmalıdır. Bilgi gerçeği yansıtmalıdır.

Doğrulanabilir; bilginin nitelikleri sorgulanabilir, kanıtlanabilir, hesap verebilir özellikte olmalıdır.

İç kontrol sistemi, bilgilerin, işletme içine ve dışına en uygun yolla iletilmesini sağlayacak teknolojik iletişim sistemleriyle donatılmalıdır. Sistemler, bilginin ve iletişimin güvenilirliğini artırırken hile ihtimaline karşı da kanıt sağlayan kontrol ortamı elemanları gibi işlev görür. Örneğin; ERP sistemi bilginin işletme içi ve dışına dağıtılmasını sağlarken performans ölçütleri gibi uygulamalar çalışanların gelişimi ile ilgili bilgileri işletme içi bilgi olarak sunar.

Sosyal medyanın kullanılmasıyla işletmenin üçüncü kişilerle iletişimi farklı bir boyut kazanmıştır. Bu ortam işletme yararına kullanılma amacı gütsen de işletme için

aynı zamanda yeni bir risk alanı demektir ve bu nedenle kullanılan sosyal hesapların güvenilirliğinin sağlanması işletmenin kendisi ve üçüncü kişilerin güvenliği açısından önem taşır. Bu ortamlarda uygun kontrol önlemleri ile güvence sağlanmalı, belirlenmiş riskleri önlemek adına kontroller geliştirilmelidir.

Bilgi ve iletişimin aynı zamanda iç kontrolün etkinliğini de destekliyor olması beklenir. İletişimde aksaklıklar oluşması veya bilginin nitelikli (gerçek, tutarlı ve zamanlı) olmaması durumunda mevcut kontroller etkisizleşebilecektir. Bilgi sistemi ile ilgili kontroller, hesap verebilirliği sağlayan, işletmenin amaçlarına yönelik ve işletme performansını artıran bilgi sunabilmelidir.

### **3.1.5. İzleme**

İzleme bileşeni, iç kontrol sisteminin düzgün bir biçimde işleyip işlemediğini tartmada, oluşabilecek riskleri saptayabilmesi açısından aynı zamanda kendisi de bir kontrol eylemidir. İzleme eylemi, iç kontrol sisteminin işler durumda olup olmadığını anlaşılmasını sağlamasının yanında sistemin eksik ve zayıf yönlerinin tespiti ile de sistemin geliştirilmesine katkı sağlar. Örneğin; belirli aralıklarla işletme içerisinde yapılan kontrol öz değerlendirmeler; iç kontrol sistemin işlerliği, çalışanların iç kontrol sorumluluğu ve farkındalığı veya iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ihtiyacını açığa çıkarması açısından etkili bir izleme kontrol aracıdır.

İzleme bileşeninin ilkeleri;

16. Örgüt, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla, sürekli değerlendirmeleri ve/veya ayrı değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve uygular.
17. Örgüt, tespit ettiği iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve duruma göre, üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere, gerekli düzeltici önlemleri almaktan sorumlu olan taraflara zamanında bildirir.

İzleme eylemi sürekli olabileceği gibi bir dönemi veya bir işlem sürecinin değerlendirilmesini kapsayan ayrı izleme kontrolleri şeklinde de uygulanabilir. Örneğin; sektörün veya ekonomideki gelişmelerin sürekli olarak izlenmesi, işletmenin karşılaşılabileceği risklere karşı yeni kontroller geliştirilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirmede bir araçtır. Bu gibi değişikliklerin, işletmenin hangi

faaliyet biriminin ne oranda etkileneceğini belirlemek açısından her birim ayrı izlemeler yoluyla değerlendirilebilir, böylelikle önceden geliştirilmiş stratejilerin yeni risklere göre değiştirilmesi gerektiğine karar verilmesini sağlar.

### **3.2. COSO İKS Amaçları**

Çerçeve, iç kontrol sisteminin amaçlarını faaliyetler, raporlamalar ve uyum başlığı altında üç kategoride değerlendirmektedir. Bunlardan faaliyetlere ilişkin amaçlar daha çok varlıkların korunması üzerinde dururken uyum amaçlarında yasalara uyum vurgulanmaktadır. Raporlamaya ilişkin amaçlar ise kendi içerisinde detaylandırılarak sunulmuştur.

#### **3.2.1. Faaliyetlere İlişkin Amaçlar**

Bu kategoride amaçlar geniş anlamda sektör farkı gözetmeksizin her türlü işletme açısından ulaşılması hedeflenen amaçları kapsamaktadır. Bunların başında da şüphesiz olarak işletmenin sürekliliği, karlılığı ve misyonunun başarılması gibi konular gelmektedir. Bir işletmenin faaliyet amaçları iyi düşünülmemiş veya açık bir şekilde belirlenmemişse işletmenin etkinlik ve verimliliğinden bahsedilemeyeceği gibi iç kontrol sisteminin de etkinlik ve verimliliğinden bahsedilemez.

Faaliyetlere ilişkin amaçlar dar anlamda varlıkların korunması ile ilgilidir ve Çerçeveye göre varlıkların korunması; işletme varlıklarının fiziki muhafazası ile zarardan korunması konularını kapsar. Diğer yandan herhangi bir sebeple varlıkların israfını daha geniş faaliyet amaçları kategorisinde değerlendirmektedir. İç kontrol sistemi varlıkların kaybını önlemek, kayıp olduğu anda tespit edebilmek ve kayıpla ilgili raporlama sağlamak üzere tasarlanmalıdır.

#### **3.2.2. Raporlamaya İlişkin Amaçlar**

Raporlamaya ilişkin amaçlar Çerçeve de dört kategoride sunulmaktadır;

1. Dış Finansal Raporlama Amaçları: Finansal tablolar ile Kar/Zarar açıklamalarını kapsamaktadır. Yatırımcılar ve Düzenleyici otoriteler tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin sağlanması amaçlanır.

2. Finansal Olmayan Dış Raporlama Amaçları: işletmenin yönetim tarzıyla veya işletmenin tabi olduğu belli standartlara, düzenlemelere uygun olarak yürütüldüğüyle ilgili üçüncü taraflara sunulan raporlamaları kapsar. Örneğin; borsaya kayıtlı şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında sundukları iç kontrol ile ilgili raporlar.

3. İç Finansal Raporlama Amaçları: İşletmenin ihtiyaç duyduğu finansal raporları kapsar ve yönetimin karar alma süreçlerinde kullanılır.

4. Finansal Olmayan İç Raporlama Amaçları: Yönetime kaynak kullanımı, performans ve müşteri memnuniyeti ölçütleri gibi raporlamalar sağlanmasıdır.

Çerçevede Raporlama amaçlarının iç kontrol sisteminin Bilgi ve İletişim bileşenin birbirlerinden farklı olduğuna dikkat çekilmiştir. Şöyle ki; işletme yönetimi herhangi bir konuda karar alacağı zaman gerek duyduğu raporlar, hangi konuda karar verilecek ise o amaca yönelik olarak hazırlanarak yönetime sunulacaktır. Bu raporlarda bulunması gereken bilgilerin niteliği ve yönetime zamanında rapor edilebilmesi, iç kontrol sisteminin Bilgi ve İletişim bileşeni ile sağlanır.

### **3.2.3. Uyuma İlişkin Amaçlar**

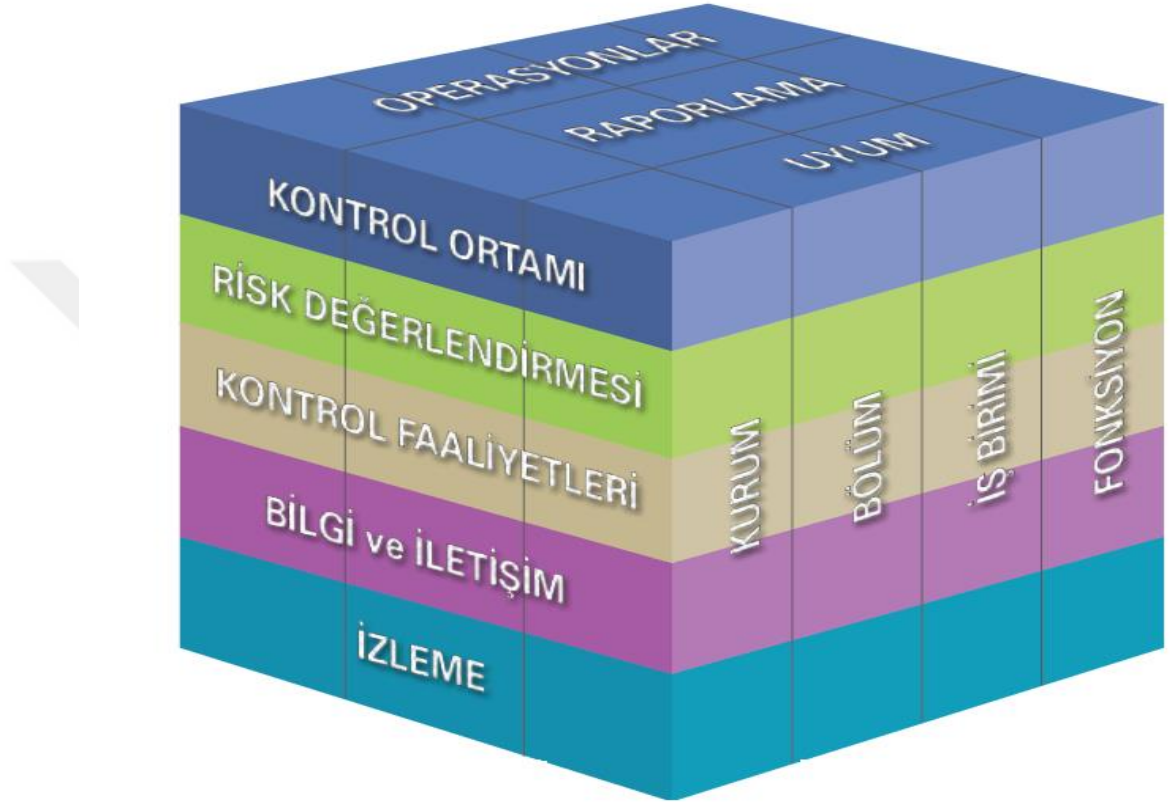
Amaçların bu kategorisi işletmenin yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyması ile ilgilidir. Her işletme, vergilendirme veya çevresel düzenlemeler gibi genel olarak uyulması gereken kuralların yanında kendi sektörü ve faaliyet alanını ilgilendiren özel kuralları da bilmekle ve bunlara uymakla yükümlüdür. Bu kurallara uyum raporlamalar üzerinde uygulanacağı gibi faaliyetlerin şekli ile de ilgili olabilir.

Örneğin; işletmelerin finansal tablolarında GKGMİ' ne uyum koşulu finansal raporlamalar ile ilgili iken SOX ile borsaya kayıtlı şirketlerin yıllık faaliyet raporlarına iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili raporun eklenmesi koşulu finansal olmayan dış raporlama ile ilgilidir. Diğer yandan yasalar da işletmelerin iç kontrol sistemini destekleyecek bir yaklaşım sergilemektedir. Örneğin; İnsan Kaynakları (İK) kontrol prosedürleri kapsamında davranış standartlarının oluşturulması durumunda, işletmenin ihtiyaç duyduğu nitelikte personelin işe alınmasına yönelik kontroller geliştirilmiş olacaktır. 6102 sayılı TTK' da işletmenin aradığı niteliğe sahip olmayan bireyin, işletmeyi kandırma yoluyla işe başlaması ve sonrasında bunun fark edilmesi durumunda işletme lehine yaptırım gözetilmektedir. Bu şekilde, işletme, yasa ve düzenlemelere uyum için iç kontrol sistemini kullanırken yasalar da işletmelerin iç kontrol sistemini desteklemektedir.

### **3.3. COSO İç Kontrol Küpü: İKS Bileşenleri İle Amaçları Arasındaki İlişki**

Çerçeveye göre; bir işletmenin yapısı ve amaçları ile Çerçevenin beş bileşeni arasında doğrudan bir ilişki vardır ve bu ilişki COSO Küpü denilen küp şeklinde bir

yapı ile betimlenir. Bileşenler, işletmenin amaçlarına ulaşması için kullanılacak kontrol araçlarıdır ve işletmenin yapısına göre her bir faaliyet alanına ilişkin esaslar dikkate alınarak tasarlanırlar. Her bir bileşen, işletmenin etkinlik ve verimliliğini sağlamak üzere faaliyetler üzerinde kontrol süreçleri oluşturulmasını sağlar.



**Şekil 1:** COSO İç Kontrol Küpü, **Kaynak:** [www.tide.org](http://www.tide.org)

Görüldüğü üzere Amaç Kategorileri, en tepede; Faaliyet Birimleri ve Bileşenlerin üzerinde durmaktadır. Bu pozisyon şunu anlatmaktadır: amaçlara yönelik kontroller, bileşenler vasıtasıyla birim veya her bir birim bazında kullanılır ve bunların hepsi birbirleri ile ilişkili ve birbirini etkileyen bütünlük bir yapı oluşturur. Şöyle ki; muhasebe biriminde dış finansal raporlama oluşturulması fonksiyonunu, uyum amaçları açısından değerlendirdiğimizde, yasa ve düzenlemelere uyumu sağlamak üzere tasarlanmış kontroller sayesinde dış finansal raporların UFRS, Vergi Kanunları ve Türk Ticaret Kanununa (TTK) uyumu sağlanmış olacaktır. Bunun yanında düzenleyici otoritelerin, yatırımcıların, kredi verenlerin, işletme ile ticari ilişkileri olan satıcıların ve bunlar gibi işletme ile ilişkisi olan tüm karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için

onlara tarafsız, objektif, gerçek ve zamanında bilgi akışı sağlanmış olacak böylece işletmenin kendi raporlama amaçları da sağlanmış olacaktır.

### **3.4. Etkili İç Kontrol**

Çerçeve etkili iç kontrolü şu şekilde açıklamaktadır; Etkili bir iç kontrol sistemi, bir kuruluşun amaçlarına ulaşmasına ilişkin makul güvence sağlar. Bu, iç kontrolün beş bileşenini ve ilgili ilkelerin her birinin mevcut ve işler durumda olmasının yanı sıra beş bileşenin birlikte çalışıyor olmasını da gerektirir (COSO Çerçeve ve Ekler, 2013, s. 143). Bu açıklamaya ek olarak etkili bir iç kontrol sisteminden, maliyetinin düşük ve kullanımının ekonomik olmasının beklendiği söylenebilir.

Gereksiz kontroller sistemin etkinliğini önleyeceği gibi iç kontrol maliyetinin artırması gibi maddi, gereksiz zaman kaybı gibi manevi kayıplara yol açabilecektir. Etkili bir iç kontrol, gereksiz kontrollerden arındırılmış, amaçlara uygun olarak tasarlanmış ve her bir bileşenin etkin bir biçimde kullanıldığı bir yapı olmalıdır ki bu konuda yönetimin muhakeme yeteneği oldukça önem taşır.

Daha önce belirtildiği üzere iç kontrol sistemi, yönetimin ona bakış açısından ve çalışanların iç kontrol hakkındaki bilgisi ve farkındalığından etkilenen bir sistemdir. Dolayısıyla etkili bir iç kontrol için; yönetimin iç kontrole gereken özeni göstermesi ve bunu çalışanlara hissettirmesi gereklidir. Bu anlamda yönetimin çalışanlar üzerinde çok baskıcı olmaması fakat sürekli izleme ve değerlendirmelerle iç kontrolün varlığını hissettirmesi ve işlerliğini sağlaması gereklidir.

### **3.5. Kısıtlamalar**

İç kontrol sistemi doğası gereği bazı kısıtlamalara maruz kalmaktadır. Bu kısıtlamalar şunlardır;

- ✓ Yönetimin ihlalleri
- ✓ Yönetimin karar alma süreçlerinde muhakemesinin hatalı olması
- ✓ Çalışan hataları ya da hileleri
- ✓ Gizli anlaşmalar
- ✓ İşletmenin öngöremeyeceği, işletme dışından gelen riskler

Kısıtlamalara bakıldığında hepsinin temel elemanın insan faktörü olduğu söylenebilir. İnsanın doğası gereği iç kontrol sistemine yansıyan bu kısıtlamalar nedeniyle iç kontrol sistemi mutlak değil makul güvence sağlar. Örneğin; işletme amaçlarını belirlemede, yönetim yanlış bir muhakemeye varmışsa veya ilgili olmayan kontrol önlemleri almışsa işletme risklere açık ve savunmasızdır dolayısıyla iç kontrolün yetersiz kalması söz konusu olabilmektedir.

Yönetimin bu anlamda iç kontrolü iyi anlamış olması önemlidir çünkü iç kontrolün tasarlanması aşamasında ya da geliştirilmesi süreçlerinde amaçlara uygun kontrolleri seçebilmeli ve uygulayabilmelidir. Çerçeve bu faktör ile ilgili olarak İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve' nin Kullanımı başlığı altında bir açıklama yapmaktadır. Bu konu, 2.6. İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve' nin Kullanımı adlı bölümde detaylarıyla sunulacaktır.

İşletme dışından gelen riskler; ekonomideki ciddi bozulmalar veya sektörü ilgilendiren herhangi bir durumdan kaynaklı olabilir ve bu durumlarda iç kontrol sisteminin etkililiği söz konusu olmayabilir. Yine de, risk temelli yaklaşıma sahip bir iç kontrol sistemi sayesinde, bu gibi durumlarda, iç kontrol sistemi bulunmayan bir işletmeye oranla daha güvenli bir ortam sağlamak mümkün olabilir. Dolayısıyla bu gibi olağanüstü durumlarda , o durumun ağırlığı göz önüne alındığında iç kontrol sisteminin makul düzeyde güvence sağlamış olduğundan bahsedilebilir.

### **3.6. İç kontrol Bütünleşik Çerçeve' nin Kullanımı**

Çerçeve, uygulayıcılara rehber olması açısından, Çerçeve' nin kullanımı ile ilgili bir açıklama yapmaktadır. Bu açıklamaya göre; Çerçeve' nin kullanımı, ilgili tarafların rollerine bağlıdır ve tarafları; Yönetim Kurulu<sup>4</sup>, Üst Yönetim, Diğer Yöneticiler ve Personel, İç Denetçiler, Bağımsız Denetçiler, Diğer Mesleki Örgütler ve Eğitim Kuruluşları olarak belirlemiş ve bunların her birinin iç kontrol ile ilgili rolleri üzerinde durmuştur. Bu rollerden yönetim kurulu ve üst yönetim; iç kontrol sisteminin gözetiminden, diğer yönetim ve personeli; işlerliğini sağlamaktan, iç denetçiler; yönetime raporlama ve sistemin geliştirilmesinden sorumlu tutularak ücretlerinin sorumluluk ve performanslarına göre belirlenmesinden bahsetmektedir.

---

<sup>4</sup> Çerçeve, kurul, müteveli heyeti, sınırsız sorumlu ortaklar, şirket sahipleri veya gözetim kurulu da dahil yönetim organlarının tümünü kapsayan 'yönetim kurulu' terimini kullanır.



### **3.7. COSO Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve ile Kıyaslama**

COSO, 1992 yılında yayınladığı İç Kontrol Çerçeve' sinden yola çıkarak 2004'te Kurumsal Risk Yönetimi (ERM) Çerçevesi' ni yayınlamıştır. ERM Çerçevesi İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve' deki bazı konuları aynı şekilde sunmaktadır. Her iki çerçeve birbiri ile aynı konular sunmakta ise de aynı amaca ulaşmak adına, farklı iki yöntemi 'birbirleri ile bağlantılı' bir biçimde kullanarak işletmenin etkinlik ve verimliliğini artırmaktadırlar.

ERM Çerçevesi' ne göre , kurumsal yönetimde risk odaklı yaklaşım iç kontrol kullanılarak gerçekleştirilir. Diğer yandan Bütünleşik Çerçeve de işletme amaçlarına ulaşmada karşılaşılabilecek riskleri tanımlayarak iç kontrolün tasarlanmasından bahseder. Sonuç olarak her iki çerçeve odak noktaları farklı olmakla birlikte aynı konuları ele almaktadır.

Bu bağlamda, ERM ve Bütünleşik Çerçeve birbirinden bağımsız olmakla birlikte birbirlerinden ayrı düşünülememektedir. Fakat ERM Çerçevesinin ilk yayınlandığı dönemlerde 'iç kontrol tarih mi oluyor' gibi sorular gündeme gelmiştir. Fakat COSO bu konuya açıklık getirecek şekilde İç Kontrol Bütünleşik Çerçeveyi sunmaktadır.

#### 4. DÜNYADA VE TÜRKİYEDEKİ YASAL DÜZENLEMELERDE İÇ KONTROL

Geçmişten günümüze dünyada yaşanan; küreselleşme, teknolojiye hızlı gelişmeler, ekonomideki değişiklikler ve finansal araçların çeşitliliğinin artması işletmelerin yapısını zorunlu bir değişime sürüklemiştir. Tüm dünyayı etkileyen finansal krizler ve suiistimal skandalları yasaların değişmesine, özellikle finansal alanlarda işletmelerin tabi oldukları düzenlemelerin sıkılaştırılmasına sebep olmuş ve sonuç olarak yine işletmelerin yapılarında değişiklikler yaşanmıştır. Diğer yandan özellikle küreselleşme hareketinin bir sonucu olarak farklı ülkelerin birbirleriyle iletişimi sonucu işlemlerde yaşanan karmaşıklıkları gidermek adına finansal, sektörel, çevresel, kurumsal ve kalite alanlarda standartlar geliştirilmiş, dolayısıyla işletmelerin bu standartlara sahip olması zorunluluğu doğmuş ve işletmeler için faaliyetlerinde ve yapılarında bu standartlara uyum zorunlu hale gelmiş, yine sonuç olarak işletmelerin yapısı değişime uğramış ve giderek daha karmaşık bir hal almıştır.

Bu değişikliklerin bir sonucu olarak, risk alanları genişlemiş, yeni riskler ortaya çıkmıştır ki sonuç olarak risk yönetimi, riskten korunma, makul güvence, hesap verebilirlik, şeffaflık...ve daha birçok kavram ortaya çıkmıştır. Ek olarak işletmelerin karmaşık yapısının da riskleri artırmasının yanında çalışan sayısının ve belge yükünün artması ile bir sistem gereği hissedilmiş, sonuç olarak bu ihtiyaç kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol sistemi, değişim yönetimi, toplam kalite yönetimi gibi bir çok sistemin gelişmesine zemin hazırlamıştır. Bu sistemler, dünya üzerinde belli örgütlerin bir araya gelerek komisyonlar, kurullar oluşturmaları ile birtakım standartlar geliştirmelerine bağlı olarak oluşturulmuşlardır.

İç kontrol sistemi, daha çok küresel anlamda yaşanan skandallar sonucunda önemi anlaşılmış bir alan olup, riskleri önlemede etkili bir araç olduğu görülmüştür. Kimi işletmeler için yasal bir zorunluluk haline getirilen iç kontrol sistemi, kimi işletmeler için tavsiye niteliğinde olup her tür sektördeki işletmeye, her bir faaliyet alanına uygulanabilir olması açısından birçok değişik otorite tarafından bahsedilmektedir.

## **4.1. Dünyada Yasal Düzenleme ve Standartlar**

### **4.1.1. Muhasebe Standartları Bildirisi: SAS 55, 78, 82, 99**

SAS 55 (Statement of Auditing Standarts), 1988 yılında AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayınlanmıştır. SAS 55' e göre iç kontrol üç bileşenden oluşmaktadır; Kontrol Ortamı, Muhasebe Sistemi ve Kontrol Prosedürleri. AICPA' nın COSO' yu benimsemesi üzerine 1 Ocak 1977' de 'Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz önüne Alınması' ( Consideration of Internal Control in a Financial Statement) adlı SAS 78 raporu yayınlanmış, 1992 yılında yayınlanan COSO Raporunu temel alması nedeniyle de iç kontrolü beş bileşen ( Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Prosedürleri, Bilgi ve İletişim, İzleme) olarak yayınlamıştır.

Risk değerlendirme süreci kapsamında SAS 82<sup>5</sup> geliştirilmiştir. Bu standart varlıkların suiistimali ile ilgili risk faktörlerini açıklamaktadır. Bu faktörler; varlıkların suiistimale elverişli olması ve iç kontrole ilişkin olan risk faktörleri olmak üzere iki kısımda incelenmiştir.

### **4.1.2. Treadway Komisyonu Raporu-İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (COSO Report- Internal Control-Integrated Framework and Appendices)**

1992' de yayınladığı ilk iç kontrol çerçevesinden, günümüze kadar ana Çerçevenin güncellenmesi ve geliştirilmesi ile dünyada geniş kabul görmüş bu rapor Bölüm 2'de detaylı bir şekilde anlatılmıştır. 2013'de yayınlanan son Çerçeve bir çok kurul için temel oluşturmuş ayrıca işletmeler için iç kontrolün uygulanması konusunda bir uygulama kılavuz niteliğini taşımaktadır. Bu anlamda Çerçevenin temel amaçlarından biri olan 'iç kontrol üzerinde düşünce lideri olma' isteğini yerine getirdiği söylenebilir.

Çerçeve ilk raporuna ek olarak 2013 tarihli son raporunda, iç kontrolün uygulanması konusuna eğilmiş, ana rapora ek olarak Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesini yayınlamış, iç kontrol ile risk yönetiminin kaçınılmaz bütünlüğünden ve birinin diğerinin yerini alamayacağından hassasiyetle bahsetmektedir. COSO Çerçevesi günümüzde dünya üzerinde en kabul gören iç kontrol sistemi modelidir.

---

<sup>5</sup> 15 Aralık 2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılarak yerine SAS 99 yayınlanmıştır.

#### **4.1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Accounting Standarts- GAAS)**

Daha önce de bahsedildiği üzere (Bölüm: İç Kontrolün Gelişimi) AICPA tarafından yayınlanmış olan bu on adet standarttan ‘Çalışma Alanı Standartları’ arasında tanımlanan İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı’ na göre; denetimin planlanması ve denetime ilişkin yapılacak testlerin niteliğini, kapsamını ve miktarını belirlemek ve daha sonraki çalışmalara dayanak oluşturması amacıyla, denetçi tarafından işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve değerlendirilmelidir (Arens, Loebbecke, 1991’den aktaran, Aksoy,2010, s. 52). AICPA COSO’ yu benimsemiş ve standartları COSO ile uyumlu hale getirilmiştir.

#### **4.1.4. Uluslararası Denetim Standartları (UDS)**

IFAC çatısı altındaki kurullardan biri olan International Accounting and Assurance Standarts Board (IAASB) tarafından yayınlanan standartlar (International Financial Reporting Standarts-IFRS) Uluslararası Denetim Standartları (ISA) olarak bilinmektedir. IASB’ nin misyonu; IFRS geliştirmek, ve tüm dünyada finansal piyasaların şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve etkililiğini sağlamaktır (www.investopedia.com).

Bu standartlarda iç kontrole yönelik düzenlemeler şöyledir:

UDS 200- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi:

Bu standartta Yönetimin Sorumluluğu kapsamında;

‘Yönetim ve Üst Yönetimden sorumlu olanların, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu’ ifade edilmiş, iç kontrolün oluşturulması yönetimin sorumluluğu olarak belirtilmiştir (denetimakademisi.com).

Bu standartta ayrıca Kontrol Riski kavramı da tanımlanmaktadır. Bazı kontrol risklerinin her zaman var olabileceğinden ve ISA’ ların kontrollerin etkinliğini ve performansını artmasının sağlayarak denetçinin uygulayacağı ya da seçeceği testlerin miktarını etkilediğinden bahsetmektedir (ISA 200-A 39).

UDS 265- İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi:

Bu Bağımsız Denetim Standardı, denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenler (kgk.gov.tr, Mayıs 2018). Buna göre denetçi, denetim sırasında tespit edilen ve denetçinin mesleki muhakemesine göre yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olan iç kontrol eksikliklerini zamanında ve yazılı olarak bildirmelidir.

UDS 315- İç Kontrol ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Önemli Yanlış Beyan Risklerinin Değerlendirilmesi:

Bu standardın amacı; işletme ve çevresi ile ilgili iç kontrol sistemini de kapsayacak şekilde bir anlayış geliştirmek ve İşletmenin finansal tablo denetiminde önemli yanlışlıkları değerlendirmek için standartlar oluşturmak ve kılavuzluk etmektir (www.ifac.org). UDS 315'e göre; denetçi, hata veya suiistimal sonucu finansal tablolarda yanlış beyan riskinin tayini ve belirlenmesine ve ileri denetim tekniklerinin tasarım ve geliştirilmesini sağlayacak şekilde işletme ve çevresi hakkında iç kontrolü de içerecek şekilde bilgi edinmelidir ve bunu risk değerlendirme yaparak gerçekleştirmelidir.

UDS 400- Risk Değerlendirme ve İç Kontrol:

Bu standardın amacı; muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısını anlamak ve iç denetim risklerinden olan; doğal risk, kontrol riski ve artık riskin belirlenmesinde iç denetçiye rehber olmaktır. Bu standartta AICPA ve COSO' nun tanımına benzer bir iç kontrol sistemi tanımı yer almaktadır (ISA 400, aktaran: Aksoy,2010, s.252). ISA 400'e göre; iç kontrol sistemi, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri ifade eder.

Bu standart ayrıca iç kontrol sistemini doğal kısıtlarından da bahsetmektedir. Bu kısıtlar şunlardır;

- İşlemler üzerinde oluşturulmuş rutin kontroller
- İnsan kaynaklı hatalar, dikkatsizlik, yanlış muhakeme ve yanlış anlaşılmalarda
- Gizli anlaşmalar

- Görevi suiistimal ya da önemsememe
- Değişen koşullara uyum sağlanamaması

#### **4.1.5. Sarbanes Oxley Yasası-SOX**

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes- Oxley Yasası, Amerika Birleşik Devletlerindeki borsalara işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002’de imzalanmıştır (www.pwc.com.tr). 2000’lerde Amerika’da yaşanan finansal skandalların bir sonucu olarak yayınlanan bu yasa, işletme yönetimi ve bağımsız dış denetçilere önemli sorumluluklar getirmektedir. Yasa, 11 başlıktan oluşmaktadır (pcaobus.org);

1. Halka Açık Şirketle Gözetim Kurulu
2. Denetçinin Bağımsızlığı (Auditor Independence)
3. Kurumsal Sorumluluk (Corporate Responsibility)
4. Geliştirilmiş Finansal Açıklamalar (Enhanced Financial Disclosures)
5. Analistlerin Çıkar Çatışmaları (Analyst Conflicts of interest)
6. Kurul Kaynakları ve Otoritesi (Commission Resources and Authority)
7. Çalışma ve Raporlar (Studies and Reports)
8. Kurumsal Hile Sorumluluğu ve Yaptırımlar (Corporate and Criminal Fraud Accountability)
9. Beyaz Yakalarla ilgili Geliştirilmiş Yaptırımlar (White Collar Crime Penalty Enhancements)
10. Kurumsal Vergi İadeleri (Corporate Tax Returns)
11. Kurumsal Yolsuzluk ve Hesapverebilirlik (Corporate Fraud and Accountability)

Bu yasayla, halka açık şirketler ile ilgili olarak aşağıdaki gelişmeler yaşanmıştır:

- Halka Açık Şirketler Gözetim Kurulu PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) kurulmuştur. SOX 404 maddesinde düzenlenen Kurulun gözetimi ve denetimi Security Exchange Commission (SEC)’ a aittir ve komisyonun atadığı bir başkan beş yıl süre ile kurula başkanlık yapar ve Kurul, finansal raporlamaların daha

güvenilir olması ve yatırımcılara gerçek, tam ve doğru bilginin sağlanması için Finansal Raporlar üzerinde İç Kontrol Standartları (Internal Control over Financial Reporting Standarts- ICFRS) geliştirir ve yayımlar. Sade bir ifade ile, halka açık şirketlerin finansal tablolarıyla ilgili makul güvence sağlamak için tasarlanmış kontrollerden oluşan Finansal Raporlamalar ile ilgili İç Kontrol Raporu olan ICFR; GAAP'ye uygun olarak hazırlanmış güvenli bir rapordur ( Guide ICFR,2013, s. 2).

SOX yayınlanmasından itibaren SEC, halka açık şirketlerden düzenli olarak bu raporu (ICFR) istemektedir. Bir finansal tabloda matematiksel hatalar, mevzuata uygun olmayan durumlar ve kasten yanıltıcı bilgi verilmesi gibi yanlışlıklar meydana gelebilir. ICFR bu olasılıkları gidermelidir (Karakoç, Özdemir, 2016, s. 149).

- Bağımsız Denetçilerin denetlemesini yaptıkları işletmeye danışmanlık yapması engellenmiştir. Arthur Andersen ABD Bağımsız Dış Denetim Şirketinin, denetimini yaptığı şirketlerin finansal tablolarıyla ilgili olarak; gerçeğe aykırı ve güvenilir olmayan finansal raporları onaylama, şirketi kamuoyu adına denetleme ve izleme görevini suiistimal ve bu raporlarla kamuoyunun yanıltılmasına neden olması nedeniyle bağımsız denetime olan güvenin sarsılmıştır. Kamuoyunun sarsılan güvenini geri kazanmak amacıyla SOX ile Yasanın 2. Bölümünde bahsedilen bağımsız denetçilerle ilgili yeni düzenlemeler geliştirilmiş, sorumlulukları ağırlaştırılmış ve ağır yaptırımlara tabi kılınmışlardır (Aksoy, 2010).

- Bağımsız denetçinin şirketin iç kontrol sistemini denetleyip onaylama zorunluluğu getirilmiştir. Bu konudaki hassas nokta; şirketin iç kontrol sisteminin tasarlanması ve işlerliğinin sağlanması fonksiyonunun yönetime ait olduğu bağımsız denetçinin bir sorumluluğu bulunmadığıdır. Bu, Bağımsız denetçinin şirket yönetimince hazırlanan iç kontrol sistemini inceleyip eksik ya da zayıf yönlerini raporlarında belirtmesi ya da eksiklik ya da zayıflık olmaması (önemsenmeyecek düzeyde olması: sistemin etkinliğini tehlikeye atmayacak düzeyde) halinde onaylaması anlamına gelmektedir.

- Şirketlerin, Denetim Komitesi ( Audit Committe ) oluşturması zorunlu tutulmuştur. Yasanın 301. maddesi denetim komitesinden bahsetmektedir. Denetim komitesi; yönetim kurulundan tamamen bağımsız olarak şirketin finansal raporlamalarını ve iç kontrol sistemini denetleme amacıyla şirket yönetim kurulunun oluşturduğu, aralarında en az bir tanesinin finansal uzman olması zorunlu en az üç üyeden oluşan bir komitedir (www.ey.com).

Denetim komitesinin görevi hissedarlar, potansiyel hissedarlar, yatırımcılar ve diğer ilgilileri tatmin etmek üzere aşağıdaki amaçları gerçekleştirmektir (www.ey.com):

- ✓ Şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve tamlığını denetlemek
- ✓ Şirketin finansal raporlamaları üzerinde iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili ICFR Raporunu denetlemek
- ✓ Şirketin yasa ve düzenlemelere uyumunu denetlemek
- ✓ Bağımsız denetçi raporlarının kalitesi ve bağımsızlığını denetlemek
- ✓ Şirketin iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilirken yönetimin belirlemiş olduğu prosedürlere uyulup uyulmadığını ve iç denetçinin raporlarında bağımsızlığını denetlemek

Denetim komitesi; yönetim kurulu, iç denetçi ve bağımsız denetçinin, desteğine başvurabileceği bir komitedir. Komite, iç kontrol sistemine ilişkin gözlem sonucu elde ettiği bulguları yönetim kuruluna raporlar bunun üzerine yönetim kurulu gerekli önlemleri alır ve bunları iç denetim biriminin uygulamasını sağlar, diğer yandan bağımsız denetçi denetim sürecinde denetim komitesinin raporlarından faydalanabilir. Ayrıca denetim komitesi, gerek duyduğu halde danışmanlık hizmeti alama hakkına sahiptir (Yakar, 2015).

Şirketlerin yıllık faaliyet raporlarına iç kontrol sistemi ile ilgili rapor eklemeleri zorunlu hale gelmiştir. Bu doğrultuda; şirket yönetimince hazırlanan ve şirket yönetim kurulu başkanı imzasıyla SEC' e sunulan yıllık raporlarda;

'yeterli ve uygun bir iç kontrol yapısı ile iç kontrollerin kendisince tasarlanarak oluşturulduğu, işler vaziyette yürürlükte tutulduğu, şirketçe kullanılan iç kontrol sisteminin, iç kontrollerin, iç kontrol usul ve esasları ile iç kontrol yapısı etkinliğinin kendilerince değerlendirildiği, iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmelerin önemli bir hata içerip içermediği, yönetimin değerlendirmelerinin genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığı iç kontrol mekanizmaları ve prosedürlerindeki tüm açık noktalar ve önemli zayıflıklar ile yönetimin bu konuda vardığı sonuçların denetim komiteleri ve bağımsız dış denetçilere iletildiği, suiistimal vb. iç kontrol sürecini olumsuz etkileyecek her türlü durumun bildirildiği, iç kontrole ilişkin önemli değişiklikler, zayıflıklar ile bunlara ilişkin alınan tüm önlemlerin kendilerince hazırlanan şirket iç kontrol raporunda belirtildiği, şeklindeki hususları onayladığını'



açıkça beyan edecek ve bu beyanların sorumluluğunu bizzat üstlenecektir (Aksoy, 2010, s. 351).

#### **4.1.6. Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (United States Generally Accepted Auditing Principles-USGAAP)**

USGAAP Standartları Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından yayınlanmaktadır (asc.fasb.org) Muhasebe uygulamalarını ayrıntılı olarak düzenleyen kural bazlı standartlardan oluşmaktadır. Ancak SOX yasası ile küresel anlamda denetim ve muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla Amerikan halka açık şirketlerinin de IFRS'ye uyumu gündeme gelmiş, 2013'den itibaren zorunlu tutulmuştur (ufrsifrs.blogspot.com.tr). Bu ilkeler iç kontrole ilişkin çeşitli düzenlemeleri içermektedir. Bunların içerisinde en önemli konu, bağımsız denetçinin denetimi planlaması aşamasında denetlenen firmanın iç kontrol sistemi ve sistemin işleyişine ilişkin yeterli bilgi edinmesinin sorunlu kılınmasıdır. Bu ilkeler doğrultusunda, iç kontrol sistemi işletme içi sistemin ve faaliyetlerin etkinliği konusunda bir emniyet sübabı olarak görülmektedir (Aksoy, 2010, s. 321).

#### **4.1.7. Avrupa Birliği Müktesebatı İç Kontrol Düzenlemeleri**

AB Müktesebatı, toplumsal yaşamı ilgilendiren tüm alanlarda AB'nin yürürlükte olan hukuk sistemi ve kurallar bütünüdür (www.ab.gov.tr). AB şu ana kadar dört adet direktif yayınlamıştır ve bunlardan 8. Direktif (üçüncü direktif) 25 Nisan 2006'da güncellenmiştir ve güncellenmiş haliyle AB'nin çıkarmış olduğu dördüncü (son) direktif olarak halen yürürlükte. SOX'e uyum sağlanması kapsamında güncellenen 8. Direktif; muhasebe ve denetim alanında yaşanan değişikliklere cevap verecek şekilde, denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesini, uluslararası denetim standartlarına uyumu hedeflemiştir.

Revize 8. Direktif; denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişiklikler ile daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır (Çalışkan, 2006'dan aktaran Güner ve Memiş,2011, s. 52). Ayrıca uyum kapsamında AB'ye üye tüm ülkelerin borsaya kayıtlı

işletmelerinin mali tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS) uyumlu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir.

#### **4.1.8. BASEL ve İç Kontrol**

1930 yılında İsviçre'nin Basel şehrinde kurulan Uluslararası Takas Bankası (Bank of International Settlements- BIS) tarafından, globalleşen finans piyasalarını düzenleyecek bir kurallar bütünü oluşturabilmek ve bankaların küresel ortak standartlarda çalışmasını sağlamak amacıyla, 1974 yılında on gelişmiş ülkenin ( Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Hollanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İngiltere ve ABD) merkez bankası başkanlarının katılımlarıyla, kısa adı Basel Komitesi (Basel Committee) olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Komitesi kurulmuştur (www.bis.org). Basel komitesi kurulduğundan bu yana Basel-1, Basel-2 ve Basel-3 olmak üzere üç kez kriter yayınlamıştır. 1988 yılında kabul edilen Basel 1 Kriterleri (Sermaye Yeterliliği Uzlaşısı), müşteri kredi riskine odaklanan ve OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development- Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) ülkesi olanlar lehine kredi kolaylıkları sağlanmasını esas alan, dar kapsamlı olarak ele alınmış risk yönetimini benimseyen kriterlerden oluşmaktadır.

Basel 1, gelişen piyasalar ve yaşanan skandallar sonrasında revize edilerek ve 2004'de Basel 2 Kriterleri olarak yayınlanmıştır. Basel-2, risk odaklarının genişletilmesi, işletmelerin sınıflandırılması, müşteriye özel yaklaşım ve ülkelerin kendi şartlarına uyarlanabilir olması itibarı ile daha güvenilir ve esnek kriterlerden oluşmaktadır. Basel-2 ile Basel-1'de yer alan 'OECD ülkesi olanlar lehine kredi kolaylıkları sağlanması' ilkesi kaldırılmıştır.

Basel-2 Kriterlerinin temel dayanaklarını üç noktada toplamak mümkündür. Bunlar; asgari sermaye ihtiyacının karşılanması, denetim otoritesinin gözden geçirilmesi ve kamuyu aydınlatma ilkesine uygun davranılması ilkeleridir (Arslan,2007). Basel-2 ile beraber, KOBİ'ler başta olmak üzere tüm işletmelerde derecelendirme ve buna bağlı olarak iç kontrol sistemlerinin önemi son derece artmıştır çünkü Basel-2 ışığında yapılacak değerlendirmelerde daha yüksek derecelendirme notunun alınmasında, işletmede iç kontrol sisteminin ve iç denetim biriminin kurulmuş olup olmadığı, etkinliğinin sağlanıp sağlanmadığı göz önüne alınmıştır (Aksoy, 2010).

Basel-2 ile Kurumsal Risk Yönetimi gerekliliği ve etkinliğinin sağlanması işletmeler açısından bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu bağlamda iç kontrol sistemi

Basel-2 açısından özel bir önem taşır. İç kontrolde risk temelli yaklaşım işletme amaçlarına ulaşmada ve güvenilir finansal bilgi sağlamada aktif rol oynadığından işletmenin bankalarla olan ilişkilerinde güvence sağlamaktadır.

Bir başka kriter; doğru personele sahip olmanın Basel-2 açısından büyük önem taşımasıdır ve dolayısıyla İK' nın sorumluluğu artmıştır. İşletmelerde İK biriminin etkin bir iç kontrol yönetmeliğine sahip olması; İK' nın personel seçiminde doğru kararlar vermesi ve dolayısıyla çalışan kaynaklı riskleri azaltması bakımından önemlidir. Bu da işletmenin verimini artırmasını sağlar ve dış taraflarla ilişkilerde yine güven sağlanmış olur.

Komite tarafından 2010'da yayınlanan Basel-3, global finansal krizin ardından bankacılık sektöründeki risk yönetiminin ve denetimin ve finansal düzenlemelerin sağlaştırılması amacıyla geliştirilmiş kapsamlı reform tedbirleridir. Asgari sermayenin nicelik olarak arttırılması, niteliğinde değişiklikler yapılması ve mevcut uygulamaya ilaveten risk bazlı olmayan, diğer bir ifadeyle muhasebesel bazlı bir asgari sermaye gerekliliği standardının getirilmesi, tutulması gereken sermaye ihtiyacının ekonominin çevrim dönemlerine göre artırılabilmesi ya da azaltılabilmesi, asgari likidite oranlarına yönelik düzenlemeler yapılması gibi biz dizi yeni uygulama getirmektedir. Söz konusu uygulamalara 2013 yılından başlayarak 2019'a kadar kademeli olarak geçiş yapılması planlanmaktadır (www.bddk.org.tr).

## **4.2. Türkiye' de İç Kontrole İlişkin Yasal Düzenlemeler**

Türkiye'de bir çok kurum, küresel ölçekte oluşturulmuş iç kontrol ile ilgili bu düzenlemelere uyum kapsamında standartlarını güncellemektedir. Gerek AB ile uyum süreci, gerekse SOX' den sonra kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanında yaşanan köklü değişikliklere uyum kapsamında Türkiye'de ilgili kuruluşlar vasıtasıyla yasa ve düzenlemelerde yenilikler yaşanmıştır.

### **4.2.1. Sermaye Piyasası Kurumu Düzenlemeleri**

Türkiye'de iç kontrol sistemine ilişkin ilk düzenlemeler '(X,16) seri numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ' ile yer almıştır. Daha sonra bu tebliğ SOX ile dünyada yaşanan değişiklikler kapsamında ele alınarak (X,19) seri numaralı SPK Tebliğ ile değiştirilmiştir. (X,19) numaralı Tebliğ , SOX yasasının Türkiye'ye uyarlanmış halidir.

Daha sonra yeni değişikliklerle geliştirilen ve halen yürürlükte olan (X,22) seri numaralı tebliğ iç kontrolle ilgili olarak aşağıdakileri içermektedir;

Denetimden Sorumlu komiteler; ‘Payları borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir. Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmesinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komite tarafından gerçekleştirilir.’ (2. Kısım,6.bölüm,m.25(1ve2)).

Finansal tablo ve yıllık rapor hazırlanma ve bildiriminde sorumluluk; işletme yönetim kurulu; finansal tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, ortaklıkla ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin bağımsız denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve yıllık raporu inceledikleri sırada kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler (2.kısım,6.bölüm,m.6(3))

Hile ve Usulsüzlük tespiti; Bağımsız denetçi; işletme yönetiminin sunduğu finansal tablo ve raporlar ile diğer bilgiler ve yaptığı açıklamalarla ilgili hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tanımlanmasını ve tespitini; tespit edilen hile ve usulsüzlük nedeni ile önemli yanlışlık riskleri için, ilgili kontrol faaliyetleri de dahil olmak üzere işletmenin ilgili kontrollerinin tasarımını ve değerlendirmesini ve uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesini göz önünde bulundurmak zorundadır (6.kısım,m.3(ç)).

#### 4.2.2. KGK Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDK) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (kgk.gov.tr).

KGK 'nın yayınladığı Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarından iç kontrol ile ilişkili olan düzenlemeler aşağıdadır;

İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi (BDS-265) Hakkında Tebliğ/ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:9 :

Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğ'in ekinde yer alan İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Standardının yürürlüğe konulmasıdır (Resmi Gazete, 28849). Bu Bağımsız Denetim Standardı, denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenler (kgk.gov.tr). BDS-265'e göre; bu standarttaki hiçbir hüküm, denetçinin bağımsız denetim sırasında tespit ettiği iç kontrole ilişkin hususları üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesini engellemez. Bu standarda göre ayrıca, bağımsız denetçinin, önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında iç kontrolü anlaması gereklidir.

Tebliğ'de İç kontrol eksikliği ve Önemli İç Kontrol eksikliği tanımlanmaktadır. Buna göre;

İç kontrol eksikliği; bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlanması, uygulanması veya kullanılması veya; finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gereken bir kontrolün bulunmamasıdır.

Önemli iç kontrol eksikliği; Denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda, üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliği veya eksiklerin bileşimidir.

Tebliğ’de (BDS-265.A7) önemli iç kontrol eksikliklerine örnek verilmiştir;

- ✓ kontrol çevresinin etkin olmayan yönlerine ilişkin olarak; yönetimin finansal olarak ilgilendiği önemli işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun bir biçimde incelenmiyor olması, önemli olsun veya olmasın yönetim tarafından yapılan hilelerin iç kontrol sistemi tarafından tespit edilememesi
- ✓ Risk değerlendirme sürecinin oluşturulmasının beklendiği durumlarda işletmede böyle bir sürecin bulunmaması ya da önemli yanlışlık riskinin risk değerlendirme süresince tespit edilememiş olması

Denetçi saptadığı iç kontrol eksikliklerini yönetime veya yönetimden sorumlu olanlara yazılı bir şekilde beyan ederken, bildirim kapsamını anlayabilmelerini sağlayacak şekilde gerekli bilgilendirmeleri yapmalı, eksikliklerin tanımlanması ve muhtemel etkileri hakkında da bir açıklama yapmalıdır. Ayrıca denetçi, ortada bir önemli iç kontrol eksikliği bulunmaması fakat önemli bir yanlışlığa sebep olacak iç kontrol eksikliği saptaması halinde de bunu yine üst yönetime veya yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir.

#### **4.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri**

BDDK, Basel komitesi tarafından yayınlanan kriterler kapsamında Türkiye’deki bankaların Basel ile uyumunu sağlamak ve denetlemek adına mevzuat değişiklikleri yapmakta, yönetmelikler yayınlamaktadır. Son olarak 2005’de kabul edilen 5411 sayılı Bankacılık Kanunu günümüzde yürürlükte olup Kanun; finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr)).

BDDK’nın yayınladığı bir diğer düzenleme ‘Bankaların iç sistemleri hakkında yönetmelik’tir. Yönetmelikte; ‘bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve birimleri bu Yönetmelikte öngörülen usul ve

esaslar çerçevesinde yeterli ve etkin iç sistemler<sup>6</sup> kurmak ve işletmekle yükümlüdürler (m.4).’ ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere; bankaların yapılarında doğal olarak iç kontrol sistemi ve iç kontrol birimi bulunmaktadır.

Bankacılık Kanunu, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim konularında bir çok düzenleme içermektedir.

Kanun’un Üçüncü Kısımının Birinci bölümünde Kurumsal Yönetim İlkelerine yer verilmiştir. Kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçler ve bunlara ilişkin ilkeler SPK ile kuruluş birliklerinin de görüşü alınarak Kurul <sup>7</sup> tarafından belirlenir (kısım3.bölüm1.m22). Kurula göre kurumsal yönetimde iç kontrol ile ilgili olarak aşağıdaki düzenlemeler mevcuttur;

Yönetim Kurulu: İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğu altındadır(m.23).

Denetim Komitesi: İcrai görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından, Kurulun belirlediği niteliklere sahip az iki kişi ile oluşturulan Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol sistemi, risk yönetimi ve iç denetim etkinliğini ve yeterliliğin, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin bu Kanun ve düzenlemeler çerçevesinde işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmek, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesi sürecini düzenlemek ve bağımsız denetim faaliyetlerini takip etmekle sorumludur. Bu komite, iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri kapsamında oluşturulan birimlerden ve bağımsız denetim kuruluşlarından; görevlerinin ifasıyla ilgili olarak düzenli raporlar almak ve bankanın faaliyetlerinin sürekliliği ve güven içinde yürütülmesini olumsuz etkileyebilecek veya iç mevzuata aykırı hususlar bulunması halinde bu hususları yönetim kurluna bildirmekle yükümlüdür(m.24).

Kanun’un aynı kısım, ikinci bölümünde iç kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sistemi olarak belirtilen ‘iç sistemler’ düzenlenmiştir;

İç sistemlere ilişkin yükümlülükler; bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsam ve yapısıyla uyumlu ve değişen

---

<sup>6</sup> iç sistemler: iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri

<sup>7</sup> Kurul: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

koşullara uygun, yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmakla yükümlüdür(m.29).

İç kontrol sistemi; bankalar iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerini mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülür (m.30).

Kanunda aynı kısmın dördüncü bölümü finansal raporlama ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir;

Muhasebe ve raporlama sistemi: Bankalar, kuruluş birliklerinin ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşü alınmak suretiyle Kurul tarafından uluslararası standartlar esas alınarak belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tekdüzeni uygulamak; tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun olarak muhasebeleştirmek; finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır(m.37).

Kanunun altıncı kısmında 'Denetim ve Alınacak Önlemler' kapsamında bankaların, konsolide denetimde önlem alması gereken durumlar belirtilmiştir(m.67);

- Aktiflerin vade itibariyle yükümlülüklerini karşılayamama tehlikesiyle karşı karşıya gelmesi ya da likiditeye ilişkin düzenlemelere uymaması
- Gelir ve giderleri arasındaki ilgi ve dengenin bozulması nedeniyle karlılığın faaliyetleri emin bir şekilde yürütecek yeterlilikte olmaması
- Öz kaynakların sermaye yeterliliğine ilişkin düzenlemelere göre yetersiz kalması veya bu durumun gerçekleşmek üzere bulunması
- Bu Kanuna ve ilgili düzenlemelere veya Kurulca alınan kararlara aykırı nitelikte karar, işlem ve uygulamalarının bulunması



- İç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerini kurmaması veya bu sistemlerin etkin bir biçimde işletilememesi
- Yönetimin basiretsizliği nedeniyle bu Kanun ve mevzuat ile tanımlanmış risklerin önemli ölçüde artması ve mali bünyeyi zayıflatabilecek şekilde yoğunlaşması

Görüldüğü üzere Bankacılık Kanunu, bankaların tabi olduğu düzenlemelerin iç kontrol konusundaki hassasiyetleri ve konuları ile işlem hacimleri sebebiyle iç kontrol ile ilgili detaylı düzenlemeler içermektedir. Bu da göstermektedir ki; bir işletmenin iç kontrol sistemi, işletmenin içerisinde bulunduğu sektör, kurumsallığı ve uluslararası olup olmaması vb. durumlardan etkilenmektedir.

Küresel ekonomik düzen ile birlikte bankalar pek çok ülkede finansal işlemlerde bulunmakta ya da kurumsal bazda faaliyet göstermektedirler. Bankaların günümüzde kullanmakta olduğu karmaşık finansal araçlar; bunların çeşitliliği ve sayılarının artması ve işlem hacimlerinin yoğunlaşması sebebiyle iç kontrol sistemi bir zorunluluk; yapıya dahil bir birim haline gelmektedir. Kontrol süreçlerine erken uyarı mekanizmalarının yerleştirilmesi sayesinde oluşabilecek riskler ve gelişmelerden bankaların başta üst yönetimleri olmak üzere ilgili birimlerinin haberdar edilmesi amaçlanmakta, bu da bankalar için iç kontrol sisteminin önemini artırmaktadır (Moeller'den aktaran Alpaslan, 2015, s. 52).

## 5. BİR SANAYİ İŞLETMESİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu çalışmada iç kontrol sistemi konusunun literatür araştırmasından sonra sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin iç kontrol sistemi incelenmiştir. Uygulamaya konu işletme alüminyum sektöründe faaliyet göstermekte ve iç kontrol sistemi olarak COSO İKS modelini benimsediğini belirtmektedir. İşletmede kurulu bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır ve işler durumdadır. İşletme İKS' nin COSO İKS modeline uygun olup olmadığını, sistemin etkinliğini, yönetimin İKS' ye verdiği önemi ve çalışanların İKS farkındalığını anlamak adına COSO İKS değerlendirme Şablonu ve bir anket çalışması ile işletmenin mevcut İKS değerlendirilmiştir.

### 5.1.COSO İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Şablonu

Treadway Komisyonu tarafından yayınlanan COSO Bütünleşik Çerçeve' si; Açıklayıcı Araçlar başlığı altında 'COSO İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Şablonunu' sunmaktadır. Bu şablon, bir işletmenin iç kontrol sisteminin COSO iç kontrol bileşenleri olan Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Eylemi, Bilgi ve iletişim ile İzleme bazında değerlendirilerek sistemin iç kontrol yetersizliklerinin saptanmasını sağlar. Şablon her sektörden, her türde işletmeye uygulanabilir olması açısından yöneticilere yönelik bir kılavuz niteliğindedir.

COSO İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Şablonunun amaçları şunlardır:

- İşletmenin iç kontrol sisteminde COSO bileşenlerinin mevcut olup olmadığını saptamak
- Bileşenlerin işler durumda olup olmadığını saptamak
- Bileşenlerin bütünleşik tarzda işleyip işlemediğini anlamak
- İç kontrol sisteminin yetersizliklerini ve bunların önem derecelerini tespit etmek
- Değişen ortam şartlarına göre işletmede yetersiz kalan iç kontrol sistemi kısımlarının tespit edilmesi sonucu sistemi revize ederek işletmeyi değişimler karşısında korumak

COSO Şablonu bir iç kontrol sistemini bileşenler ve ilgili ilkeleri doğrultusunda dört kısımda değerlendirmektedir. Bunlar;

1. Genel Değerlendirme
2. Bileşen Değerlendirmesi
3. İlke Değerlendirmesi
4. Yetersizliklerin Özeti

Genel Değerlendirme; iç kontrol sisteminde COSO beş bileşenin mevcut ve işler durumda olup olmadığını cevabı Evet/Hayır şeklinde oluşan çok genel sorularla inceler. Bu inceleme sonucunda bileşenlerin bütünlük bir tarzda işleyip işlemediğine dair genel bir kanaate ulaşılabilmektedir. Genel Değerlendirme ayrıca COSO Çerçevesi amaçlar kategorilerine uyumu da gözetmekte, iç kontrol sisteminin faaliyetler, raporlama ve uyum amaç kategorilerine uyumlu olup olmadığını değerlendirmektedir.

Bileşen Değerlendirmesi; işletme iç kontrol sisteminde bileşenin ilgili ilkelerinin varlığının sorgulanması yoluyla bileşenin işler durumda olup olmadığını incelenmesidir. Sorgulamalar sonucu sistemdeki yetersizlikler saptanır. Bu yetersizliklerin önem derecesi sisteme olan etkisine göre değerlendirilir. Herhangi bir yetersizlik tespitinin ardından sistemde telafi edici bir kontrolün olup olmadığı değerlendirilir.

İlke Değerlendirmesi; Bölüm 3’de (COSO iç kontrol sistemi modeli- bütünlük çerçeve) belirtildiği üzere her bir ilkenin özelliklerini açıklayan odak noktaları bulunmaktadır. İlke değerlendirme Çerçeve’ de belirtilen odak noktalarının sorgulanması sonucu sistemin iç kontrol yetersizliklerinin tespit edilmesidir. Aynı şekilde yetersizliklerin önem derecesi açıklanır.

Yetersizliklerin Özeti; genel, bileşen ve ilke değerlendirmeleri sonucunda tespit edilen iç kontrol yetersizliklerin bir tabloda özetlenerek sunulmasıdır.

**Tablo 1:** Bileşen Değerlendirmesine Örnek Tablo.

<b>Bileşen Değerlendirmesi-Kontrol Ortamı</b>			
<b>İlkeler</b>	<b>Mevcut mu E/H</b>	<b>İşler Durumda mı E/H</b>	<b>Açıklama/Sonuç</b>
	<b>E</b>	<b>E</b>	

<b>İlke 1:</b> Örgüt Dürüstlük ve etik ilkelere bağlı olduğunu gösterir	<b>İç kontrol yetersizliği şiddetinin değerlendirilmesi</b>	
<b>Tanı No: BD 1.1</b>	<b>İç kontrol yetersizliği önemli bir yetersizlik midir? (E/H)</b>	<b>Yorumlar</b>

**Kaynak:** COSO Açıklayıcı Araçlar, 2013, s. 52.

## **5.2. Bir Sanayi İşletmesinde İç Kontrol Sisteminin COSO Şablonu ile Değerlendirilmesi**

Bu değerlendirme kapsamında işletmenin mevcut İKS' nin COSO modeline uygun olup olmadığı ve sistemin eksiklikleri değerlendirilmiştir. Öncelikle işletme hakkında genel bilgiler verilmektedir. İşletmenin tanıtımından sonra sırası ile genel değerlendirme, bileşen değerlendirmesi, ilke değerlendirmesi ve yetersizliklerin özeti sunulmuştur.

### **5.2.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler**

Uygulamaya konu işletme; 1960 yılında Türkiye'nin ilk alüminyum levha üreticisi olarak kurulmuştur. Tarihi geçmişine bakıldığında aşağıdaki evrelerden geçtiği görülmektedir:

- 1974 yılında ilk düzeltme makineleri faaliyete geçirilmiştir.
- 1978 yılında Avcılar tesisinde üretime geçilmiştir.
- 1991 yılında sürekli döküm teknolojisine geçmiştir.
- 1997 yılında soğuk haddesini devreye almıştır.
- 2007 yılında ihracata başlamıştır.
- 2002 yılında ISO 9001-2000 Kalite Yönetim Sistemine geçmiştir
- 2005 yılında ihracatı tüm üretimin yüzde 47' si konumuna gelmiştir.
- 2007 yılında tüm 100.000 Ton/Yıl kapasiteli Çorlu alüminyum tesisinin

temeli atılmıştır.

- 2009 yılında Çorlu alüminyum tesisinde üretime geçilmiştir.
- 2012 yılında 50.000 ton üzeri satış gerçekleşmiştir.

- 2014 yılında şirketin çoğunluk hissesi başka bir inşaat şirketi tarafından satın alınmıştır.
- 2015 yılında Avcılar lokasyonu kapatılıp bütün makine ekipman ve ofisler Çorlu fabrikasına taşınmıştır.
- 2015 yılında kurumsallaşma çalışmalarıyla birlikte yönetim profesyonelleştirilmiştir.
- 2015 yılında ISO14001 (Environmental Management System) ve ISO27001 (Information Security Management) sertifikası alınmıştır.
- 2016 yılında Türkiye ihracatında 61.000 ihracatçı firma arasından ilk 1000 firma içinde yer almıştır.

Şirket kalite politikası olarak;

- ✓ Sürdürülebilir müşteri memnuniyetini ön planda tutarak, teknolojik gelişmelere uyumlu, yenilikçi ürünler ile müşterilerine her zaman, en iyi ve en kaliteli hizmetleri sunmayı
- ✓ Müşterilerden gelecek her türlü bildirim için açık olmayı ve tüm bildirimleri objektif bir şekilde, gizlilik ve güvenilirlik ilkelerini prensip edinerek, çözüme ulaştırmayı ve bu bilgileri etkin şekilde kontrol altında tutmayı
- ✓ Sürekli iyileştirme ve geliştirme felsefesini tüm süreçlerde etkin hale getirmeyi
- ✓ Uygulamalarda paydaşlara karşı şeffaf olmayı ve çalışanlarının farkındalığını artırarak ISO 9001 standardı gereklerini tüm çalışanların katılımı ile uygulamayı ve sürekliliği sağlamayı
- ✓ Faaliyetlerde yasal mevzuat ve standartlara uygun çalışmayı esas alarak sürekli gelişmeyi
- ✓ Tüm çalışanlarının, tedarikçi ve taşeronlarının kalite yönetim sistemine katılımlarını sağlayarak, işbirliği ve geri bildirim dayalı, sürekli gelişmeye açık bir kurum kültürü oluşturmayı
- ✓ Çalışanlarının memnuniyetini ön planda tutmayı, yetkinliklerini sürekli eğitim ve destekleyici programlarla arttırmayı
- ✓ Organizasyonel yapılanma ve faaliyetlerde, kalite odaklı, sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım sergileyerek, sistemi sürekli gözden geçirip iyileştirme fırsatları yaratmayı taahhüt eder.

Şirketin bilgi güvenliği politikaları aşağıdakilerdir;

- ✓ Kuruluş içerisinde ilgili tüm yasa ve mevzuatlar doğrultusunda bilgi güvenliğini sağlamak
- ✓ Gizlilik, bütünlük ve erişilebilirlik kurallarına uygun bir şekilde bilginin varlığına yönelik riskleri yönetmek
- ✓ ISO 27001 standardı gereklerini tüm çalışanlarının ve paydaşlarının katılımı ile uygulamak
- ✓ Sürekli ve düzenli gözden geçirme ile sistemin devamlılığını sağlamak
- ✓ Diğer yönetim sistemleri ile birlikte sürekli iyileştirme ve geliştirme felsefesini tüm süreçlerde etkin hale getirmek
- ✓ Çalışanlarının memnuniyetini ön planda tutmak, yetkinliklerini sürekli eğitim ve destekleyici programlarla arttırmak

İş sağlığı güvenliği ve çevre politikası olarak;

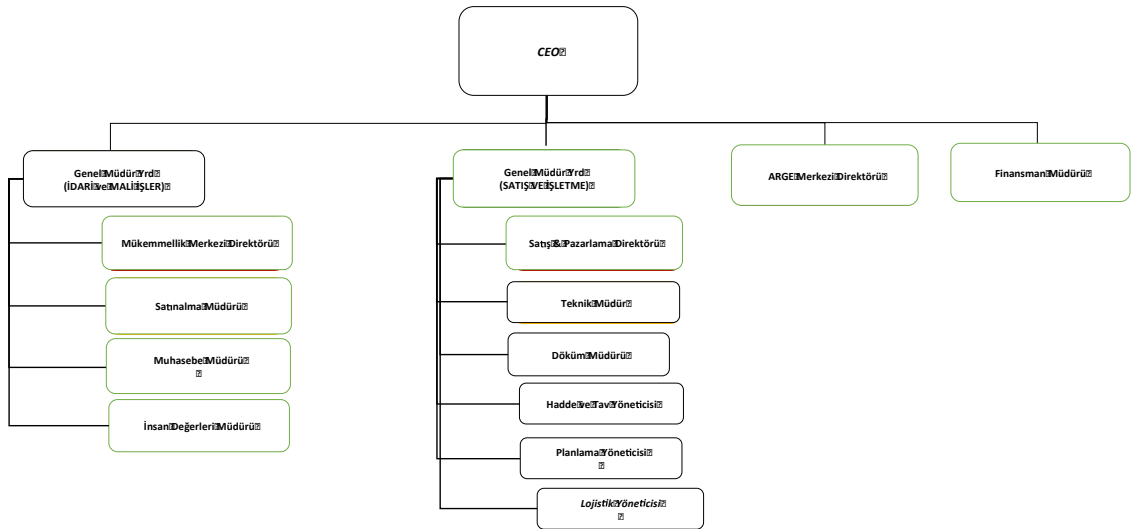
- ✓ Faaliyetlerin İSG ve Çevre açısından etkilerini kontrol altında tutarak kazaları ve kirliliği önlemeyi veya kabul edilebilir risk seviyesine ulaşmayı
- ✓ İSG ve Çevre ile ilgili yükümlü olunan tüm geçerli yasal ve diğer şartların gereklerini karşılamayı
- ✓ Doğal kaynakların, ekolojik dengeye zarar vermeyecek biçimde kullanılmasını garanti altına alarak sürekliliğini sağlamayı ve çevresel zararı kaynağında önlenmeyi
- ✓ Atıkların geri kazanımını arttırarak faaliyetlerin çevre üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmayı
- ✓ Tüm paydaşlarına Çevre ve İSG bilinci kazandıracak eğitimler vermeyi
- ✓ İSG ve Çevre ile ilgili acil durumlar için riskleri belirleyerek gerekli önlemleri almayı
- ✓ İSG ve Çevre performanslarının sürekli iyileştirilmesi yönünde yönetim sistemlerini gözden geçirmeyi ve yeni uygulamaları hayata geçirmeyi taahhüt eder.

Müşteri Memnuniyeti ile ilgili olarak politikaları;

- ✓ Müşterilerinin beklentilerini, şikâyetlerini, öneri ve memnuniyetlerini kolaylıkla iletebileceği iletişim imkânları sunmayı
- ✓ Müşterilerinden gelecek her türlü bildirim için açık olmayı ve tüm bildirimleri objektif bir şekilde, şeffaflık, erişilebilirlik, gizlilik ve güvenilirlik ilkelerini prensip edinerek, müşteri odaklı bir yaklaşım ile çözüme ulaştırmayı ve bu bilgileri etkin şekilde kontrol altında tutmayı
- ✓ Profesyonel kadrosu ve bakış açısıyla sürekli iyileştirme ve geliştirme felsefesini tüm süreçlerde etkin hale getirmeyi
- ✓ Müşteri beklentilerine, yasal mevzuat ve standartlara uygun çalışmayı esas alarak çözümler üretmeyi
- ✓ Müşterilerine sunduğu ürün ya da hizmetler için güçlü, doğru, net ve devamlılık sağlayan müşteri-kurum ilişkisi oluşturmayı taahhüt eder.

İşletmede, Proses Geliştirme odaklı Ar&Ge çalışmaları gerçekleştirmekte ve var olan bir prosese ait geliştirme çalışmalarında “Mühendislik Değişiklik Yönetimi” yaklaşımı uygulanmaktadır. Bununla birlikte rekabetçi üretim koşullarında fark yaratabilmek için müşterinin farklı ürün beklentilerine hızlı ve yenilikçi çözümler üretmek artık bir zorunluluk olmuştur. Bu aşamada yeni ürün geliştirme araştırmalarında “Yeni Ürün Devreye Alma” sistematik yöntemi uygulanmaktadır.

İncelenen İşletmenin Örgüt Yapısı şu şekildedir:



Şekil 2: İncelenen İşletmenin Örgüt Yapısı

### 5.2.2. İşletme İç kontrol Sisteminin Genel Değerlendirilmesi

İşletme, Kurumsal Süreçlerini tanımlama aşamasında İç Kontrol Sistemi Prosedürlerini oluşturmuştur. Kurumsal Süreçlerini Temel, Yönetimsel ve Destek Süreçler olmak üzere üç kısımda tanımlamış; bunlardan ikinci süreç olan Yönetimsel Süreçler başlığı altında 13. bölüm olan ‘Risk ve Uyum Yönetimi’ kaleminin ardından 14. bölüm olarak İç kontrol Sistemini ele almıştır. İşletmenin İç Kontrol Süreci şu şekilde aktarılmaktadır:

**Tablo 2:** İncelenen İşletmenin İç Kontrol Süreçleri.

14.	İç Kontrol Süreçleri
14.1.	İç Kontrol Politika ve Standartlarının Belirlenmesi
14.2.	İç Kontrol Aktivitelerinin Tasarlanması
14.3.	İç Kontrol Faaliyetlerinin Uygulanması
14.4.	İç Kontrol Etkinliğinin İzlenmesi
14.5.	İç Kontrol Kusurlarının Giderilmesi
14.6.	Paydaşlara İç Kontrol Raporlamalarının Yapılması

Süreç geneline bakıldığında 14.1 İç Kontrol Politika ve Standartlarının Belirlenmesi; Kontrol Ortamı bileşenini, 14.2 İç Kontrol Aktivitelerinin Tasarlanması; Kontrol Eylemi bileşenini, 14.4 İç Kontrol Etkinliğinin İzlenmesi; İzleme bileşenini ve 14.6 Paydaşlara İç Kontrol Raporlamalarının Yapılması; Bilgi ve İletişim bileşenini temsil etmektedir. Burada eksik olarak görülen Risk Değerlendirme bileşeni 14.1 İç Kontrol Politika ve Standartlarının Belirlenmesi bölümünde ele alınmış olup, 14.2 İç Kontrol Aktivitelerinin Tasarlanması bölümüne destek olarak kullanılmış, daha önce Kurumsal Süreçlerde belirtilen 13. Bölüm olan: Risk ve Uyum Yönetimi süreci ile desteklenmiştir.

‘14.3 İç Kontrol Faaliyetlerinin Uygulanması’ sürecine yer verilmesi ve izleme bileşeninin süreç içerisine dahil edilmiş olması sistemin işler durumda olduğunu düşündürmekte kesin kanı için daha derin bir incelemeye gerek duyulmakta ve bu nedenle çalışmanın devamında bileşen ve ilke değerlendirmelerine yer verilmektedir.



**Tablo 3:** İncelenen İşletmenin İKS' nin Genel Değerlendirmesi.

Genel Değerlendirme					
İşletme Adı	XYZ AŞ.				
Amaçlar Kategorisi	Değerlendirme: Mevcut yetersizlikler göze çarpmakla birlikte iç kontrol sistemi genel olarak amaç kategorilerine uygundur (Yetersizliklerle ilgili bkz 4. kısım yetersizliklerin Özeti).				
Faaliyetler					
Raporlama					
Uyum					
	Mevcut mu E/H	İşler Durumda mı E/H	Açıklamalar/Varılan Sonuç: Birimler bazında değerlendirildiğinde bileşenler mevcut ve işler durumda görülmektedir.		
Bileşenler	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Eylemi	Bilgi ve İletişim	İzleme
Birimler					
Mükemmellik Merkezi	E	E	E	E	E
Satın Alma	E	E	E	E	E
Muhasebe	E	E	E	E	E
İnsan Değerleri	E	E	E	E	E
Satış ve Pazarlama	E	E	E	E	E
Üretim	E	E	E	E	E
Planlama	E	E	E	E	E
Lojistik	E	E	E	E	E
Ar-Ge	E	E	E	E	E
Marka ve Pazarlama	E	E	E	E	E
Finans	E	E	E	E	E
İdari İşler ve Hukuk	E	E	E	E	E
Genel olarak iç kontrol sistemi etkili mi E/H			E		
Varılan sonucun gerekçesi: tüm birimlerde bileşenler mevcut ve işler durumda olduğundan genel olarak İKS işler durumdadır.					

**Kaynak:** COSO Bütünleşik Çerçevesi-Açıklayıcı Araçlar,2013, s. 72.

### 5.2.3. Bileşen Değerlendirmesi

Bileşenlerin mevcut ve işler durumda olduğu genel olarak anlaşıldıktan sonra sistemin, bileşenin ilkelerini sağlayıp sağlamadığını anlamak üzere bileşen değerlendirmesi yapılmıştır. Bileşen değerlendirmesinde işletmenin iç kontrol sisteminde Çerçeve bileşenlerinin varlığı ve işlerliği sorgulanmıştır.

#### Kontrol Ortamı Bileşeni:

İlke 1: Örgüt Dürüstlük ve etik ilkelere bağlı olduğunu gösterir; İç kontrol sürecinde Dürüstlük ve Etik ilkelere yer vermiş, Teknik Alüminyum İnsani Değerler Yönetimi El Kitabı Bölüm 19’da açıklamış ve böylece tüm kademe çalışanları ve üçüncü kişilere iletimini sağlamıştır.

İlke 2: Gözetim sorumluluğunu yerine getirir; Yönetim kurulu, bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün geliştirilmesi ve performansının gözetimini yerine getirir. Yukarıda bahsedildiği üzere Kurumsal Sürecin 14. Bölümü olarak düzenlenen iç kontrol süreci ‘14.5 İç Kontrol Kusurlarının Giderilmesi’ başlığı altında detaylı kontroller oluşturularak İlke 2’yi yerine getirmektedir.

İlke 3: Yapı, Yetki ve Sorumlulukları oluşturur. ‘14.3 İç Kontrol Faaliyetlerinin Uygulanması’ başlığı altında yetki ve sorumlulukların nasıl dağılacağı belirtilmiştir. İşletmenin iç kontrol sistemi süreç kartında süreç sahibi ve yetkiler belirlenmiştir. Bu yetkiler tasarlanan kontrolü yönetebilecek statüde, birimi ile ilgili kişilere atanmıştır ki bu da amaca uygun olarak düzenlendiğinin bir göstergesidir. Başlık 14.3.6’da Onay Yetki Mekanizmasının Kontrol edileceğinden bahsetmekte bu durum iç kontrol sisteminin izlendiğine dair bir güvence oluşturmaktadır. Ayrıca tüm iç kontrol süreçlerinde raporlama hatları oluşturulmuştur, bu raporlamalar sorumlulukların oluşturulmasında önemli bir araçtır. Bu şekilde İlke 3 yerine getirilmiş olarak değerlendirilmektedir.

İlke 4: Yetkinliğe bağlı olduğunu gösterir. İşletme bu konuda hassas bir tutum sergilemektedir. İşletmede düzenli olarak Yetkinlik bazlı performans değerlendirilmesi yapılmakta ve raporlanmaktadır. İşletmede Yetkinlik Bazlı Performans Değerlendirmesi El Kitabı da bulunmaktadır. Ayrıca işletmeye ait İnsani Değerleri Yönetim Kitabında Takdir ve Disiplin Kuralları prosedürleri ve Eğitim ve Geliştirme Programları da bulunmaktadır. Bu göstergeler dördüncü ilkenin sağlandığını kanıtlar niteliktedir. Aşağıdaki tablolar İlke2, İlke3 ve İlke 4’ e örnek teşkil etmektedir.

**Tablo 4:** İncelenen İşletmenin İKS' nden bir örnek.

<b>Risk Kodu</b>	<b>Risk</b>	<b>İlişkili Kontrol</b>
<b>İK.05.R1</b>	Performans değerlendirmelerinin ve terfi sürecinin yetkisiz kişiler tarafından yürütülmesi	<b>İK.05.K1, K2, K3</b>

**Tablo 5:** İncelenen İşletmenin İKS' nden bir örnek.

<b>Kontrol Kodu</b>	<b>Kontrol</b>	<b>İlişkili Risk</b>
<b>İK.05.K1</b>	Performans değerlendirmesi her çalışan için düzenli bir temele dayalı olarak onaylı bir şekilde yapılmalıdır.	<b>ST.02.R1</b>
<b>İK.05.K2</b>	Personel terfileri, gerekli çalışanlar için düzenli bir temele dayalı ve standart bir terfi prosedürüne bağlı olarak onaylanmalıdır	
<b>İK.05.K3</b>	Personelin performans notunu etkileyebilecek parametrelerde gerçekleştirilen değişiklikler kayıt altına alınmalı ve periyodik aralıklarla düzenli olarak raporlanarak kontrol edilmelidir.	

İlke 5: Hesap verebilirliği uygular. Bu ilke çalışanların kendi iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme sorumluluklarından bahsetmektedir. Yapılan gözlem, görüşme ve anket sonucunda çalışanların çoğunun (100 anket kağıdında 23 adet olumsuz ) bireysel olarak iç kontrol kavramı hakkında bilgi sahibi olmadıkları anlaşılmıştır. Çalışanlar iç kontrol sistemini yönetsel kontroller olarak algılamakta, uymakta, uygulamakta fakat bu uygulamaları iç kontrol farkındalığı ile gerçekleştirememektedirler. Her birim ve faaliyet kapsamında gerçekleştirilen raporlamalar hesap verebilirliği sağlamaktadır fakat işler kaldığı sürece iç kontrol sisteminde makul güvence sağlayacağı söylenemez. Yönetimin alt kademe çalışanlarına iç kontrol sistemi ile ilgili eğitim vermesi ile çalışanların iç kontrol farkındalığı ve daha bilinçli bir çalışma ortamı sağlanabilir.

**Tablo 6:** İşletme İKS' nden Örnek Bileşen değerlendirmesi: Kontrol Ortamı; İlke 5.

<b>Bileşen Değerlendirmesi - Kontrol Ortamı</b>			
<b>İlke 5:</b> Hesap verebilirliği uygular	<b>mevcut mu E/H</b>	<b>işler durumu da mı E/H</b>	<b>Açıklama/Varılan Sonuç</b> Bu ilke bireylerin kendi iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme zorunluluklarından bahsetmekte, yapılan anket sonucunda bireylerin iç kontrol bilincinin olmadığı anlaşılmakta bundan dolayı ilke çalışmamaktadır.
	<b>E</b>	<b>H</b>	
<b>Tanı No</b>	<b>BD 1.5<sup>8</sup></b>		
<b>İç kontrol yetersizliğinin açıklaması:</b> çalışanların bireysel olarak iç kontrol kavramı hakkında bilgi ve farkındalık düzeylerinin yetersizliği		<b>Yorumlar/Telafi edici kontroller</b> Yönetimin alt kademe çalışanlarına iç kontrol sistemi ile ilgili eğitim vermesi ile çalışanların iç kontrol farkındalığı ve daha bilinçli bir çalışma ortamı sağlanabilir.	
<b>İç kontrol yetersizliği bir önemli yetersizlik midir E/H:</b>	<b>E</b>		

Risk Değerlendirme Bileşeni:

İlke 6: Uygun amaçlar ve amaçlarla ilgili risklerin belirlenmesi. İşletmede risklerin belirlenmesi ile ilgili olarak 14.2 İç Kontrol Aktivitelerinin Tasarlanması başlığı altında 14.2.1 Riskli Olan Noktaların belirlenmesi prosedürleri bulunmaktadır. Ayrıca işletmede düzenli olarak her birim bazında Risk Değerlendirme yapılmaktadır. Burada COSO standartlarına göre önemli bir eksiklik bulunmaktadır. Çünkü COSO riskleri amaçlar kategorilerinde (faaliyetler, raporlama ve uyum) belirlemektedir. Fakat işletmede risk değerlendirme sürecinde böyle sistemli bir yaklaşım bulunmamaktadır.

<sup>8</sup> BD 1.5 : Bileşen Değerlendirmesi; 1. Bileşen 5. İlke

**Tablo 7:** İncelenen İşletmenin İKS'nden Örnek Bileşen değerlendirme: Risk Değerlendirme; İlke 6.

<b>Bileşen Değerlendirmesi – Risk Değerlendirme</b>			
<b>İlke 6:</b> Uygun amaçlar ve bu amaçlarla ilgili riskleri belirler.	<b>mevcut mu E/H</b>	<b>işler durumu E/H</b>	<b>Açıklama/Varılan Sonuç</b> COSO riskleri amaçlar kategorilerinde (faaliyetler, raporlama ve uyum) belirlemektedir. Fakat işletmede risk değerlendirme sürecinde böyle sistemli bir yaklaşım bulunmamakta dolayısıyla ilke çalışmamaktadır.
	<b>H</b>	<b>H</b>	
<b>Tanı No</b>	<b>BD 2.6<sup>9</sup></b>		
<b>İç kontrol yetersizliğinin açıklaması:</b> işletmede risk değerlendirme sürecinde sistemli bir yaklaşım bulunmamaktadır.			<b>Yorumlar/Telafi edici kontroller</b> İşletmenin Kurumsal Süreçlerinde Risk ve Uyum Yönetimi sürecine yer verilmiş olması bu eksikliği telafi edebilir fakat işler kaldığı sürece iç kontrol sisteminde makul güvence sağlayacağı söylenemez.
<b>İç kontrol yetersizliği bir önemli yetersizlik midir E/H:</b>	<b>E</b>		

İlke 7: Riskler amaçlara uygun olarak tanımlanır, bu tanımlar risklerin nasıl yönetileceğini belirlemede temel oluşturacak şekilde analiz edilir. İşletmede riskler ilke 6'daki kategorilere göre tanımlanıp analiz edilmese de işletme amaçlarına uygun bir analiz gerçekleştirilmiş olduğu görülmektedir. Buna rağmen analizlerin amaçlara veya her bir faaliyete ilişkin proaktif bir tarzda gerçekleştirilmediği, amaç ve faaliyete uygun olsa da belirlenmiş riskli alanlarla kısıtlı kaldığı anlaşılmaktadır. Kaldı ki 14.2.2'de Riskli olan süreçler üzerinden değerlendirme yapıldığı belirtilmektedir. Bu durumda ilke 7'nin varlığı ve işlerliğinden bahsedilse bile etkinliğinden bahsedilmesi her birim ve faaliyet bazında mümkün olmayabilir.

İlke 8: Hile riskini değerlendirmek. İç kontrol faaliyetlerinde hileyi önlemek adına kontroller geliştirildiği görülse risklerin değerlendirilmesinde hile riski yalnızca bir kaç süreçte ele alınmıştır. Bu da etkin bir İKS için yeterli olmamaktadır.

<sup>9</sup> BD 2.6 : Bileşen Değerlendirmesi; 2. Bileşen 6. İlke

**Tablo 8:** İncelenen İşletmenin İKS’nden Örnek Bileşen değerlendirmesi: Risk Değerlendirme; İlke 8.

<b>Bileşen Değerlendirmesi – Risk Değerlendirme</b>			
<b>İlke 8:</b> Hile riskinin değerlendirilmesi	<b>mevcut mu E/H</b>	<b>işler durumu da mı E/H</b>	<b>Açıklama/Varılan Sonuç</b> İlke mevcut olmadığından işler durumda da değildir
	<b>H</b>	<b>H</b>	
<b>Tanı No</b>	<b>BD 2.8<sup>10</sup></b>		
<b>İç kontrol yetersizliğinin açıklaması:</b> Risklerin analizinde hile riskinin değerlendirildiğine dair bir gösterge bulunmamaktadır.			<b>Yorumlar/Telafi edici kontroller</b>
<b>İç kontrol yetersizliği bir önemli yetersizlik midir E/H:</b>		<b>E</b>	

9. İlke: İç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişiklikleri belirler ve analiz eder. Önemli değişiklikler Çerçeve’ de bahsedildiği üzere iç kontrol sistemini etkileyebilecek dış çevreden kaynaklı veya işletme kaynaklı (yönetici değişimi, kullanılan bilgi teknolojilerinin değişimi, yeni Pazar vs.) herhangi bir değişiklik olabilir. Analizin gerçekleştirildiği işletmede düzenli olarak yapılan risk değerlendirmelere bakıldığında değişen durumlara karşı yeni kontroller üzere çalışmalar yapıldığı görülmektedir. İşletme içerisinde verilebilecek bir örnek şöyledir; işletmede yönetimde yaşanan değişiklikler, yeni kalite sertifikalarının edinilmesi ve üretimde kullanılmaya başlayan yeni teknoloji makineler raporlamaların miktar ve seyrinde yeni bir sistem gereği hissettirmiş, yönetim de bunun üzerine işletmeye yeni bilgi teknolojileri dahil etmiştir. Bu durum dokuzuncu ilkenin işlerliğini göstermektedir.

<sup>10</sup> BD 2.8 : Bileşen Değerlendirmesi; 2. Bileşen 8. İlke

#### Kontrol Eylemleri Bileşeni:

10. İlke: İşletmenin amaçlarına ulaşmaya ilişkin risklerin kabul edilebilir düzeylere indirilmesine katkıda bulunacak olan kontrol eylemlerinin seçimi ve geliştirilmesi. İşletmenin iç kontrol sistemi kapsamında, risklerin kontrol eylemleri ile eşleştirilmesi adına kontrol eylemleri envanterleri kullanılmaktadır. Diğer yandan işletmede çalışanlar arasında görevler ayrılığı düzenlenmiş olup, yetki ve onay mekanizmaları belirlenmiştir. BT kontrolleri ile gerekli işlemler gizlenmiştir. Ayrıca işletme kalite politikası olarak sürekli iyileştirme ve geliştirme felsefesini tüm süreçlerde etkin hale getirmeyi ve sürekli izleme ve geliştirme yoluyla sürekliliğini sağlamayı taahhüt etmektedir.

Prosedür kısmında bu ilke ile paralel bir yapı gösteren işletme, uygulamada da gerekli kontrolleri sağlamaktadır. Örneğin; işletmede her çalışan yazıcı ve fotokopi makinalarından alacağı çıktılara kendisine ait bir şifre ile makineyi kullanması sonucu ulaşabilmektedir. Sistemin şifre ile giriş çıkışı kaydedilmekte ve yönetim tarafından izlenebilmektedir. Birimler, faaliyetler ve uyum bazında değerlendirildiğinde işletme iç kontrol sisteminde önemli bir eksiklik bulunmamaktadır.

İlke ile ilgili riskin analizi ve riski karşılamak üzere tasarlanan iç kontrol şu şekildedir:

**Tablo 9:** İşletmenin İKS BT kontrollerinden 10. İlkeye Bir Örnek.

<b>Risk Kodu</b>	<b>Risk</b>	<b>İlişkili Kontrol</b>
<b>BT 01.R1</b>	BT politika ve faaliyetlerinin standart uygulamalar çerçevesinde yürütülememesi	<b>BT.01.K1, K2</b>

**Tablo 10:** İşletmenin İKS BT kontrollerinden 10. İlkeye Bir Örnek.

<b>Kontrol Kodu</b>	<b>Kontrol</b>	<b>İlişkili Risk</b>
BT.01.K1	Bilgi teknolojileri faaliyetleri için Şirket operasyonlarını detaylandıran "BT Politika ve Prosedürleri" oluşturularak yönetim tarafından onaylanmalıdır ve düzenli olarak güncellenmelidir.	BT 01.R1
BT.01.K2	BT politikaları, şirket çalışanları ile açık bir biçimde paylaşılmalıdır. Son kullanıcıların bilgi güvenliği politikaları ve prosedürleri konusunda farkındalığı sağlanmalıdır.	

11. İlke: İşletme amaçlara ulaşmaya destek olmak için teknoloji üzerindeki genel kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir. İşletmede kullanılan ERP sistemi bazı birimlerde amaca uygun olmadığı düşünüldüğünden kullanılmamakta bu birimlerde farklı sistemlere yer verilmektedir. Fakat işletmede uzun bir süredir bir çok BT sistemleri kullanılmaktadır. Sistemler arasında elle kontroller ve eşleştirmeler yapılmakta olduğundan hata ve hileye maruz kalan bir ortam söz konusudur. Bu durum işletme içerisinde birtakım zorluklar ve karmaşıklıklara sebep olmaktaysa da bu ilke açısından değerlendirildiğinde mevcut ve işler olarak görülmektedir. Burada bu durumun 10. İlkeye uygun olmadığı düşünülebilir fakat bu durum 11. ilkenin gerçekleştirilmesi süreci olarak değerlendirilmiştir çünkü işletme bilgi teknolojisi sistemleri konusunda bir yapılandırma süreci içerisinde ve daha önemlisi sürecin zorluğunun ve risklerinin farkındadır.



**Tablo 11:** İncelenen İşletmenin İKS’nde bir yetersizlik: Bileşen Değerlendirmesi: Kontrol Eylemi Bileşeni, 11. İlke.

<b>Bileşen Değerlendirmesi - Kontrol Eylemi</b>			
<b>İlke 11:</b> İşletme amaçlara ulaşmaya destek olmak için teknoloji üzerindeki genel kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir	<b>mevcut mu E/H</b>	<b>işler durumu da mı E/H</b>	<b>Açıklama/Varılan Sonuç</b> İşletme BT kapsamında bir yapılandırma sürecindedir fakat süreç boyunca kullanılan çok sayıda BT sistemleri karışıklık yaratacak hata veya hile riskine uygun bir ortam olacaktır.
	<b>E</b>	<b>E</b>	
<b>Tanı No</b>	<b>BD 3.11<sup>11</sup></b>		<b>Yorumlar/Telafi edici kontroller</b> Yönetimin bu konuda uzman kişilerden yardım alarak hızlı bir şekilde bir sistem oturtabilmelidir.
<b>İç kontrol yetersizliğinin açıklaması:</b> Bilgi Teknolojisi kapsamında işletmede çok sayıda sistem kullanılmasından kaynaklanan karmaşıklık ve zorluklar			
<b>İç kontrol yetersizliği bir önemli yetersizlik midir E/H:</b>		<b>E</b>	

12. İlke: İşletme kontrol eylemlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları uygulamaya koyan prosedürler aracılığıyla yürütür. İşletmenin iç kontrol sistemi ‘14.3 İç Kontrol Faaliyetlerinin Uygulanması’ sürecini yazılı olarak belirtmektedir. Bu süreçte ‘14.3.4 Hedefler ve Planlar Üzerinden İş Çıktıları Kontrol Edilir’ bölümünde hedefler ve planlara yönelik hazırlanmış iç kontrollerin uygulandığı ve gerekli kontrol eylemleri ile izlendiği görülmektedir. ‘14.6 Paydaşlara ve Üst Yönetime İç Kontrol Sistemi Raporlamalarının yapılması’ bölümü; sistemin beklentilere uygun olarak işleyip işlemediğini yönetimin bu raporlamalarla kontrol edebileceği bir kontrol eylemidir. İlke mevcuttur ve yapılan raporlamalar ile işlerliğinin de mevcut olduğu görülmektedir.

13. İlke: İşletme iç kontrolün yerine getirilmesini destekleyecek ilgili, nitelikli bilgiyi elde eder veya bu bilgiyi üretir ve kullanır. İşletme, gelişimi ve gelişen finansal, ekonomik, teknolojik ve çevresel yeniliklere uyumunu sağlamak için konularında uzman 3. kişilerden danışmanlık almakta ve her üç ayda bir bağımsız denetimden

<sup>11</sup> 3. Bileşen 11. İlke

geçmektedir. Ayrıca işletmede bulunan Hukuk Birimi, Ar-Ge Birimi, Üretim Birimi, Kaynak Planlama Birimi ve yönetim; finansal, hukuksal ve kaynaklarla ilgili bilgileri analiz etmekte ve kullanmaktadır. İlke mevcut ve işler durumdadır.

14. İlke: İşletme iç kontrol amaç ve sorumlulukları da dahil, iç kontrolün yerine getirilmesini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletimini sağlamalıdır. Buradaki iletim yönetim çalışanlarının sorumlulukları dahilinde işletme amaçlarına ilişkin bilginin iletilmesi, çalışanların iç kontrol farkındalığının sağlanması için ilgili bilgilerin iletilmesi ve bu bilgilerin uygun yolla iletilmesidir. İlke 12’de de bahsedildiği üzere ‘Bölüm 14.6’da iç kontrol ile ilgili bilgilerin iletilmesi ile ilgili kontroller tasarlanmıştır. Aşağıda Tablo 12’de görüleceği üzere ilke ile ilgili kontrol tasarlanmıştır fakat İlke 5’de açıklanan BD 1.5 tanı kodu ile iç kontrol yetersizliği olarak tanımlanan; ‘çalışanların iç kontrol farkındalıklarının olmayışı’ nedeniyle ilke etkin sayılamamaktadır. Bu bakımdan ilke eksik kalmaktadır.

**Tablo 12:** İncelenen İşletmenin İKS BT Kontrollerinden Bir Örnek.

<b>Risk Kodu</b>	<b>Risk</b>	<b>İlişkili Kontrol</b>
<b>BT 01.R1</b> ..	BT politika ve faaliyetlerinin standart uygulamalar çerçevesinde yürütülememesi	<b>BT.01.K1 BT.01.K2</b> ..

**Tablo 13:** İncelenen İşletmenin İKS BT Kontrollerinden Bir Örnek.

<b>Kontrol Kodu</b>	<b>Kontrol</b>	<b>İlişkili Risk</b>
---------------------	----------------	----------------------

<b>BT.01.K1</b>	Bilgi teknolojileri faaliyetleri için işletme operasyonlarını detaylandıran "BT Politika ve Prosedürleri" oluşturularak yönetim tarafından onaylanmalıdır ve düzenli olarak güncellenmelidir.	<b>BT 01.R1</b>
<b>BT.01.K2</b>	BT politikaları, şirket çalışanları ile açık bir biçimde paylaşılmalıdır. Son kullanıcıların bilgi güvenliği politikaları ve prosedürleri konusunda farkındalığı sağlanmalıdır.	

15. İlke: İç kontrol sistemini işlevini yerine getirmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim kurmak. İşletme dış taraflar (hizmet ya da mal sağlayanlar, müşteriler, paydaşlar) ile ilgili iç kontrol oluşturmuştur. Bu iletişim yönetime yapılan raporlamaları da kapsamaktadır. Aşağıdaki tablolarda dış taraflarla gerçekleştirilecek hata veya eksikliklerin işletme iç kontrol sistemine etkisini önlemek üzere tasarlanan kontrollerden bir örnek görülmektedir.

**Tablo14:** İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.

<b>Risk Kodu</b>	<b>Risk</b>	<b>İlişkili Kontrol</b>
<b>SA.06.R5</b>	Dış kaynak sağlayıcısı firmanın şirket standartlarını, iç kontrollerini içeren hizmeti sunmakta yetersiz kalması	<b>SA.06.K2, K4</b>

**Tablo15:** İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.

<b>Kontrol Kodu</b>	<b>Risk</b>	<b>İlişkili Risk</b>

<b>SA.06.K2</b>	Dış kaynak kullanım sözleşmeleri şirketin satın alma politikaları ile uyumlu olmalıdır. Dış kaynak sözleşmelerinin yönetimine ilişkin anahtar rol ve sorumluluklar açıkça tanımlanmış ve ilgililerce anlaşılması olmalıdır.	<b>SA.06.R4</b>
<b>SA.06.K4</b>	Dış hizmet sağlayıcı ile yürütülen işlerin mevcut prosedürlere uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğine dair mutabakat sağlanmalı, işletmenin hedef ve amaçlar doğrultusunda olup olmadığı yakından izlenmelidir.	

#### İzleme Bileşeni

16. İlke: işletmenin iç kontrol sisteminde bileşenlerin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla sürekli ve ayrı izlemeler ve değerlendirmelerin yapılması ve geliştirilmesi. İç kontrol süreçleri altında tasarlanan ‘14.4 İç Kontrol Etkinliğinin İzlenmesi’ bölümünde izleme bileşeni ile ilgili kontroller belirtilmiştir. İşletmede genel olarak tüm süreçler ve kontroller raporlama ve izlemelerle kontrol edilmektedir. Bunun yanında pratik olarak her bir birimde haftalık veya aylık performans hedefleri, önem derecesine göre belirtilmiş işler panolarda gösterilmekte ve kontrol edilmekte, panodaki işlerden tamamlananlar kaydedilip raporlanmalarının yanında üzeri çizilerek takibi sağlanmaktadır. İzleme eylemleri, birimler bazında ve işlerin önem derecelerine göre; tanımlanmış sorumluluklar çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu ilke işletmede mevcut ve işler durumdadır. Örnek olarak müşteri kredi limitleri ile ilgili bir risk ve riski karşılayan iç kontrol aşağıdaki gibidir.

**Tablo16:** İncelenen İşletmenin İKS’nden Bir Örnek.

<b>Risk Kodu</b>	<b>Risk</b>	<b>İlişkili Kontrol</b>
<b>ST.02.R1</b>	Müşteri kredi limitlerinin ve politikalarının belirlenmemiş olması nedeniyle iş hedeflerinin karşılanamaması	<b>ST.02.K1</b>

**Tablo17:** İncelenen İşletmenin İKS'nden Bir Örnek.

<b>Kontrol Kodu</b>	<b>Kontrol</b>	<b>İlişkili Risk</b>
<b>ST.02.K1</b>	Nakit akışını ve çalışma sermayesi hedeflerini karşılayabilmek için müşterilere ait kredi politikaları oluşturulmalıdır. Kredi limitleri ve şartları müşterilerden alınan teminat tutarına ve/veya müşterinin finansal gücüne bakılarak uygun şekilde oluşturulmalı ve yetkili personel tarafından periyodik olarak gözden geçirilmelidir.	<b>ST.02.R1</b>

17. İlke: İşletmede saptanan iç kontrol sistemi yetersizlikleri değerlendirilir ve duruma göre üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere, gerekli düzeltici önlemleri almak için sorumlu olan taraflara zamanında bildirir. İşletmenin süreç haritasında iç kontrol sistemi kısmında yer alan 14.4 İç Kontrol Eksikliklerinin Giderilmesi bölümünde iç kontrol ile ilgili yönetime uygun bir biçimde raporlama yapılması, sistemin eksikliklerinin zamanlı olarak bildirilmesi gerektiği belirtilmektedir. İlke mevcut ve işler durumdadır.

### **5.2.3. İlke Değerlendirmesi**

İlke değerlendirmesinde işletmenin iç kontrol sisteminde bileşenlerin ilkelerinin özelliklerini vurgulayan odak noktaları incelenmiş; mevcut olup olmadığı, işlerliği hakkında bir durum değerlendirmesi yapılmıştır.

**Tablo 18:** İncelenen İşletmenin İlke Değerlendirmesi.

<b>İlke Değerlendirmesi</b>		
<b>1. Bileşenin (Kontrol Ortamı) İlkelerinin Değerlendirilmesi</b>		
	<b>Mevcut mu E/H</b>	<b>İşler durumdumu E/H</b>
<b>1. İlke - Odak Noktaları</b>		
Yönetimin etik yaklaşımı	E	E
Davranış standartlarının belirlenmesi	E	E
Davranış standartlarına uyumun değerlendirilmesi	E	E
Sapmaların zamanında incelenmesi	E	E
<b>2. İlke Odak Noktaları</b>		
Yönetimin görev, sorumluluk ve yetki devirlerinin belirlenmesi	E	E
İlgili uzmanlığı uygular	E	E
Yönetimin bağımsızlığı	E	E
İç kontrol sisteminin gözetimini sağlar	E	E
<b>3. İlke Odak Noktaları</b>		
Kuruluşun tüm seviyelerinde görev ve raporlama hatlarının tanımlanması ve bunların ihtiyaca uygunluğunun değerlendirilmesi	E	E
Yönetimin farklı seviyelerinde yetki ve sorumlulukların belirlenmesi	E	E
İş tanımları ve hizmet düzeyi sözleşmelerinin sürdürülmesi	E	E
<b>4. İlke Odak Noktaları</b>		
İşletme amaçlarına uygun olarak gerekli yetkinliklere ilişkin beklentiler tanımlanır	E	E
Yetkinlik standartlarının oluşturulması, işe alım, eğitim ve elde tutma kararlarıyla ilgili politika ve uygulamaların bağlantısının kurulması	E	E
Hedef planlaması ve hazırlığı yapar	E	E
<b>5. İlke Odak Noktaları</b>		

Yetki ve Sorumlulukların belirlenerek hesap verebilirliğin uygulanması	E	E
Dengeli performans Ölçütleri, teşvik ve ödüllerin performans bağlantısının kurulması	E	E
Aşırı baskıları dikkate alma	E	E
Performans ve ödülleri değerlendirir ya da bireylere disiplin işlemi uygular	E	E
<b>2. Bileşenin (Risk Değerlendirme) İlkelerinin Değerlendirilmesi</b>		
<b>6. İlke Odak Noktaları</b>		
Geçerli muhasebe standartlarına uyumu sağlar	E	E
Önemliliğin değerlendirilmesi	H	H
Kuruluşun çeşitli faaliyetlerinin göz önünde bulundurulması	E	E
<b>7. İlke Odak Noktaları</b>		
Risk değerlendirme sürecinin birim, faaliyet birimi ve fonksiyon seviyelerinde uygulanması	E	E
İç ve dış faktörleri analiz eder	H	H
Yönetimin uygun kademelerini dahil edilmesi	H	H
Tanımlanan risklerin gerçekleşme ihtimal ve öneminin değerlendirilmesi	E	E
Risk yanıtlarının değerlendirilmesi	E	E
<b>8. İlke Odak Noktaları</b>		
hile riski değerlendirmelerinin yapılması	E	E
hileye teşvik edecek ve baskı unsurlarını değerlendirme	H	H
hile fırsatlarını değerlendirir	E	E
Davranış ve bahaneleri değerlendirme	E	E
<b>9. İlke Odak Noktaları</b>		
Dış ortamdaki değişimlerin izlenmesi	E	E
Önemli değişikliklere ilişkin risk değerlendirme yapılması	E	E
CEO ve üst yönetim değişikliklerini göz önünde bulundurma	H	H
<b>3. Bileşenin (Kontrol Eylemleri) İlkelerinin Değerlendirilmesi</b>		
<b>10. İlke Odak Noktaları</b>		

Tanımlanan risklerin kontrol eylemleri ile eşleştirilmesi için matrisler, atölye çalışmalarının veya kontrol eylemleri envanterlerinin kullanılması	E	E
Kuruluşa özgü faktörleri dikkate alır	E	E
kontrol eylemleri türlerinin göz önünde bulundurulması	E	E
Görevler ayrılığı için alternatif kontrol eylemlerinin göz önünde bulundurulması	E	E
İlgili iş süreçlerini belirler	E	E
Uyumsuz işlemlerin tanımlanması	E	E
<b>11. İlke Odak Noktaları</b>		
İş süreçlerinde teknoloji bağımlılıklarını belirlemek için risk ve kontrol matrisleri kullanılması	E	E
İlgili teknoloji altyapısına ilişkin kontrol eylemlerinin oluşturulması	E	E
İlgili güvenlik yönetim süreci kontrol eylemlerinin oluşturulması	E	E
Kısıtlı erişim ve görevler ayrılığını desteklemek için BT altyapısının yapılandırılması	E	H
<b>12. İlke Odak Noktaları</b>		
Yönetimin talimatlarını iletmek üzere politika ve prosedürlerin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve uygulanması	E	E
Politika ve prosedürlerin uygulanması için sorumluluk ve hesap verebilirliği oluşturmak	E	E
Kontrol eylemlerinin düzenli olarak ve ihtiyaç olduğunda değerlendirilmesi	E	E
Düzeltilici önlem alınması	E	E
Kontrol eylemlerini yetkin personel ile uygulamak	E	E
Politika ve prosedürlerin sürekli izlenmesi ve yeniden değerlendirilmesi	E	E
<b>4. Bileşenin (Bilgi ve İletişim) İlkelerinin Değerlendirilmesi</b>		
<b>13. İlke Odak Noktaları</b>		
Bilgi gereksinimlerini tanımlama	E	E



İç ve dış veri kaynaklarına ulaşma	E	E
İlgili veriyi işleyip bilgiye dönüştürebilme	E	E
Bilgi işleme şgresince bilginin niteliğini muhafaza eder	E	E
Maliyet ve faydaları dikkate alır	E	E
<b>14. İlke Odak Noktaları</b>		
İç kontrol sistemi ile ilgili bilgilerin tüm çalışan ve birimlere iletilmesi	E	E
Yönetim kurulu ile iletişim kurulması	E	E
iletişim ve raporlama hatlarının kurulması	E	E
Uygun iletişim yönteminin seçilmesi	E	E
<b>15. İlke Odak Noktaları</b>		
İç kontrolün işlevini yerine getirmesini etkileyen konularda dış tarafarla iletişim kurma	E	E
İç kontrolün işlevini yerine getirmesini etkileyen konularda işletme içiyle iletişim kurma	E	E
Yönetim ile iletişim kurma	E	E
Ayrı iletişim hatları sağlama	E	E
<b>5. Bileşenin (İzleme) İlkelerinin Değerlendirilmesi</b>		
<b>16. İlke Odak Noktaları</b>		
İç kontrol sisteminin mevcut ve işler durumda olup olmadığını değerlendirmek için sürekli ve ayrı değerlendirmelerde bulunur	E	E
Temel alınacak bir anlayış oluşturur	H	H
Bilgili personel ile çalışma	H	H
İş süreçleriyle birleştirme	E	E
Tarafsız değerlendirme	E	E
<b>17. İlke Odak Noktaları</b>		
İç kontrol sisteminin yetersizlikleri sonuçlarını değerlendirir	E	E
Yetersizlikleri bildirir	E	E
Yetersizliklere yönelik düzeltici kontrol önlemlerini izler	E	E

**Tablo19:** İncelenen İşletmenin İlke Yetersizliklerinin Özeti.

<b>İD 9</b>	CEO ve üst yönetim değişikliklerini göz önünde bulundurma	Bu önemli değişiklik gerçekleştiğinde işletmede oluşabilecek riskler tanımlanmamış dolayısıyla kontroller geliştirilmemiştir.
<b>İD 16.1</b>	İKS ile ilgili işletme genelinde Temel bir anlayış geliştirilmemiştir	Çalışanların İKS hakkında bir görüş birliği içinde olması davranışlarında standartlaşmanın gerçekleştirilmesini sağlarken ilke mevcut olmadığından işler durumda da değildir.
<b>İD 16.2</b>	Personelin İKS hakkında bilgi düzeyinin yetersizliği	Personel İç kontrolleri yönetsel kontroller olarak algılamaktadır. Bu durumda kullanıldığı dönem süresince her bir faaliyet ve birimde İKS' nin etkinliğinden bahsedilemeyebilir.

#### 5.2.4. Yetersizliklerin Özeti

**Tablo 20:** İncelenen İşletmenin İKS Yetersizliklerinin Özeti.

<b>Yetersizliklerin Özeti</b>		
<b>Tanı No</b>	<b>Yetersizlik</b>	<b>Açıklamalar</b>
<b>BD 1.5</b>	çalışanların bireysel olarak iç kontrol kavramı hakkında bilgi ve farkındalık düzeylerinin yetersizliği	Bu ilke bireylerin kendi iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme zorunluluklarından bahsetmekte, yapılan anket sonucunda bireylerin iç kontrol bilincinin olmadığı anlaşılmakta bundan dolayı ilke işler durumda değildir.
<b>BD 2.6</b>	işletmede risk değerlendirme sürecinde sistemli bir yaklaşım bulunmamaktadır.	COSO riskleri amaçlar kategorilerinde (faaliyetler, raporlama ve uyum) belirlemektedir. Fakat işletmede risk değerlendirme sürecinde böyle sistemli bir yaklaşım bulunmamakta dolayısıyla ilke işler durumda değildir.

<b>BD 3.11</b>	Bilgi Teknolojisi kapsamında işletmede çok sayıda sistem kullanılmasından kaynaklanan karmaşıklık ve zorluklar	İşletme BT kapsamında bir yapılandırma sürecindedir fakat süreç boyunca kullanılan çok sayıda BT sistemleri karışıklık yaratacak hata veya hile riskine uygun bir ortam olacaktır.
<b>İD 9</b>	CEO ve üst yönetim değişikliklerini göz önünde bulundurma	bu önemli değişiklik gerçekleştiğinde işletmede oluşabilecek riskler tanımlanmamış dolayısıyla kontroller geliştirilmemiştir.
<b>İD 16.1</b>	İKS ile ilgili işletme genelinde Temel bir anlayış geliştirilmemiştir	çalışanların İKS hakkında bir görüş birliği içinde olması davranışlarında standartlaşmanın gerçekleştirilmesini sağlarken ilke mevcut olmadığından işler durumda da değildir.
<b>İD 16.2</b>	Personelin İKS hakkında bilgi düzeyinin yetersizliği	Personel İç kontrolleri yönetsel kontroller olarak algılamaktadır. Bu durumda kullanıldığı dönem süresince her bir faaliyet ve birimde İKS' nin etkinliğinden bahsedilemeyebilir.

### 5.2.5. Sonuç ve Öneriler

Yapılan değerlendirmeler sonucunda işletmenin iç kontrol sisteminin mevcut ve işler durumda olduğu, düzenli olarak izlendiği ve yenilediği görülmüştür. Bununla birlikte var olan iç kontrol sisteminin COSO standartları ile uyumlu olduğu fakat birtakım eksikliklerin de mevcut olduğu anlaşılmıştır. Eksikliklerin; Risk değerlendirme, BT kontrolleri, çalışanların İKS hakkındaki bilgi düzeyi ve hile potansiyelinin yeterince değerlendirilmemiş olması konularıyla ilgili olduğu anlaşılmıştır.

Fakat işletme yönetiminin İKS' ye verdiği önem göz önüne alındığında bu eksikliklerin çözülebileceği açıktır. İşletme risk değerlendirme konusunda sistemli bir yaklaşım ele almalıdır, bu eksikliği COSO Çerçevesinin yaklaşım tarzı ile çözebileceği düşünülmektedir. Risk değerlendirme kapsamında daha detaylı hileyi önleyici

kontroller eklemelidir. Bir diğer eksiklik olan çalışanların İKS farkındalığının yetersiz olması konusunda da bir eğitim programı ile çalışanları iç kontrol sistemi ve COSO hakkında bilinçlendirebilirler.

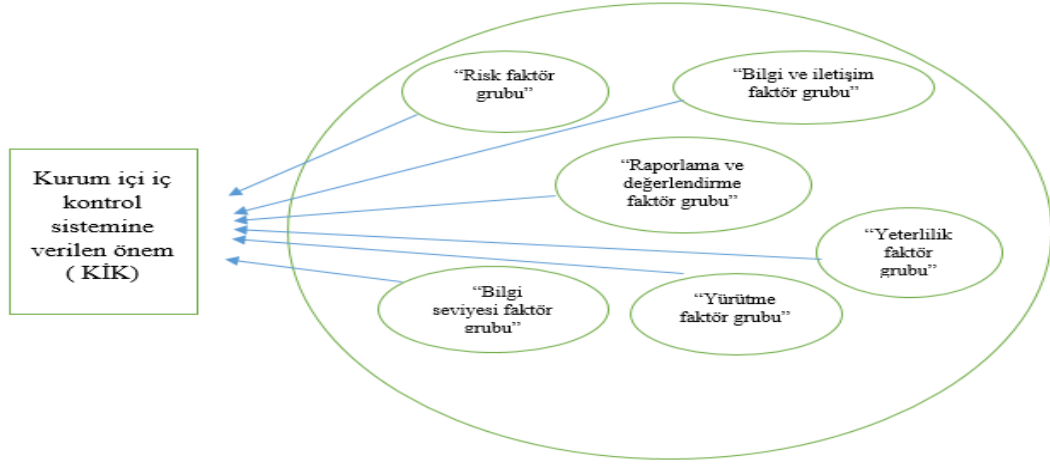
### **5.3. Bir Sanayi İşletmesinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma**

#### **5.3.1. Araştırmanın Kapsam ve Önemi**

Bu araştırma, kurum personelinin iç kontrol sistemine bakış açısını ele almaktadır. Konu kapsamında önce ilgili literatür çalışması yapılmış daha sonra iç kontrol ile ilgili verilerin toplanabilmesi için alüminyum sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin çalışanlarına anket uygulanmıştır. Uygulanmanın kolaylığı, hızlı, erişilebilir ve az masraflı olması sebebiyle Kolayda Örneklemeye yolu ile elde edilen 100 anket verisi SPSS16 programında faktör analizi ve regresyon analizine tabi tutulmuştur. Faktör analizi ile çalışmaya konu olan iç kontrol sistemi değişkenleri kendi içlerinde daha homojen bir şekilde gruplandırılmış ve ilgili faktörlerin, personel tarafından kurumun iç kontrol sistemine verilen öneme olan etkilerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bu analizi uygunluk için KMO testi yapılmıştır. Ardından oluşacak faktör gruplarının kurumun iç kontrol sistemine verilen öneme olan etkilerinin varlıkları ve yokluklarının testi amacıyla regresyon analizine tabi tutulmuştur. Regresyon analizi ile ilgili faktörlerin arasındaki korelasyon incelenmiştir.

#### **5.3.2. Araştırmanın Modeli**

Araştırma konusu gereği iç kontrol sistemi özelliklerini konu almakta olup öncelikle bu özellikler bir çerçeve içinde değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucu elde edilen altı faktörün kurum iç kontrol sistemine verilen öneme olan etkisinin derecelerini ifade eden tek yönlü oklar ile ifade edilen aşağıdaki araştırma modeli geliştirilmiştir. Modelde yer alan kurum iç kontrol sistemine verilen önem, bağımsız değişkenler olan altı faktöre bağımlı olan değişkeni ifade etmektedir.



**Şekil 3: Araştırma Modeli**

### 5.3.3. Anket Yöntemi- Verilerin Toplanması

Bu anket çalışmasının soruları; *T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, İç Kontrol Öz Değerlendirme sorularının (Saltık,2006), COSO İç kontrol sistemi modelinin beş bileşeni ve bu bileşenlerin bağlantılı olduğu 17 ilkedен yola çıkılarak hazırlanmıştır. Sorular; en olumsuzdan en olumluya doğru cevaplanacak şekilde beşli ölçekte hazırlanmıştır (1: kesinlikle yetersiz, 2: yetersiz, 3: ortalama, 4: yeterli, 5: kesinlikle yeterli). Sorular, işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmek, işletme çalışanlarının iç kontrol sistemi farkındalıklarını ölçmek ve yönetimin iç kontrole gerekli özeni gösterip göstermediğini anlamaya yönelik olarak hazırlanmıştır.*

Sorular, işletme içerisinde tüm birimlerden herhangi bir faaliyet alanında çalışan personele uygulanarak, genel olarak çalışanların iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olup olmadığını, bilgi seviyesini, yönetimin iç kontrole gereken özeni gösterip göstermediğini, COSO bileşenlerinin işletme İKS’nde mevcut ve işler durumda olup olmadığını anlamak ve sisteme olan etkisini değerlendirmek üzere tasarlanmıştır. İlk üç soru; çalışanların iç kontrol ve COSO kavramları hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarını anlamak için sorulmuştur. 4., 5., Ve 6., sorular işletmede bir iç kontrol sistemi olup olmadığını ve çalışanların mevcut İKS’ nin varlığının farkında olup olmadıklarını anlamak için sorulmuştur. 7., 8., 9., ve 10., sorular çalışanların görevler ayrılığı farkındalığı, yönetimin iç kontrolün belli başlı özelliklerini sisteme dahil edip etmediğini anlamak için sorulmuştur. 11.’den 17.’ye (17. Soru dahil) kadar sorulan sorularda çalışanların COSO Risk değerlendirme bileşeninin bilincinde olup olmadığı, risk değerlendirmeye bakış açısı,

yönetimin risk değerlendirme yapıp yapmadığı, planlı olarak yapılıp yapılmadığı, değişen ve gelişen koşullara göre güncellenip güncellenmediğine dair genel bir sorgulama yapılmaktadır. 18'den 24.'e (24. soru dahil) kadar olan sorular bilgi ve iletişim bileşeninin mevcudiyetini, işlerliğini, çalışanların raporlama hatları ve iletişimin kalitesi hakkında bilgisini değerlendirmek için sorulmuştur. 25. ve 30. sorular ise işletmede genel olarak iç kontrol sisteminin geliştirilmesi için bir çalışmanın yapılıp yapılmadığı ve yönetimin bu konudaki hassasiyetinin değerlendirilmesi amacıyla sorulmuştur. Sorular aşağıdaki gibidir:

- 1) İç kontrol kavramı hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir ?
- 2) Kurumunuzdaki iç kontrol sistemi hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?
- 3) COSO hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?
- 4) Kurumunuzda yazılı olarak dökümanite edilmiş prosedür, kural, vs. hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?
- 5) Kurumunuzda uymanız gereken etik kurallar hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?
- 6) Kurumunuzda iş akış süreçleri hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?
- 7) Çalışanlar arasında görev, yetki ve sorumlulukların dağılımının yeterliliğini değerlendiriniz.
- 8) Kurallara uymadığınızda yaptırım uygulanma yeterliliğini değerlendiriniz.
- 9) Kurumunuzun iş, kişisel gelişim, uzmanlık alanları, iç kontrol vs. konularında eğitim düzenleme yeterliliğini değerlendiriniz.
- 10) Yetenekli çalışanları işletmede tutmak için yönetim tarafından ödül vs. gibi işletmeye bağlılığı sağlayan uygulamalar yeterli mi?
- 11) İşletmenizin karşılaşılabileceği risklerin belirlenmiş olup olmadığını değerlendiriniz.
- 12) Her bir faaliyete ilişkin risklerin belirlenip belirlenmediğini değerlendiriniz.
- 13) Yönetimin, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklayıp açıklamadığını değerlendiriniz.
- 14) Faaliyetlerin planlı olarak yürütüldüğünü düşünüyor musunuz?
- 15) İşletmenizde risk yönetimi uygulanıp uygulanmadığını değerlendiriniz.
- 16) Değişen koşullara paralel olarak hedefler ve risklerin güncellenip güncellenmediğini değerlendiriniz.
- 17) Risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesini sağlamak için geliştirilen kontrol eylemlerini değerlendiriniz.
- 18) İşletmede kullanılan teknolojik alt yapı üzerinde iç kontrol uygulanıyor mu?

- 19) İşletmenin yazılı olan prosedürlerine uyulduğunu düşünüyor musunuz?
- 20) Çalışanların her türlü bilgiye kolayca ulaşmasını sağlayacak elektronik bilgi sistemlerinin yeterli mi?
- 21) Kurumunuzda bilgi iletiminin yeterliliğini değerlendiriniz.
- 22) Gerek duyduğunuz bilgilere zamanında ve tam olarak ulaşabiliyor musunuz?
- 23) Faaliyetlerle ilgili her bir işlem kaydedilerek belgelendiriliyor mu?
- 24) İletişim sistemi, önceliklerin belirlenmesi, şikayetlerin raporlanması konularında yeterli mi?
- 25) İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi için yapılan yıllık öz değerlendirme çalışmasının yeterliliğini değerlendiriniz.
- 26) İç kontrol sistemi ile ilgili hata ve eksiklikleri içeren izleme raporlarının yönetime düzenli olarak sunulup sunulmadığını değerlendiriniz.
- 27) Yönetime sunulan iç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikleri içeren izleme raporlarının yeterliliğini değerlendiriniz.
- 28) İç kontrol sistemi ile ilgili belirlenmiş olan hata ve eksikliklerin düzeltilip geliştirilme yeterliliğini değerlendiriniz.
- 29) İç kontrol sistemi ile ilgili yeni düzenleme ve prosedürler çalışanlara zamanlı olarak aktarılıyor mu?
- 30) Kurumunuzda iç kontrol sistemine verilen önemi değerlendiriniz.

#### **5.3.4. Metodoloji**

Faktör analizi, aynı yapıyı ölçen çok sayıda değişkenden, az sayıda ve tanımlanabilir nitelikte anlamlı değişkenler elde etmeye yönelik çok değişkenli bir istatistiktir. Davranış bilimlerinde duyusal bir özelliği, kişilik ve gelişim gibi pek çok özellikleri ölçmek amacıyla geliştirilen araçların geçerliliği faktör analizi kullanılarak incelenebilir (Büyüköztürk, 2002, s. 52). İç kontrol sistemini değerlendirebilecek özellikler çalışma kapsamında değerlendirilmiş olup, bu özelliklerin kendi içinde homojen ve yorumlanabilir olması adına faktör analizi kullanılması amaçlanmıştır. Kurumun iç kontrol sistemine verdiği önemi değerlendirmek amacıyla ilgili faktör yüklerinin etkisi ölçülmesi gerektiğinden regresyon analizi yapılmıştır. Regresyon analizinde faktörlerin iç kontrol sistemine etkisi analiz edilmiştir. Hipotezler literatürdeki dayanakları ile analiz edilmiştir.

### 5.3.5. Faktör Analizi

İç kontrol sistemlerini değerlendirebilecek değişkenleri yorumlamak üzere yapılan faktör analizinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için KMO (Kaiser Mayer Olkin) uygunluk testinin faktörlere uygulanması gereği ile yapılan test sonuçları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 21: KMO and Bartlett's Test**

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,870
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2,463E3
	df	435
	Sig.	,000

KMO $\geq$ 0,60 ve sig. ,000 olması sebebiyle çalışmanın faktör analizine uygun olduğu tespit edilmiş ve veri seti faktör analizine tabi tutulmuştur. Sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Öncelikle, Kaiser Mayer Olkin Measure of Sampling Adequacy'in 0,60 veya 0,60 dan büyük olması gerekirken bu oran 0,870 ile kabul edilebilir ölçüler içinde bulunmuştur. Daha sonra faktörlerin her birinin güvenilirliği tek tek test edildiğinde aşağıda tabloda görüleceği üzere her bir faktörün 0,60'ın çok üzerinde ve kabul edilebilir değer aralığında olduğu hesaplanmıştır.

<b>FAKTÖR GRUBU</b>	<b>Güvenilirlik Katsayısı</b>
Risk Faktör Grubu	0,924
Bilgi İletişim Faktör Grubu	0,901
Raporlama ve Değerlendirme Faktör Grubu	0,814
Bilgi Seviyesi Faktör Grubu	0,890
Yürütme Faktör Grubu	0,920
Yeterlilik Faktör Grubu	0,853



Faktörlerin her birinin güvenilirliği tek tek test edildikten ve 0,60'ın üzerinde olduğunun tespitinden sonra, her grubun Faktör Yükünün hesaplanmasına geçilmiş ve ulaşılan sonuçlar faktör güvenilirliği ile birlikte aşağıda tablo halinde yer verilmiştir.

**Tablo 23:** Faktör Analizi.

Faktör grubu		Faktör yükü	Güvenilirliği
Risk faktör grubu	11. İşletmenizin karşılaşılabileceği risklerin belirlenmiş olup olmadığını değerlendiriniz.	0,886	,924
	12. Her bir faaliyete ilişkin risklerin belirlenip belirlenmediğini değerlendiriniz.	0,846	
	15. İşletmenizde risk yönetimi uygulanıp uygulanmadığını değerlendiriniz.	0,832	
	16. Değişen koşullara paralel olarak hedefler ve risklerin güncellenip güncellenmediğini değerlendiriniz.	0,817	
	17. Risklerin kabul edilebilir düzeye indirilmesini sağlamak için geliştirilen kontrol eylemlerini değerlendiriniz	0,734	
Bilgi ve iletişim faktör grubu	20. Çalışanların her türlü bilgiye kolayca ulaşmasını, sağlayacak elektronik bilgi sistemlerinin yeterli mi?	0,708	,901
	21. Kurumunuzda bilgi iletiminin yeterliliğini değerlendiriniz.	0,632	
	22. Gerek duyduğunuz bilgilere zamanında ve tam olarak ulaşabiliyor musunuz?	0,626	

	23. Faaliyetlerle ilgili her bir işlem kaydedilerek belgelendiriliyor mu?	0,612	
Raporlama ve değerlendirme faktör grubu	24. İletişim sistemi, önceliklerin belirlenmesi, şikayetlerin raporlanması konularında yeterli mi?	0,721	,814
	25. İç kontrol sisteminin, gözden geçirilmesi için yapılan yıllık öz değerlendirme çalışmasının yeterliliğini değerlendiriniz.	0,696	
	26. İç kontrol sistem ile ilgili hata ve eksiklikleri içeren izleme raporlarının yönetime düzenli sunulup sunulmadığını değerlendiriniz.	0,661	
	27. Yönetime sunulan iç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikleri içeren izleme raporlarının yeterliliğini değerlendiriniz.	0,562	
Bilgi seviyesi faktör grubu	1. İç kontrol kavramı hakkında bilgi seviyeniz, sizce nedir ?	0,422	,890
	2. Kurumunuzdaki iç kontrol sistemi hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?	0,446	
	3. COSO hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?	0,453	
	4. Kurumunuzda yazılı olarak dökümanite edilmiş prosedür, kural, vs. hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?	0,422	
	5. Kurumunuzda uymanız gereken etik	0,403	

	kurallar hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir?		
	6. Kurumunuzda iş akış süreçleri hakkında bilgi seviyeniz sizce nedir	0,410	
	18. İşletmede kullanılan teknolojik alt yapı üzerinde iç kontrol uygulanıyor mu?	0,412	
Yürütme faktör grubu	7. Çalışanlar arasında görev, yetki ve sorumlulukların dağılımının yeterliliğini değerlendiriniz.	0,857	,920
	13.Yönetimin, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıklayıp açıklamadığını değerlendiriniz.	0,646	
	14. Faaliyetlerin planlı olarak yürütüldüğünü düşünüyor musunuz?	0,511	
Yeterlilik faktör grubu	8. Kurallara uymadığınızda yaptırım uygulanma yeterliliğini değerlendiriniz	0,696	,853
	9. Kurumunuzun iş, kişisel gelişim, uzmanlık alanları, iç kontrol vs. konularında eğitim düzenleme yeterliliğini değerlendiriniz.	0,661	
	10. Yetenekli çalışanları işletmede tutmak için yönetim tarafından ödül vs. gibi işletmeye bağlılığı sağlayan uygulamalar yeterli mi?	0,878	
	19. İşletmenin yazılı olan prosedürlerine uyulduğunu düşünüyor musunuz?	0,675	
	28. İç kontrol sistemi ile ilgili belirlenmiş olan hata ve eksikliklerin düzeltilip	0,455	

	geliştirilme yeterliliğini değerlendiriniz.		
	29. İç kontrol sistemi ile ilgili yeni düzenleme ve prosedürler çalışanlara zamanlı olarak aktarılıyor mu?	0,447	

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, İç kontrol değişkenleri ile yapılan değerlendirme sonucu 6 adet faktör grubu oluşmuştur. Bu gruplar; “Risk faktör grubu”, “Bilgi ve iletişim faktör grubu”, “Raporlama ve değerlendirme faktör grubu”, “Bilgi seviyesi faktör grubu”, “Yürütme faktör grubu” ve “Yeterlilik faktör grubu” olarak isimlendirilmiştir. Her bir grup unsurlarının faktör yükü ayrı ayrı hesaplanmıştır.

### 5.3.6. Regresyon Analizi

Kurumda iç kontrol sistemine verilen önemi değerlendirmek amacıyla ilgili faktör gruplarının etkisi ölçülecektir. Bu amaçla yapılan regresyon analizi ve sonuçları aşağıdaki gibidir.

Kurum iç kontrol sistemine verilen önem ( KİK) modelimizin bağımsız değişkeni olup faktör analizi ile elde edilen faktör gruplarının etkisi ve ilgili hipotezler aşağıdaki gibidir:

H1: “Risk faktör grubu” nun kurumda iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır.

H2: “Bilgi ve iletişim faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır.

H3:“Raporlama ve değerlendirme faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır.

H4: “Bilgi seviyesi faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır.

H5: “Yürütme faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır.

H6:“Yeterlilik faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır.

**Tablo 24:** Regresyon Analizi, faktör grup kod ve kat sayıları.

Faktör grubu adı	Kod	Kat sayısı ( etki derecesi)
Risk faktör grubu	RF	A
Bilgi ve iletişim faktör grubu	BF	B
Raporlama ve değerlendirme faktör grubu	DF	C
Bilgi seviyesi faktör grubu	SF	D
Yürütme faktör grubu	YF	E
Yeterlilik faktör grubu	EF	F

Regresyon modeli:

$$KİK = x + aRF + bBF + cDF + dSF + eYF + fEF$$

Buradaki a, b, c, d, e ve f harfleri, önünde bulunduğu değişkenin bulunduğu formüldeki bağımsız değişkenin, bağımlı değişkenle birlikte kurum iç kontrol sistemine verilen öneme ( KİK) etki derecesini ifade etmektedir. Regresyon analizi çıktıları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 25:** Regresyon Analizi.

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	R <sup>2</sup>		β	T	p
Kurum İçerisinde iç kontrol sistemine verilen önem	Risk faktör grubu	,0105	3,264	0,326*	2,302	,023

Kurum içerisinde iç kontrol sistemine verilen önem	Bilgi ve iletişim faktör grubu	,095		0,439 **	2,124	,012
Kurum içerisinde iç kontrol sistemine verilen önem	Raporlama ve değerlendirme faktör grubu	,205		0,521* **	2,369	,016
Kurum içerisinde iç kontrol sistemine verilen önem	Bilgi seviyesi faktör grubu	,106		0,218* ***	2,597	,024
Kurum içerisinde iç kontrol sistemine verilen önem	Yürütme faktör grubu	,192		0,416** ***	3,245	,014
Kurum içerisinde iç kontrol sistemine verilen önem	Yeterlilik faktör grubu	,194		0,253** ****	2,692	,029

önem						
------	--	--	--	--	--	--

Regresyon analizi sonucu çalışmaya konu olan tüm hipotezlerin kabul edildiği; yani tüm faktörlerin kurumun iç kontrol sistemine verilen öneme etki ettiği görülmüştür. Oluşturulan regresyon modeli aşağıdaki gibidir.

$$KİK = 13.264 + 0,326 RF + 0,439BF + 0,521DF + 0,218SF + 0,416YF + 0,253EF$$

Regresyon modeline göre;

kurumda iç kontrol sistemine verilen öneme en yüksek etkiyi 0,521 etki derecesiyle “Raporlama ve değerlendirme faktör grubu” nun yarattığı 0,218 etki derecesiyle en düşük etkiyi ise “Bilgi seviyesi faktör grubu” nun yarattığı tespit edilmiştir.

### 5.3.7. Hipotezlerin Analizi

H1: “Risk faktör grubu” nun kurumda iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır:

Bu hipotez ile; Risk faktörünün iç kontrol sistemine olan etkisi araştırılmıştır. Risk faktörü, iç kontrol için önemli hatta iç kontrol sisteminin tasarımını kökten etkileyen bir faktördür. Bir iç kontrol sistemini tasarlama aşamasında önce işletme için risk oluşturabilecek alan ve konularda risk değerlendirmesi yapılarak bu risklerin oluşma ihtimalini önlemek üzere kontroller tasarlanır. COSO Çerçevesi, iç kontrol sisteminin beş unsurundan ikincisini Risk Değerlendirme unsuru olarak ele almakta ve İKS açısından önemini vurgulamaktadır. Ayrıca Çerçeve’ ye göre; Risk değerlendirme ve Risk Yönetimsiz bir İKS düşünülemez.

H2: “Bilgi ve iletişim faktör grubu” nun kurumda iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır:

COSO’ nun İKS bileşenlerinden birisi de Bilgi ve İletişim’dir. COSO Çerçevesi’ ne göre; bilginin açık, anlaşılır, ulaşılabilir, zamanlı ve doğru olması önemlidir ve bilginin tüm işletme içerisinde tüm personele uygun bir iletim yolu seçilerek iletilmesi gereklidir. Bu hipotezde, işletme içerisinde bilginin ve iletiminin varlığı ve uygunluğunun İKS’ ye etkisi araştırılmıştır.

H3: “Raporlama ve değerlendirme faktör grubu” nun kurumun iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır:

Raporlama ve değerlendirme faaliyetleri, İKS' nin işlerliğini sağlamayı ve gözlemlemeyi sağlamaktadır. COSO bileşenlerinden İletişim bileşeni altında ele alınan; raporlama hatlarının oluşturulması, sürekli veya ayrı izlemeler ile İKS' nin sürekli kontrol edilerek değerlendirilmesi gerekmektedir. Uygun raporlama hatları oluşturulmadığında ya da izleme yoluyla sistemi takip gerçekleştirilmedikçe İKS' nin etkinliğinden bahsedilememektedir. Regresyon analizi sonuçlarına göre kurumda iç kontrol sistemine verilen öneme en yüksek etkiyi (\*\*\*)0,521 etki derecesiyle “Raporlama ve değerlendirme faktör grubu” nun yarattığı görülmekte, dolayısıyla analiz sonucu ile literatür örtüşmektedir.

H4: “Bilgi seviyesi faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır:

Bilginin kalitesinin yanında çalışanların İKS hakkındaki bilgisinin olması sistemin etkinliğini etkilemektedir. COSO Çerçevesi İKS' nin ancak çalışanların katılımı ve İKS farkındalığıyla etkinliğinin sağlanacağını belirtmektedir. -(\*\*\*\*)0,218 etki derecesiyle en düşük etkiyi “Bilgi seviyesi faktör grubu” nun yarattığı tespit edilmiştir.

H5: “Yürütme faktör grubu” nun kurumda iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır:

Bu hipotez daha çok yönetimin İKS'ye verdiği önemi değerlendirmektedir çünkü yürütme görevi işletmede yönetim tarafından sağlanmaktadır. İKS' nin yürütülmesi; raporlama ve değerlendirmeler ile risk değerlendirme ile sağlanacağından ayrıca diğer hipotezler ile aralarında ilişki söz konusudur.

H6: “Yeterlilik faktör grubu” nun kurum içi iç kontrol sistemine verilen önemde etkisi vardır:

Bu hipotez çalışanların İKS farkındalıkları konusunda yeterli olup olmadıklarını ölçmektedir. Çalışanların yeterlilikleri İKS açısından Çerçeve' de iki şekilde ele alınmaktadır. Bunlardan ilki çalışanların İKS hakkındaki bilgi seviyelerinin yeterliliği iken ikincisi; yeteneklerinin işletmedeki pozisyonu için yeterli olmasının İKS'ye verilen önemin bir göstergesi olmasıdır. Çünkü İKS' nin önde gelen özelliklerinden birisi de işletmeye yetkin personelin alınmasıdır.



### 5.3.8. Vaka Analizi

Bu vaka çalışmasında, işletme yönetimi dahil tüm alt kademe çalışanlarına kadar tüm işletme personelinin; iç kontrol sistemi farkındalıklarını ve bilgi seviyelerini ölçmek, yönetimin İKS konusunda gereken hassasiyeti gösterip göstermediklerini anlamak ve benimsendiği iddia edilmiş COSO İKS Modelinin hakkaniyetle yerine getirilip getirilmediğini anlamak adına 30 sorudan oluşan bu anket çalışması yapılmıştır.

Öncesinde işletmede yapılan görüşme ve değerlendirmeler sonucunda bu anketi yapma ihtiyacı doğmuştur. Şöyle ki; işletmede mevcut bir İKS bulunmakta ve çalışanlar kontroller konusunda hassas davranmaktadır fakat işletme ile görüşmelerde birtakım eksikliklerin hissedilmesi, çalışanların iç kontrol kavramını bilmediklerini düşündüren demeçler doğrultusunda daha net ve açık bir sonuca ulaşmak için anket çalışmasının yapılmasına karar verilmiştir.

Analiz, her birimden her seviyede çalışanlar arasından 100 çalışana uygulanmış verilen cevaplar güvenilirlik testine tabi tutulmuştur. Anket sonucunda yapılan faktör analizinde; işletmenin iç kontrol sistemini etkileyen faktör grupları oluşturulmuş, bunların İKS' nin işleyişini etkilediği gibi birbirleri arasındaki ilişkinin de İKS işlerliğini etkilediği anlaşılmış ve regresyon analizi ihtiyacı doğmuştur.

### 5.3.9. Bulgular

Araştırma sonuçları için genel istatistiksel değerlendirmenin ardından sırasıyla iç kontrol sistemine ait özellikler için faktör analizi ve ilgili faktörlerin kurum iç kontrol sistemine verilen öneme olan etki derecelerini ölçen regresyon analizi kullanılmıştır. Bulgular ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir.

Araştırma alüminyum sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin her kademedeki personeline uygulanmış olup, örnekleme oluşturan personelin profili aşağıdaki gibidir.

**Tablo 26:** Örnekleme Oluşturan Çalışanların Eğitim Düzeyi ve Yaş Dağılımları.

Eğitim	Yaş		
--------	-----	--	--

	f	% (100 anket içinde)		f	%
Lisans	55	55	20-30	35	35
Lise	30	30	31-40	47	47
Ön Lisans	1	1	41-50	15	15
Y. Lisans	12	12	51- üstü	3	3
Doktora	2	2	-	-	-
Total	100	100	-	-	-

**Tablo 27:** Örnekleme Oluşturan Çalışanların Cinsiyet Dağılımları.

Cinsiyet		
	f	%
Erkek	73	73
Kadın	27	27

Ankete cevap veren personelin eğitim düzeyi incelendiğinde, çalışanların yarısından fazlasının (yüzde 55) lisans eğitime sahip olduğu, yüzde 30' unun lise mezunu, yüzde 12' sinin yüksek lisans ve yüzde ikisinin ise doktora eğitime sahip olduğu görülmektedir. Ön lisans mezunu olanların oranı ise yüzde 1' dir. Benzer şekilde yaş düzeylerine bakıldığında, ankete cevap verenlerin yüzde 47 sinin 31-40, yüzde 35 inin 21-30, yüzde 15 inin 41-50 ve yüzde 3 unun ise 51 yas üzerinde olduğu görülmektedir. Ankete cevap verenlerin yüzde 73 unun erkek ve yüzde 27 sinin ise kadın olduğu görülmektedir.

**Tablo 28:** Örnekleme Oluşturan Çalışanların Görev ve Çalışma Süreleri.

Görev	Çalışma_süresi				
	f	%		f	%
Gn. Müdür Yard.	1	1	1 Yıl	3	3
Güvenlik	3	3	1,5 Yıl	7	7
Uzman	23	23	2 Yıl	23	23
Yönetici	15	15	2,5 Yıl	8	8
Müdür	7	7	3 Yıl	17	17
Memur	13	13	3,5 Yıl	5	5
Direktör	3	3	4 Yıl	5	5
Mühendis	9	9	5 Yıl	3	3
Satış Destek	1-	1	6 Yıl	2	2
Görevli	4	4	6,5 Yıl	1	1
Operatör	8	8	7 Yıl	6	6
Servis Eleman1	2	2	6 Ay	12	12
Amir	3	3	10+ Yıl	8	8
Marangoz	1	1	-	-	-
Personel	3	3	-	-	-
Formen	4	4	-	-	-
Total	100	100	Total	100	100

Ankete cevap verenlerin pozisyonları ile ilgili demografik bilgilere bakıldığında ise çalışanların yüzde 23' ünün uzman, yüzde 15 inin yönetici, yüzde 13 unun memur, yüzde 9' unun mühendis, yüzde 8' inin operator, yüzde 7' sinin müdür pozisyonlarında çalıştığı, geriye kalan yüzde 25 lik kısmı ise güvenlik, direktörlük, satış destek, görevli, genel müdür yardımcısı, servis elemanı, amir, marangoz, personel elemanı ve formen pozisyonlarında çalışan kişilerin oluşturdukları gözlenmektedir.

**Tablo 29:** Örneklemi Oluşturan Çalışanların Birimlere Göre Dağılımı.

Birim					
	f	%		f	%
İdari ve mali işler	6	6	Bilgi teknolojileri	5	5
Güvenlik	4	4	Sevkiyat	5	5
Lojistik	4	4	Muhasebe	8	8
Satın alma	6	6	Mekanik Bakım	1	1
Mükemmellik merkezi direktörlüğü	7	7	Döküm işletmesi	1	1
İnsan değerleri	9	9	Finans	4	4
Ar-Ge	7	7	İnsan Kaynakları	1	1
Teknik	3	3	İşletme	3	3
Üretim	4	4	Satış	6	6
Planlama	4	4	MBK Or	1	1
SoGuk hadde	2	2	Levha Değerlendirme	6	6
Satış VE Pazarlama	3	3	Total	100	100

Ankete cevap verenlerin çalıştıkları işletme birimlerine bakıldığında karşımıza çok dağınık bir tablo çıkmaktadır. Buna göre ankete en çok cevap verenlerin yüzde 9 ile insan değerleri ve yüzde 8 ile muhasebe departmanında çalıştıkları görülmektedir. Mükemmellik merkezi ve Ar-Ge biriminde çalışanlardan cevap verenlerin oranı ise, her iki grupta yüzde 7' dir. Satış, satın alma ve idari ve mali isler departmanlarında çalışanlardan cevap verenlerin yüzdesi ise her bir grup için yüzde 6 dir. Diğer birimlerde çalışanların yüzdesi ise yukarıda tabloda görüldüğü gibi yüzde 5 veya yüzde 5 in altındadır.

Çalışanların profili değerlendirildiğinde ağırlıklı olarak orta yaş grubunun istihdam edildiği işletmede teknik personelin ve yöneticilerin ağırlıkta olduğu, ancak birim bazında çok farklı birimlerde çalıştıkları görülmektedir. Birimlerin çeşitliliği kurum iç kontrol sistemini değerlendirmede önemli ipuçları sağlayacak kadar geniş bir yelpazeye sahiptir.

### **5.3.10. Sonuç ve Öneriler**

Bu çalışma iç kontrol sistemini faktör analizi ile “Risk faktör grubu”, “Bilgi ve iletişim faktör grubu”, “Raporlama ve değerlendirme faktör grubu”, “Bilgi seviyesi faktör grubu”, “Yürütme faktör grubu” ve “Yeterlilik faktör grubu” başlıkları altında toplayarak değerlendirme yapılmıştır. Bu işlem; iç kontrol sisteminin değişen ve çoğaltılabilecek özelliklerini değerlendirilebilir ve yorumlanabilir başlıklar altında toplama imkanı sağlamıştır. Araştırma kapsamında iç kontrol sistemini etkileyen altı başlık olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit kurum, faaliyet alanı ve zaman gibi faktörler ile değişebileceğinden çalışma kısıtlıdır. Bu kısıtlama farklı çalışma alanlarında ve daha büyük örneklemeler ile gelişmeye açık bir çalışma olarak literatüre kazandırılabilir.

Kurumda iç kontrol sistemine verilen önem katkının da değerlendirildiği çalışma da tek bir sektörden (alüminyum alanında) elde edilen veriler ile çalışılması kendi içinde daha tutarlı ve karşılaştırılabilir çıktılarının elde edilmesi imkanı tanımıştır. Faktör gruplarının kurumun iç kontrol sistemine verilen öneme katkısı sırasıyla 0,521Raporlama ve değerlendirme faktör grubu (DF), 0,439Bilgi ve iletişim faktör grubu (BF),0,416Yürütme faktör grubu (YF), 0,326Risk faktör grubu(RF), 0,253Yeterlilik faktör grubu(EF) ve 0,218Bilgi seviyesi faktör grubu (SF) olduğu tespit edilmiştir. Bu da kurumda iç kontrol sistemi denildiğinde personelin raporlama ve

değerlendirme algısının ağırlıklı olduğu buna göre algının ağırlığının azalarak diğer faktörler de olduğunu göstermektedir.

Sonuç olarak buradan çıkarılacakken önemli noktanın iç kontrol sisteminin yapısal olarak sahip olması gereken asgari özelliklerin işletmelerin personellerindeki algısı ile birleştirilerek daha etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi kurulabileceğidir. Doğru çıktıların doğru girdiler ile oluşturulabileceği gerçeği ile personelin kurumdaki iç kontrol sistemi algısının doğruluğu da doğru bir sistem işleyişine izin verecektir.

Analiz sonuçlarına göre işletmenin mevcut İKS' nin bilgi ve iletişim yönünün güçlü olduğu ancak bunun yanında çalışanların iç kontrol kavramı ile ilgili bilgili düzeylerinin yeterince iyi olmadığı görülmektedir. Bu durumda; işletmenin mevcut İKS' nin kullanıldığı süre zarfında, işler olduğu fakat bu işlerin her durumda etkin olacağı anlamına gelmediği söylenebilir. Çalışanlar iç kontrol sistemini yalnızca 'yönetimsel kontroller' olarak düşünmektedir, bu da kontrollere uyulduğunu fakat bunun bilinçsiz bir biçimde yapıldığını göstermektedir. İşletme yönetiminin İKS hakkında düzenleyeceği eğitimler ile çalışanların bu konuda bilinçlendirilmesi sağlanabilir.

Bu çalışmada kullanılan ölçeğin farklı sektör alanlarına göre güncellenmesi suretiyle farklı çalışma alanlarında daha fazla örneklemeler ile tekrar edilmesi ile daha genele hitap edebilecek sonuçlar elde edilebilecektir.

## KAYNAKÇA

1. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), (2005). Codification of Statements on Auditing Standards Including Statements on Standards for Attestation Engagements, American Institute of Certified Public Accountants, New York, AU 150.02.
2. Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve İç Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi için öneriler, *Yeterlilik Etüdü*, İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu.
3. Aksoy, T. (2010). *Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci İle KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol*. Ankara: TÜRMOB YAYINLARI
4. Aksoy, T. (2005). Ulusal ve uluslararası düzenlemeler bağlamında iç kontrol ve iç kontrol gerekliliği: analitik bir inceleme, *Mali Çözüm*, 72, 138-164.
5. Alıcı, Ü., Gürbüz, F. Ve Türedi, H. (2014). COSO Modeli iç kontrol yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11, 141-155
6. Alpaslan, H. İ. (2015). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi*. İstanbul: Yalın Yayıncılık.
7. Anand, S. (2006). *Sarbanes-Oxley Guide for Finance and Information Technology Professionals*. New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
8. Arens, A. James K. L. (1994). *Auditing An Integrated Approach*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
9. Atmaca, M. (2012). Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 24, 191-205.
10. Bakır, M. (2005). *Denetim*. Trabzon: Dilara Yayınevi.
11. Boyacıoğlu, M. A. (2002). Operasyonel Risk ve Yönetimi. *Bankacılar Dergisi*, 43, 51-66.
12. Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
13. Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
14. Bragg, S. M. (2011). *The Controller's Function*. John Wley & Sons.
15. Büyüköztürk, Ş. (2002). *Faktör Analizi: Temel Kavramlar Ve Ölçek*

*Geliştirmede Kullanımı*, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, 32, 470-480, s.470

16. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-Integrated Framework of Internal Control*, (2013). (çev.) (TİDE), İç kontrol bütünleşik çerçeve- çerçeve ve ekler. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

17. Coşkun, A. Dalğar, H. Ve Tekşen, Ö. (2011). Muhasebe bilgi sisteminde bilgi güvenilirliğinin incelenmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33, 99.

18. DEMİR, Volkan, 1999, İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması, *Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi: Analiz*, 11, 102-146.

19. DEMİRBAŞ, Mahmut, (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7.

20. Doyrangöl, N. C. (2002), *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu*, İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.

21. Elmas, B. Kurnaz, E. (2013). Türkiye'de factoring şirketlerinin iç kontrol sistemlerinde etkinlik araştırması, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 61-76.

22. Erkek, F. (2014). Kontrol öz değerlendirme, *Kamu İç Denetçileri Derneği Sertifika Bilgilendirme*, Erişim adresi: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/208739>.

23. Gökalp, F. (2005). Genel hatları ile sarbanes oxley kanunu ve Türkiye'deki şirketlere etkisi. *Muhasebe- Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 5, 52-102.

24. Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

25. IFAC Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları Kurulu (2004). *Uluslararası Denetim Standartları UDS 400, Türkiye Denetim Standartları Kurulu (çev.) (TÜDESK)*, İstanbul: TÜRMOB Yayınları.

26. IFAC, (2006). *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*, New York.

27. Karabaş, S. Karkacier, O. Ve Uysal, D. (2017), Kurumsal Kaynak planlamasının işletme performansı üzerine etkisi: bir alan araştırması. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, 129-145.



28. Karacan, U., Uygun, R. (2016). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
29. Karakoç, M. Özdemir, S. (2016). İç kontrolde COSO ve ICFR ilişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 141-152. Erişim adresi: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/229641>.
30. Karakaya, G. Koban, A.O. ve Türedi H. (2015). COSO İç kontrol modeli ile İngiliz (turnbull) ve Kanada (coco) modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119.
31. Karakaya, G. Türedi, H. (2015). COSO İç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans & Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 52, 67-76.
32. Kayım, A. (2006). İç kontrol: kavramsal çerçeve, iç denetimle ilişkisi ve Tarihsel gelişimi. *Mali Pusula*, 2, 52-72.
33. Kayım, A. (2009). Basit kontrol modelinden coso modeline iç kontrol süreci: kurumsal bazda ve süreç bazında kontrollerin tasarımına ilişkin bir uygulama örneği. *Dergipak*, 2009, 3, 41-48
34. Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
35. Korkmaz, U. (2007). Kamuda iç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2,20.
36. McMullen, D.A., Raghunandan, K. Ve Rama D.V. (1996). Internal control reports and financial reporting problems. *American Accounting Horizons*, 10, 67-75.
37. Ökten, G. (2004). İç kontrol sistemi yönetimi ve operasyonel risk yönetimi ile entegrasyon. *İç Denetim*, 10, 52.
38. Patterson, E. R., Smith, J. (2007). Reed, The effects of sarbanes oxley on auditing and internal control strength, *The Accounting Rewiew*. 2 , 82
39. Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
40. Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18, 161-174.
41. Saltık, N. (2006). İç Kontrol Öz Değerlendirme, *T.C.MALİYE BAKANLIĞI Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi*, Ankara
42. Yakar, S. (2015). Denetim kalitesinde denetim komitesinin etkinliği,

*Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14, 251-263. Erişim adresi:  
<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/70656>.

43. Zhang, Y., Zhou J. ve N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses, *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 300-327. Erişim adresi:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425407000208>

### **İnternet Kaynakları**

44. <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/sarbanes-oxley.html>, 10 Mayıs 2018

45. [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf) , 8 Mayıs 2018

46. [https://www.thecaq.org/sites/default/files/caq\\_icfr\\_042513.pdf](https://www.thecaq.org/sites/default/files/caq_icfr_042513.pdf) , 8 Mayıs 2018

47. [https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/Sarbanes-Oxley\\_Section\\_404\\_-\\_A\\_Guide\\_for\\_Management\\_2nd\\_edition\\_1\\_08.pdf](https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/Sarbanes-Oxley_Section_404_-_A_Guide_for_Management_2nd_edition_1_08.pdf) , 10 Mayıs 2018

48. <https://www.sec.gov/info/smallbus/404guide/controls.shtml>, 10 Mayıs 2018

49. <http://www4.ncsu.edu/unity/users/b/buckless/www/AUSection319.html>, 10 Mayıs 2018

50. <https://www.investopedia.com/terms/i/ias.asp>, 11 Mayıs 2018

51. <http://denetimakademisi.com/bagimsiz-denetim-standartlari-sunum-selcuk-gulten.html>, 10 Mart 2018

52. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>, 11 Mayıs 2018

53. [http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008\\_Auditing\\_Handbook\\_A100\\_I\\_SA\\_315.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A100_I_SA_315.pdf), 11 Mayıs 2018
54. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BD\\_S\\_265.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BD_S_265.pdf). 9 Mart 2018
55. <https://asc.fasb.org//imageRoot/71/58741171.pdf>, 11 Mayıs 2018
56. <http://ufrsifrs.blogspot.com.tr/2015/02/amerikadaki-finansal-raporlama.html>, 11 Mayıs 2018
57. <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, 5 Mart 2018
58. <https://www.ab.gov.tr/44460.html>, 11 Mayıs 2018
59. <https://www.bis.org/bcbs/basel3.htm?m=3%7C14%7C572>, 13 Mayıs 2018
60. [https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/Basel\\_III.aspx](https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Basel/Basel_III.aspx), 13 Mayıs 2018
61. <https://www.bis.org/bcbs/charter.htm>, 13 Mayıs 2018
62. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131212-15.htm>, 28849, 14 Mayıs 2018
63. [https://www.tbb.org.tr/content/upload/konferanssunumlari/127/tbb-tim\\_basel.pdf](https://www.tbb.org.tr/content/upload/konferanssunumlari/127/tbb-tim_basel.pdf), 15 Mayıs 2018
64. <http://www.bloomberght.com/haberler/haber/2076930-basel-komitesi-basel-iii-reformlarini-acikladi>, 15 Nisan 2018
65. <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary.pdf>, 10 Mayıs 2018

66. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/11/20051101M1-1.htm>, 15 Mayıs 2018
67. <https://www.tbb.org.tr/tr/bankacilik/duzenlemeler/bankacilik-kanunu/74> , 15 Mayıs 2018
68. [https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/mevzuat/bankacilik\\_kanununa\\_iliskin\\_duzenlemeler/13294isedes\\_yonetmelik.pdf](https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/mevzuat/bankacilik_kanununa_iliskin_duzenlemeler/13294isedes_yonetmelik.pdf), 15 Mayıs 2018
69. [https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/raporlar/diger\\_raporlar/15279c8914bd.pdf](https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/raporlar/diger_raporlar/15279c8914bd.pdf) ,15 Mayıs 2018
70. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120628-17.htm>, 15 Mayıs 2018
71. <http://www.seffaflik.org/yolsuzluk/seffaflik-nedir/>, 18 Mayıs 2018
72. [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa9b2a2a8ef11.82966691](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5aa9b2a2a8ef11.82966691)
73. <http://etik.gov.tr/Portals/0/makaleler/seyitkocberber.pdf>, 2 Mayıs 2018
74. [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi\\_notlari/IntosaiKamuKesKontrolSt.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/IntosaiKamuKesKontrolSt.pdf)
75. <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>, 3 Mayıs 2018
76. <https://www.amerikaninsesi.com/a/watergate-skandalinin-40-yildonumu/2409689.html> . 3 Şubat 2018

77. <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/corporate-governance/codes-and-reports/turnbull-report> . 5 Nisan 2018
78. <https://erm.ncsu.edu/library/article/coso-erm-framework> . 2 Mayıs 2018
79. <https://www.nhbrc.org.za/wp-content/uploads/2016/11/King-IV-Summary-1-November-2016.pdf>, 5 Nisan 2018
80. [https://c.ymcdn.com/sites/iodsa.site-ym.com/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA\\_King\\_IV\\_Report\\_-\\_WebVersion.pdf](https://c.ymcdn.com/sites/iodsa.site-ym.com/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf) . 5 Nisan 2018
81. [https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03312006\\_GillanCouncilInstitutionalInvestors.aspx](https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03312006_GillanCouncilInstitutionalInvestors.aspx) ,8 Mayıs2018
82. [https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03312006\\_GillanCouncilInstitutionalInvestors.aspx](https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03312006_GillanCouncilInstitutionalInvestors.aspx) . 8 Mayıs 2018
83. <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html> . 8 Mayıs 2018
84. <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-C-00320.pdf>, 10 Mayıs 2018
85. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business/\\$FILE/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business/$FILE/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business.pdf). 8 Mayıs 2018
86. [http://www.ey.com/publication/vwluassets/ey\\_examples/\\$file/ey-examples.pdf](http://www.ey.com/publication/vwluassets/ey_examples/$file/ey-examples.pdf), 10 Mayıs 2018