



**T.C.
MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYALBİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL
SİSTEMİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA: ANTAKYA ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
İrem KESKİN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ**

HATAY-2014

ONAY

İREM KESKİN tarafından hazırlanan “**ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: ANTAKYA ÖRNEĞİ**” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği ile **İŞLETME ANA BİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 14.08.2014

| Jüri Üyeleri | İmza |
|--|------|
| Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Tez Danışmanı - Başkan) | |
| Doç. Dr. Songül Kakilli ACARAVCI (Jüri Üyesi) | |
| Yrd. Doç. Kayahan Tüm (Jüri Üyesi) | |

İrem Keskin Tarafından Hazırlanan “**Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği**” adlı tez çalışmasının yukarıda imzaları bulunana jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım.**

Doç. Dr. Halil DEMİNER
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

İşletmelerin büyümesi, faaliyet hacimlerinin ve işlem sayılarının artması, varlık hareketlerinin birden fazla mekânda gerçekleşmesi gibi nedenlerle günümüzde bir işletme yöneticisinin işletme faaliyetlerini belirli bir sistem kurmaksızın kontrol etmesi mümkün görünmemektedir. 2011 yılında kabul edilen ve 2013'ten itibaren tamamıyla yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi (İKS) oluşturmasını, finansal tablolarının şeffaf ve güvenilir olmasını, risk yönetimi uygulamalarıyla tehdit ve fırsatların farkında olmasını sağlayarak tüm paydaşların çıkarlarını korumayı amaçlayan çağdaş bir yasal düzenlemedir.

Peki, acaba işletmeler bu çağdaş kavramların farkında mıdır? Bu araştırma çalışması işletmelerin söz konusu çağdaş kavramlara ilişkin uygulamalarının durumunu tespit etmek suretiyle güncel önemi olan bu soruya Antakya ölçeğinde yanıt aramayı amaçlamaktadır.

Bu itibarla, beni böylesine güncel önemi olan bir konuya yönlendirdiği ve çalışmanın tasarlanmasında, yürütülmesinde ve tamamlanmasındaki değerli katkıları için Danışman hocam sayın *Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli*'ye teşekkür ederim. Ayrıca anket çalışmalarındaki desteklerinden dolayı sevgili arkadaşlarıma ve işletme çalışanlarına, çalışmalarım boyunca kendilerini ihmalime gösterdikleri anlayış ve sabır için sevgili aileme, başta annem *Melda Keskin*'e, babam *Mehmet Keskin*'e ve ablam *Gizem Keskin*'e teşekkür borçluyum. Çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını diliyorum.

Antakya, 2014

İrem Keskin

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: ANTAKYA ÖRNEĞİ

İrem KESKİN

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2014

Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ÖZET

AB uyum süreci, şirketlerin büyümesi, bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve şirket paydaşlarının güvenilir bilgiye olan ihtiyacının artması gibi nedenlerle yenilenen ve 13 Ocak 2011’de kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) Türk iş dünyasına önemli ve çağdaş kavramlar getirmiştir.

Şirketlerin TTK’ya uyum sağlaması, yasal bir gerekliliği usulen yerine getirmekten ziyade varlıklarını korumasını, kaynaklarını etkin ve verimli kullanmasını, yönetim politikalarına ve kanunlara uygun davranmasını, şeffaf ve hesap verebilir bir yönetim yapısına sahip olmasını sağlayacak etkin bir iç kontrol sistemi (İKS) kurması anlamına da gelmektedir. Etkin bir İKS, çalışan odaklı yolsuzluk eylemlerinin yoğun yaşandığı günümüz iş dünyasında hayati bir öneme sahiptir.

Bu araştırma çalışması Antakya’da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS unsurlarının ne ölçüde tesis edildiğini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Sonuç olarak araştırma kapsamındaki şirketlerin İKS unsurlarının uygulanması konusunda eksikleri olduğu ve şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilebilecek yolsuzluklara açık oldukları tespit edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELELER

Türk Ticaret Kanunu, TTK, İç kontrol sistemi

**A RESEARCH STUDY ON THE APPLICATIONS OF THE INTERNAL
CONTROL SYSTEM IN MANUFACTURING COMPANIES: THE CASE OF
ANTAKYA**

İrem KESKİN

Business Administration Department, Master's Thesis 2014

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ABSTRACT

The new Turkish Commercial Code (TCC) Nr. 6102 passed on 13th of January 2011 for reasons such as EU harmonization process, growth of corporations, development in information technologies and the increase in the need of reliable financial information of stakeholders has brought significant and contemporary concepts to the agenda of Turkish business life.

For the companies enforcing the TCC means, rather than performing the legal requirements, creating an effective internal control system(ICS) that provides protection of assets, efficient and productive use of resources, acting according to managerial policies and laws, transparent and accountable management structure. An effective ICS is crucial for an entity to keep up in today's business world, where staff-originated corruption is very extensive.

The present research study aims to determine to what extent the production companies operating in Antakya have the components of ICS. As a conclusion, it is determined that the questionnaire-applied companies have some shortcomings in their ICS applications and they are open to corruption, which can be realized by company staff.

KEY WORDS

Turkish Commercial Code, TTK, Internal Control System

İÇİNDEKİLER

| | <u>Sayfa</u> |
|-------------------------------------|--------------|
| ÖNSÖZ..... | i |
| ÖZET..... | ii |
| ABSTRACT | iii |
| İÇİNDEKİLER..... | iv |
| TABLolar LİSTESİ..... | viii |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | x |
| SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ..... | xi |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

| | |
|--|----|
| 1.1.İÇ KONTROL KAVRAMI | 3 |
| 1.1.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Ortaya Çıkış Süreci..... | 3 |
| 1.1.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi | 6 |
| 1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI | 7 |
| 1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları | 7 |
| 1.2.1.1. İşletme Varlıklarını Korumak | 8 |
| 1.2.1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliğini Sağlamak | 9 |
| 1.2.1.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Prosedürlerine ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak | 10 |
| 1.2.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak | 11 |
| 1.2.1.5. Yönetim Tarafından Belirlenmiş Hedeflere ve Amaçlara Ulaşılmasını Sağlamak..... | 11 |
| 1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları..... | 11 |
| 1.2.2.1. Yetki | 12 |
| 1.2.2.2. Geçerlilik..... | 12 |
| 1.2.2.3. Bütünlük..... | 13 |
| 1.2.2.4. Kayıtsal Doğruluk..... | 13 |
| 1.2.2.5. Sınıflandırma | 13 |
| 1.2.2.6. Varlıkları Koruma | 14 |
| 1.2.2.7. Mutabakat..... | 14 |

| | |
|---|----|
| 1.3. DÜNYADAKİ DÜZENLEMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ | 14 |
| 1.3.1. Denetim Standartları Bildirisi 55'e Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri | 14 |
| 1.3.2. Denetim Standartları Bildirisi 78'e Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri | 15 |
| 1.3.3. Coso Raporu | 16 |
| 1.3.3.1 Kontrol Ortamı | 18 |
| 1.3.3.2. Risk Değerleme | 19 |
| 1.3.3.3. Kontrol Faaliyetleri..... | 20 |
| 1.3.3.4. Bilgi ve İletişim | 21 |
| 1.3.3.5. İzleme..... | 23 |
| 1.3.4. INTOSAI Tarafından İç Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler | 25 |
| 1.3.5. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)'na Göre İç Kontrol..... | 26 |
| 1.4. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER .. | 27 |
| 1.4.1. SPK Düzenlemeleri..... | 28 |
| 1.4.2. BDDK Düzenlemeleri | 30 |
| 1.4.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Düzenlemeleri ... | 33 |
| 1.4.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri | 35 |
| 1.4.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda İç Kontrol Sistemi | 38 |
| 1.4.5.1. 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanununun Kaldırılma Nedenleri ... | 40 |
| 1.4.5.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Hazırlanma Nedenleri..... | 41 |
| 1.4.5.2.1. Küreselleşen Dünya Ekonomisi | 42 |
| 1.4.5.2.2. AB Uyum Süreci | 43 |
| 1.4.5.2.3. Değişen İletişim Teknolojisi | 43 |
| 1.4.5.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Yeni ve Önemli Kavramlar .. | 44 |
| 1.4.5.3.1. Kurumsal Yönetişim..... | 44 |
| 1.4.5.3.2. Bağımsız Denetim | 44 |
| 1.4.5.3.3. Mal ve Varlıkların Korunması..... | 44 |
| 1.4.5.3.4. Pay Sahipliği Değerinin Korunması..... | 45 |
| 1.4.5.3.5. İşlem Güvenilirliği | 46 |
| 1.4.5.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Beklenen Faydalar | 47 |
| 1.4.5.4.1. Uluslararası Standartlarda Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim | 47 |
| 1.4.5.4.2. Güçlü Sermaye Yapısı | 48 |

| | |
|--|----|
| 1.4.5.4.3. Hızlı Karar Alma ve Güvenli Ticaret | 50 |
| 1.5. DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ | 52 |

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİŞİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

| | |
|---|----|
| 2.1. KURUMSAL YÖNETİŞİM KAVRAMI | 59 |
| 2.2. KURUMSAL YÖNETİŞİMİN GELİŞİMİNİ SAĞLAYAN ETKENLER | 60 |
| 2.3. KURUMSAL YÖNETİŞİMİN FAYDALARI | 63 |
| 2.4. KURUMSAL YÖNETİŞİMİN İLKELERİ | 64 |
| 2.5. KURUMSAL YÖNETİŞİM ALANINDAKİ GELİŞMELER..... | 66 |
| 2.5.1. Kurumsal Yönetişim Alanında Dünyadaki Gelişmeler | 66 |
| 2.5.2. Kurumsal Yönetişim Alanında Türkiye'deki Gelişmeler..... | 67 |
| 2.5.2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Kurumsal Yönetişim İle İlgili Düzenlemeler | 68 |
| 2.6.KURUMSAL YÖNETİŞİM İÇ KONTROL İLİŞKİSİ | 70 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİLEŞİMİ

| | |
|---|----|
| 3.1.DENETİM..... | 72 |
| 3.2.DENETİM RİSKİ..... | 72 |
| 3.2.1. Yapısal Risk | 73 |
| 3.2.2. Kontrol Riski..... | 73 |
| 3.2.3. Bulgu Riski | 74 |
| 3.3.DENETİM AÇISINDAN RİSK VE RİSK YÖNETİMİ | 74 |
| 3.3.1.Risk Değerleme..... | 75 |
| 3.3.2.Risk Odaklı İç Denetimin Faydaları | 77 |
| 3.4. DENETİM İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ | 79 |
| 3.5. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER | 80 |

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANTAKYA'DA FAALİYET GÖSTEREN ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARININ TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

| | |
|--|------------|
| 4.1. ÇALIŞMANIN AMACI | 85 |
| 4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ..... | 87 |
| 4.3. LİTERATÜR ÇALIŞMASI..... | 88 |
| 4.4. ANKET FORMUNUN HAZIRLANMASI VE ANKETİN UYGULANMASI | 88 |
| 4.5. BULGULAR..... | 91 |
| 4.5.1.Genel Bilgiler..... | 91 |
| 4.5.2. İç Kontrol Sistemi | 92 |
| 4.5.2.1. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi | 92 |
| 4.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin Risk Açısından Değerlendirilmesi..... | 92 |
| 4.5.2.3. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi | 92 |
| 4.5.2.4. İç Kontrol Sisteminin İzleme Açısından Değerlendirilmesi | 96 |
| 4.5.3. İç Kontrol Sisteminin Çapraz Tablolar Yöntemiyle Değerlendirilmesi .. | 97 |
| 4.5.4. İç Kontrol Sisteminin Ki Kare Analiz Yöntemiyle Değerlendirilmesi . | 123 |
| SONUÇ..... | 128 |
| ÖNERİLER..... | 131 |
| KAYNAKLAR | 133 |
| EKLER..... | 144 |
| Ek-1: Anket Formu..... | 144 |

TABLOLAR LİSTESİ

| | <u>Sayfa</u> |
|---|---------------------|
| Tablo 1.1. SOX 2002 Yasasının Etkileri | 54 |
| Tablo 3.2. Risk Matrisi..... | 79 |
| Tablo 4.1. Literatür Özeti..... | 87 |
| Tablo 4.2. İşletmelerle İlgili Genel Bilgiler | 91 |
| Tablo 4.3. Kontrol Ortamı | 92 |
| Tablo 4.4. Risk Değerlendirme..... | 92 |
| Tablo 4.5. Varlıkların Fiziki Kontrolü..... | 93 |
| Tablo 4.6. İşlem ve Faaliyetlerle İlgili Yetkilendirme | 94 |
| Tablo 4.7. Kaynak ve Kayıtlara İlişkin Hesap Verebilirlik ve Erişim | 94 |
| Tablo 4.8. Belgelendirme | 95 |
| Tablo 4.9. Bilgi İşlem (Bİ) Kontrolleri | 95 |
| Tablo 4.10. İzleme | 96 |
| Tablo 4.11. İç kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi | 97 |
| Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi..... | 105 |
| Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi | 114 |
| Tablo 4.14. Şirket türü ile Varlıkların Korunmasına Yönelik Kontrol Faaliyetleri Uygulaması ve Personele Duyurulması | 123 |
| Tablo 4.15. Personel Sayısı ile Varlıkların Korunmasına Yönelik Kontrol Faaliyetleri Uygulaması ve Personele Duyurulması | 124 |
| Tablo 4.16. Personel Sayısı ile Varlıkların Sayımı Arasındaki İlişki..... | 124 |
| Tablo 4.17. Personel Sayısı ile Çapraz kontrol veya Bilgisayar Kontrollerini İçeren Temel Kontrol Faaliyetleri Arasındaki İlişki..... | 125 |
| Tablo 4.18. Personel Sayısı ile Malların Sisteme Girişinin Barkodla Yapılması Arasındaki İlişki | 125 |
| Tablo 4.19. Şirket Unvanı ile Binaların Yangından Korunmasına Yönelik Alınan Önlemler Arasındaki İlişki | 126 |
| Tablo 4.20. Personel Sayısı ile İşlemlerin Farklı Kişiler Tarafından Yürütülmesi Arasındaki İlişki | 126 |
| Tablo 4.21. Şirket Unvanı ile Üst Yönetimin Bİ Güvenliği Programını Uygulaması ve Yönetmesi İçin Bir Yapı Oluşturması ve Bununla İlgili Sorumlulukları Net Bir Şekilde Tanımlaması Arasındaki İlişki..... | 127 |

| | |
|--|-----|
| Tablo 4.22. Personel Sayısı ile Fiziki ve Lojistik Kontrollerin Mevcut Olması Arasındaki İlişki | 127 |
| Tablo 4.23. Personel Sayısı ile Performansın Düzenli Olarak İzlenmesi Arasındaki İlişki | 128 |

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa**

| | |
|-------------------------------|----|
| Şekil 1.1 Coso Piramidi | 17 |
|-------------------------------|----|

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

| | |
|----------------|--|
| AICPA | The American Institute of Certified Public Accountants |
| BASEL | Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi |
| BDDK | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu |
| CEO | Chief Executive Officer |
| CFO | Chief Financial Officer |
| COSO | The Committee of Sponsoring Organizations of The Tradeway Commission |
| FASB | Amerika'nın Finansal Muhasebe Standartları Kurulu |
| IASB | Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu |
| IFAC | Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu |
| İKS | İç Kontrol Sistemi |
| INTOSAI | The International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) |
| NYSE | The New York Stock Exchange |
| OECD | Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü |
| SPK | Sermaye Piyasası Kanunu |
| TTK | Türk Ticaret Kanunu |
| Bİ | Bilgi İşlem |

GİRİŞ

İşletmelerin büyümesi, faaliyet hacimlerinin ve işlem sayılarının artması, varlık hareketlerinin birden fazla mekânda gerçekleşmesi gibi nedenlerle günümüzde bir işletme yöneticisinin işletme faaliyetlerini belirli bir sistem kurmaksızın kontrol etmesi ve çalışan yolsuzluklarına karşı koruması mümkün görünmemektedir. Şirketlerin kontrol faaliyetleri finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği açısından da önemlidir.

13 Ocak 2011’de yasalaşan ve 2013’ten itibaren tamamıyla yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (bundan böyle Yeni TTK), işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi (bundan böyle İKS) oluşturmasını, finansal tablolarının şeffaf ve güvenilir olmasını, risk yönetimi uygulamalarıyla tehdit ve fırsatların farkında olmasını sağlayarak işletmenin varlıklarını, sürdürülebilirliğini ve tüm paydaşların çıkarlarını korumayı amaçlayan çağdaş bir yasal düzenlemedir. Ancak belirtmek gerekir ki İKS, yasal bir zorunluluk olmasa dahi risk algısı olan bir işletme yönetiminin sahip olması gereken unsurlar içermektedir. Çünkü çalışan hileleri ve yolsuzluklar hem işletmelerin imajını zedelemekte hem de varlık kayıplarına, iflaslara ve yatırımcıların zarar görmesine sebep olmaktadır.

Yeni TTK, şirketlerin finansal durumlarının açık, gerçeğe uygun, şeffaf ve hesap verilebilir durumda olmasını ve bu şekilde hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda etkin bir İKS bağımsız denetim sürecini de etkilemektedir. Şöyle ki bağımsız denetim sürecinde denetçi, müşteri işletmenin iç kontrol faaliyetlerinin olup olmadığını, var ise bu faaliyetlerin etkin olup olmadığını, yani işlevsel olup olmadığını değerler. Bir işletmenin İKS faaliyetleri etkin ise **kontrol riski** düşük demektir. Yani bir işletmede kontrol faaliyetleri hileli işlemleri yakalayabiliyorsa o işletmede hile yapılması ihtimali düşük demektir. Bu nedenle etkin bir İKS’ye sahip olan işletmelerde varlıkların korunması ve finansal raporlama sürecinde hata ve hile riskinin düşük olduğu varsayılır. Bu da bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.

Görüldüğü üzere İKS faaliyetleri bir işletme için hem yasal açıdan hem de sürdürülebilirlik açısından hayati önem taşımaktadır. Peki, acaba işletmeler hayati önemi olan bu çağdaş kavramların farkında mıdır? Bu tez çalışması üretim işletmelerinin İKS faaliyetlerine yönelik bir durum tespiti yapmak suretiyle güncel

önemi olan bu soruya Antakya ölçeğinde yanıt aramayı ve elde edilecek tespitler doğrultusunda öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; İKS kavramının tanımı ve ortaya çıkışı, ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan yasal düzenlemeler ve etkin bir İKS için gerekli olan temel ilkeler açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, İKS kavramı kurumsal yönetim kavramı bağlamında açıklanmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, İKS kavramının bağımsız denetim açısından taşıdığı öneme ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS uygulamalarının tespiti üzerine yapılan araştırmaya ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Bu bölümde ayrıca, araştırma bulgularından elde edilen sonuçlar doğrultusunda öneriler sunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1.İÇ KONTROL KAVRAMI

Bu bölümde İKS kavramının ortaya çıkışı, tanımı ve önemi hususunda açıklamalara yer verilmektedir.

1.1.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı ve Ortaya Çıkış Süreci

1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants) denetimle ilgili bir raporunda İKS kavramını, organizasyon planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan önlemler ve yöntemler bütünü şeklinde tanımlamıştır (Alagöz, t.y.:3). Bununla birlikte İKS hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini sağlayan faaliyetler bütünü” olarak tanımlanabilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:98).

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak, faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür (<http://ickontrol.uludag.edu.tr>).

Sanayi devriminden sonra yatırıma dönüştürülmeyi bekleyen bir sermaye ortaya çıkmıştır. Girişimcilere fon sağlamak amacıyla yatırım bankaları ve New York Borsası kurulmuştur. Girişimciler de bu kaynaklardan fon sağlayabilmek için bilanço

ve mali tablolarıyla kreditorleri ikna etmek durumunda kalmıştır. Böylelikle fon sahiplerinin işletmelerin mali tablolarının güvenilirliğini değerlendirdiği bir raporlama sürecine girilmiştir.

1929 yılı sonrasında Amerika’da yaşanan büyük buhran ve kriz bazı düzenleyici reformları da beraberinde getirmiştir. Bu reformlardan en önemlisi Amerika Sermaye Piyasası Kurulunun (SEC) kurulmasıdır. New York Borsası’na kayıtlı o dönemin kimya ve ilaç devi MCKesson & Robbins şirketi ile dönemin en büyük denetim şirketi Price Waterhouse’ın da adının karıştığı muhasebe skandalının ardından SEC, yayımladığı raporda, mali tabloların incelenmesinde test ve örnekleme yöntemlerinin kullanılmasının genel yöntem olduğunu belirterek inceleme yapılan şirketlerin iç teftiş ve iç kontrol süreçlerine ilişkin kapsamlı bilgiye sahip olmasının gerekliliğini önemle vurgulamıştır (Erdoğan, 2009:8)

1970’li yıllarda SEC tarafından yürütülen bir çalışma sonucunda 200’den fazla şirkette yolsuzluk yapıldığı ortaya çıkmıştır. 1970’li yılların ortalarında Amerika Watergate savcısının konuya dikkat çekmesi ve SEC’in yardımıyla ana teması iç kontrol olan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir (ÇSGB, 2013: 7).

1980’li yıllarda dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler ile hatalı ve hileli finansal raporların bankacılık sektörü başta olmak üzere tüm mali piyasalarda sebep olduğu maddi kayıplar ve iflaslar ciddi ekonomik sorunları beraberinde getirmiştir. Mali piyasalarda söz sahibi kişiler tarafından aşırı risk üstlenilmesi ve bu riskleri ortadan kaldıracak iç kontrol uygulamalarının olmaması veya daha önce yapılan İKS’nin yetersiz olması mali piyasalardaki ekonomik sorunları tetiklemiştir (ÇSGB, 2013:3). Belirsizliğin gittikçe artması İKS’nin önemi arttırmıştır. Bu kapsamda Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu olarak da bilinen Treadway Komisyonu muhasebe ve denetim alanında meslek örgütlerinin de sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuştur. Treadway Komisyonu çatısı altında iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi için bir çalışma komisyonu kurulmuştur. Treadway Komisyonunu destekleyen kuruluşlar komitesi COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) iç kontrol modeli olarak da bilinen ‘İç Kontrol Bütünleşik Sistemi’ raporunu yayınlamıştır. COSO’nun kamu ve özel sektör

kuruluşlarına yönelik iç kontrol tavsiye ve değerlendirmelerinin yer aldığı ilk raporu 1987 yılında yayınlanmıştır (İç Kontrol ve İç İşleri Bakanlığı Uygulamaları, 2012:4). COSO her ne kadar Treadway Komisyonunun çatısı altında kurulduysa da, bu komisyonu oluşturan kuruluşlardan tamamen bağımsız hareket etmiştir.

Avrupa Birliğinin genişleme sürecinde mali kontrol alanında yapılan çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir İKS benimsenmiştir. Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerin buna uygun İKS oluşturmaları beklenmektedir. Avrupa Komisyonu 31.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iç kontrol standartlarını benimsemiştir (Saltık, 2007:9).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (The International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) değişik ülkeleri temsil eden ve dokuz üyeden oluşan bir komite ile COSO modelini esas alarak ‘‘Kamu Sektörü için İç Kontrol Standartları Rehberi’’ taslağı oluşturulmuş, bu taslak 1991 yılında Washington’da kabul edilmiştir. Söz konusu taslak üye ülkelerin görüş ve önerileri alındıktan sonra son şeklini alarak 2004 yılında ‘‘Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu’’ olarak çıkarılmıştır (Saltık, 2007: 11).

Dünya genelinde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları da dünyada finans sektörü başta olmak üzere tüm sektörlerde İKS’nin öneminin fark edilmesine neden olmuştur. Nitekim A.B.D’de bulunan ve dünya çapında büyük bir enerji şirketi olan Enron ile Telekom sektöründe faaliyet gösteren Worlcom’da yaşanan yolsuzluk skandalları sonrasında kurumsal yönetim ve bağımsız denetim alanında köklü değişiklikler getiren Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ile İKS daha fazla önem kazanmıştır (Aksoy, 2007: 15,16).

Sonuç olarak günümüze kadar İKS ile ilgili pek çok düzenleme yapılmıştır. Ancak COSO raporunun yayınlanmasının ardından kavram ile ilgili yapılan tüm tanımların değiştiği ve diğer düzenleyici kuruluşlarda yaptıkları çalışmalarda COSO tanımını ve uygulamalarını kaynak aldığı söylenebilir. İster kamu sektörü ister özel sektör olsun İKS denetimin vazgeçilmez bir unsurudur.

1.1.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi

İş Dünyasında çok sık karşılaştığımız bir söz ‘küresel düşün’ dür. Bu sözün açılımları küresel fırsatlardan yararlanma, yeniliklere açık olma, yerel pazarları aşma olarak kabul edilebilir. Ancak küresel olsun olmasın gerekli açılımları yapabilmek, sağlıklı büyüebilmek için öncelikle sistemi sağlam kurumsal temeller üzerine oturtmak ve kontrol edilebilir kılmak gerekir. Buradaki anahtar kelime ‘kontrol’dür. Aslında kontrol edemediğimiz hiçbir şey uzun vadede bize ait olmayacaktır. Kontrol kelimesi her anlamda hayatımızın içine girmiş bulunmaktadır, kontrollü geçiş, kontrol ortamı, kontrol kalemi, kontrol paneli, kontrol müdürü, iç kontrol bunlardan bazılarıdır (www.isteinsan.com.tr).

İşletmeler büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, İKS'nin önemi artmakta, üst düzey yöneticilerin işletme faaliyetleri konusunda doğrudan bilgiye sahip olma olanakları ise azalmaktadır. Bu nedenle hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği arttıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletme yapısına, büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması önem arz etmektedir (Ertürk, 2010:56). Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında koordinasyonun sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirmesi ön plana çıkacaktır. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı hedeflere ulaşmayı ve finansal raporların güvenilirliğini sağlamanın yanı sıra belirlenen politikalara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından da önemlidir. Küçük ve orta ölçekli firmalar zayıf hatta olmayan kontrollerle yaşamlarını sürdürebiliyorlardı. Günümüzde gerek işletme içi gerekse işletme dışı faktörler yakın zamana kadar kabul gören bu görüşü artık geçersiz kılmaktadır (Güven, 2008:6).

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir İKS yatmaktadır ve hedeflere ulaşma, finansal raporların güvenilirliği, işletme varlıklarının suiistimallere karşı korunmasının yanında önceden belirlenen politikalara ve yasal/yönetmelere uygunluğun sağlanması İKS'nin önemini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle İKS'nin işletmelerde olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı,

hatalı kararlar alınması, suiistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlarına ulaşamamasıdır (Uzun, 2007: 10).

İç kontrol sistemini kurmak isteyen yönetim, mevcut ve doğabilecek riskleri belirleyerek mümkün olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol usul ve yöntemleri uygulamalıdır. Dolayısıyla İKS, işletme hedeflerine ulaşma, işletme başarısını sağlama ve kurumsal yönetim açılarından önemli faktörlerden birisi durumu haline gelmiştir. Bu nedenle iç kontrol taşıdığı büyük önem nedeniyle birbirine paralellik gösteren çok çeşitli ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemelere konu olmuştur. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:116).

1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İKS sadece finansal işlemler ve raporlama sisteminde etkinliğin sağlanmasını amaçlamaz, aynı zamanda yönetimin, idari süreçlerin, stratejinin ve kurumun diğer faaliyetlerinin de etkinliğini sağlamaya çalışır.

Her kurumda İKS aynı değildir. Kurumların kontrol mekanizmaları, organizasyon yapısına, kurum kültürüne ve yönetim felsefesine göre farklılık gösterir. Ancak her kurum için ortak olabilecek amaçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Faaliyetlerin etkin ve verimli olması
- Finansal raporların güvenilirliği
- Varlıkların korunması
- Yürürlükteki mevzuata uyum

1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

İKS, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşmasını; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olmasını; programların israf, kötü ve

hileli kullanıma karşı korunmasını, bilginin güvenilir bir şekilde ve zamanında elde edilmesini, korunmasını, rapor edilmesini ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılmasını amaçlar (Tek, t.y.: 6).

Bir işletmedeki İKS'nin genel amacı aşağıda sıralanan işletme yapısı politika ve prosedürleri gerçekleştirmeye yönelik işlemlerden oluşmaktadır.

1.2.1.1. İşletme Varlıklarını Korumak

İşletmenin fiziksel varlıkları, çalınmaya, tahribata, yanlış kullanılmaya uygun varlıklardır. Yönetim kontrol sistemleri kurarak bu olumsuzlukları önlemeye çalışmaktadır. İç kontrol yapısının temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerde işle ilgili süreçlerde makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış iç kontroller, şirketin yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilmekte ve yürütülmektedir.

İç kontrol; standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri yardımıyla işletmenin varlıklarının da korunmasına yardımcı olur. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsal bir sorun haline gelmektedir (www.denetimnet.net).

Etkin bir İKS'nde olduğu gibi, kültür, tutum ve davranış işletme varlıklarının korunmasında önemli rol oynamaktadır. Şirkette çalışanların yeterlilikleri, etik değerleri ve dürüstlük ilkeleri, şirket yönetiminin felsefesi ve işletme tarzı, yetki ve sorumlulukların değerlendirilmesi, görevlerin ayrılığı ilkesi, yönetim kurulunca gösterilen dikkat ve yönlendirmeler etkin bir koruma sistemi sağlayarak işletme varlıklarının korunmasına yardımcı olur.

İKS'nin görevlerin ayrılığı ilkesi uygulamaya geçirilerek, işletmelerde varlıkların muhafaza edilmesi ile kayıt tutma işlemlerinin sorumluluğu birbirinden bağımsız olarak görevlendirilen çalışanlara verilerek varlıkların korunması ve gerekli kontrollerin bağımsız bir şekilde yapılması sağlanabilir. Örneğin, alım raporları, sipariş edilmiş bir malın ödeme yapılmadan önce alınmasında kullanılır. Eğer tek bir

kişi hem sipariş veriyor hem de alım raporlarını hazırlıyorsa bu kişi fiktif siparişler hazırlayabilir ve bu durum sonuçta hatalı ödeme yapılmasına neden olabilir.

Bu nedenle bir kişinin bir işlemi (Gunal, 2010:13);

- 1) Yetkilendirme (işleme izin verme),
- 2) İşlemi kaydetme,
- 3) İşlemden doğan varlıkları muhafaza etme fonksiyonlarını tek başına yerine getirmemesi gerekir.

1.2.1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliğini Sağlamak

İKS'nin genel amaçlarından birisi de muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlamak için önlemler almaktır. Etkin bir iç kontrol yapısı, hata, hile ve israfı önleyerek muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini temin etmeyi amaçlar.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması, işletmelerde denetimin kolaylaşması, işletme faaliyetlerinin üçüncü kişilerin de rahatça anlayabileceği şekilde muhasebeleştirilmesi, ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılığı ve güvenilirliği açısından 01.01.1994'de yürürlüğe giren tek düzen muhasebe sistemi önemli bir adım niteliğindedir.

Muhasebe sisteminin temel amacı, işletmenin muhasebe bilgi ihtiyacının mümkün olan en etkin şekilde karşılanmasıdır. Her muhasebe sisteminin yerine getirmesi gereken fonksiyonlar şunlardır (Demirkıran, 2010:30):

- Gerçekleşen işlemlerin etkilerini kaydetmek,
- İşletme faaliyetleri ve dış finansal raporlama için gerekli olan çeşitli toplamlar ve alt toplamların oluşturulmasını sağlayan benzer işlemleri sınıflandırmak,
- Sistemde oluşan verileri karar alıcılar için kullanışlı bir forma getirerek özetlemek ve iletmek.

İyi yapılandırılmış bir muhasebe sistemi, finansal bilgi kullanıcılarına ekonomik kararlar alırken güvenilir bilgi üretir. Ancak muhasebe sisteminin, güvenilir bilgi temin edebilmesi, bilginin karar alma zamanında hazır olması ve yeterli ölçüde açıklanması etkin bir iç kontrol yapısına bağlıdır.

1.2.1.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına, Prosedürlerine ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken piyasa riski, faiz riski, döviz kuru riski, çevresel riskler gibi bir çok riskle karşı karşıya kalırlar, İşletme yönetiminin temel görevlerinden biri işletmeyi bu risklerden korumak için politika ve prosedürler geliştirmektir. İşletmeler faaliyetlerinin, yönetim politikalarına, prosedürlerine ve yasalara uygunluğunu sağlarken bir takım sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun yönetebilme yeteneğini kaybetmez, aksaklıkları görür ve gerekli önlemleri alır.

Bu sistemlerden biri İKS'dir. İKS, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amacına ulaşabilmek için işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politika ve prosedürleri takip eder.

Politikalar, stratejilerin uygulanmasını sağlayan ve karar alma sürecine yardımcı olan genel rehberler veya yol göstericiler setidir. Üst yönetim tarafından belirlenen politikalar, çalışanların ve karar alıcıların faaliyetlerinin misyona, amaçlara ve stratejiye uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Prosedürler faaliyetlerin nasıl yapılması gerektiğini gösteren teknikler ve biçimsel düzenlemelerdir. Yapılması gereken işler, işletme programına uygun olarak ayrıntılı şekilde ifade edilmekte ve bunların gerçekleştirilmesiyle işletme stratejik amacına ulaşabilmektedir. İşletme yönetimleri tarafından çalışanların uyması gereken kuralların belirtilip, yapılacak işlerin standartlaştırılması sağlandıktan sonra bir denetim mantığı ile kontrolün sağlanması gerekmektedir (Keskin, 2006:8).

1.2.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak

Örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve özellikle kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı ile yolsuzluğa, israfa ve suiistimale ve kötü yönetime karşı etkili bir İKS yaşamsal önem taşımaktadır.

Kaynakların ekonomik kullanımı; amaçlara ve hedeflere uygun bir maliyetle ulaşmak demektir. Başka bir ifadeyle gerçekleşmiş maliyetler, planlanmış maliyetlerin altındaysa kaynaklar etkin kullanılmış demektir. Verimlilik ise işletmenin kullanmış olduğu kaynak ile elde ettiği çıktıyla ilgilidir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir (Kepekçi, 2000:63).

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kontrollerin varlığı, iş bölümleri, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi işletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca işletmede yapılan hata, hile ve suiistimallerin en aza indirilmesi kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasında katma değer sağlayacaktır. Bunun için işletme yönetimi tarafından çeşitli önlemler alınması, denetimler yapılması, çalışanların bilgilendirilmesi gerekmektedir.

1.2.1.5. Yönetim Tarafından Belirlenmiş Hedeflere ve Amaçlara Ulaşılmasını Sağlamak

İşletme yönetimi kontrol temeline dayalı bir örgüt yapısı ile hedeflerine ulaşabilir. Bu hedeflere ulaşabilmek için işletme yönetimi; iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulması, görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi, yeterli sayı ve kalitede personel varlığı, uygun çalışma, politika ve yöntemlerin uygulanması gibi uygulamaları hayata geçirebilir (Altay, 2011:380).

1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde

bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir. Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce işlem gruplarını departmanlar düzeyinde işletme fonksiyonlarına göre, finansal tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet döngülerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak genel kontrol amaçları özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır (Güven, 2008:22).

1.2.2.1. Yetki

İKS'nin temelini görevlerin ayrılığı ilkesi oluşturmaktadır. Her işlem beş basamaktan oluşmalıdır. İşlemlere başlanması için yetki alınmalı, işlemler onaylanmalı, yürütülmeli, kayıt altına alınmalı ve raporlanmalıdır. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dâhilinde yapılmalıdır. (Duman, 2006:36). Eğer bir işlem yetki verilmeden yapılıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma ihtimali yüksektir.

Etkin bir İKS için işletmelerde yetkiler verilirken görevlerin farklı kişilerce yürütülmesine dikkat edilmelidir. Bu şekilde işletmelerde etkili bir iş bölümü ve uzmanlaşma sağlanmakla birlikte hatalarında kolayca fark edilmesi sağlanacaktır. Aynı zamanda kötü niyetli çalışanların hem hile yapıp hem de onu profesyonel bir şekilde gizleme imkanı olmayacağına bu kişilerin hile yapma ihtimali de azalacaktır.

1.2.2.2. Geçerlilik

İşletmelere özel İKS işletmelerin işlem döngüleri esas alınarak kurulur. İşlem döngülerine örnek olarak gelir döngüsü, harcama döngüsü, üretim döngüsü, finansman döngüsü verilebilir. Bu işlemlerin çoğu birbiriyle ilişkilidir. İKS'nin görevi bu işlemler kayıt altına alınırken gerçek olmayan işlemlerin muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemektir.

1.2.2.3. Bütünlük

Bu ilkeye göre İKS ile işletmede gerçekleşen her türlü işlem kayıt altına alınmalıdır. Bu yaklaşım finansal bilgilerin, zamanında, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, kolay erişilebilir bir şekilde kayıt altına alınmasını gerektirir.

1.2.2.4. Kayıtsal Doğruluk

Bilgi kullanıcılarının alacakları finansal kararların isabetli olması muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Bu da, mali nitelikteki iş ve işlemlerin kaydedilmesi ve kayıt sonrasında oluşan muhasebe bilgilerinin özetlenmesi sırasında sağlanır. Bir işletme faaliyeti olarak kaydetme, sınıflandırma ve özetleme tamamen yönetimin yetkisi ve sorumluluğu altında yürütülür. Her şeyden önce işletme yöneticilerinin kendilerinin doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacı vardır. Çünkü yöneticiler, işletmelerini "önlere gelen" bilgiler ışığında yönetirler. Bu nedenle önlere gelen bilginin güvenilir ve doğru olması gerekir (Bayraklı ve ark., 2012:7).

İKS, muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olarak kayıtlara geçirilmesini sağlamalıdır. Bu nedenle işletmeler işlemlerin tutarını hesaplamada, kaydetmede ve sınıflandırmada oluşabilecek hata ve hileleri önlemek için gerekli usul ve esasları iç kontrol bünyesinde bulundurmalıdır.

1.2.2.5. Sınıflandırma

Sınıflandırma, işletmenin finansal tablolarının ilgili kişilere doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap planının bu uygun olarak düzenlenmesini sağlar. Muhasebe sisteminde işlemleri kaydetmek için kullanılan yöntem ne olursa olsun, sınıflandırma ve özetlemenin doğruluğundan, işlemlerin zamanında kaydedildiğinden emin olmak için çeşitli kontrollerin yapılması şarttır.

1.2.2.6. Varlıkları Koruma

Varlıkların korunması ilkesi, sadece fiziksel varlıkların değil fikri mülkiyet haklarının da yetkisiz kullanılmasını engellemeye çalışır. Bu ilkenin etkili olabilmesi için varlıklara erişim sadece yetkilendirilmiş personel için mümkün olmalı, bir işin yapılmasında işi belirleyen, uygulayan, kayıt tutan ve varlıkları bulunduran kişi aynı olmamalıdır.

1.2.2.7. Mutabakat

Yöneticiler, beklenmedik sonuçları ve alışılmadık durumları izleyebilmek zamanında tespit etmek ve gerekli önlemleri zamanında alabilmek için hesap mutabakatları yapar. Hesap mutabakatları, ana hesaplar ile yardımcı hesapların, varlıklar ve borçların kayıtlı değerlerle karşılaştırılmasına yardımcı olur. Bu kontrollerin zamanında yapılması ile kaynaklar etkin kullanılmış, önceden belirlenen plan ve politikalara bağlılık artmış olur.

1.3. DÜNYADAKİ DÜZENLEMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Uluslararası alanda şirket yönetiminden daha şeffaf ve sorumlu bir davranış içinde olması beklenir ve aynı zamanda şirketi tehdit eden risklere karşı tedbirli olması istenir. Bu beklentiler şirket yönetiminde ve İKS'nde yeni gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Kontrol ve iş hayatında yaşanan değişiklikler, kültür değişimleri, uluslararası alanda meydana gelen yasal düzenlemeler denetçilerin ilgisini çekmekte İKS'nin profili üzerinde etkili olmaktadır.

1.3.1. Denetim Standartları Bildirisi 55'e Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri

AICPA' nın (American Institute of Certified Public Accountants), iç kontrol tanımında işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğinin, faaliyetlerin etkinliğinin, yasa ve yönetmeliklere uygunluğunun sağlanması ve bunlara ilişkin sınırlı bir güvence verilmesi amacıyla işletme yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan bir sistem olarak belirtilmiştir (Yılancı, 2001:98). AICPA' nın çıkardığı

55 nolu Denetim Standartları Bildirisi (bundan böyle DSB) (Statement of Auditing Standards-SAS 55) finansal tabloların önemini vurgulamakta ve iç kontrol yapısının unsurlarını belirtmektedir. DSB 55 İKS'yi, bir işletmenin özel amaçlarının başarılmasında makul bir güvence sağlamak için belirlenmiş politika ve prosedürler olarak tanımlamıştır. DSB 55, İKS'nin üç temel unsurunun; kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürü olduğunu belirtmiştir. İyi bir denetim yapabilmek için üç unsurun da çok iyi anlaşılması gerektiğinin belirtildiği DSB55' te "iç muhasebe kontrolü" ve "yönetim kontrolü" şeklindeki ikili ayrıma da son verilerek, söz konusu kavramlar daha geniş bir şekilde kontrol ortamı unsurunun içinde yer almıştır (Heier ve ark., 2005:39-70).

DSB 55, bağımsız denetçilerin iç kontrol üzerindeki çalışmalarına yol gösterici kılavuz niteliği taşımasına karşın, uygulanması zor bir yapıya sahip olması, içinde risk değerlendirmesini barındırmıyor olması, iç muhasebe kontrolü/yönetim kontrolü ayrımına son vermesi gibi yönleriyle eleştirilmesi bu sistemin uygulanmasında fikir birliğine varılamamasına neden olmuştur (Erdoğan, 2009). Yönetici ve iç denetçilere ışık tutan COSO Raporu'nun yayınlanmasından sonra gerekli değişiklikler yapılarak DSB 78 yayınlanmıştır (Candan, 2006:21).

1.3.2. Denetim Standartları Bildirisi 78'e Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri

DSB78, iç kontrolü COSO raporu ile uyumlaştırarak yeniden tanımlamış ve bazı kavramlarda değişiklikler yapmıştır. DSB 78,1 Ocak 1997 yılından başlayarak dönemler itibariyle finansal tablo denetiminde etkili olmayı hedeflemiştir. Kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olarak belirlenen iç kontrol standartlarına işletme çevresinde meydana gelen değişimler ve işletmenin faaliyetlerinin gelişmesi ve oluşan beklentiler, bazı maddelerin eklenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

İç kontrolü dinamik bir süreç olarak tanımlayan AICPA, DSB 78'de, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 2006 yılında yayınlanan son Uluslararası Denetim Standartlarında ve COSO Raporu ortak bir kanıtı açıklamışlardır. Buna göre, bir organizasyonun kontrol hedeflerine ulaşabilmesi için

birbiriyle ilişkilendirilmiş beş bileşenden oluşması gerekmektedir. Raporda bu bileşenler kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak tanımlanmaktadır (COSO,1992-1994). İşletmelerin varlığı ve sürekliliğini etkileyen çeşitli risklerin varlığı, risk değerlemesi, bilgi ve iletişim ve izleme standartlarının da sonradan eklenmesine neden olmuştur.

DSB 78'e göre öncelikle kurum içinde bir kontrol ortamı bulunması şarttır. Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup kişisel ve mesleki dürüstlük, etik değerler mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar. Risk değerlendirme, idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir. Kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir. Bilgi ve iletişim, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar (<http://www.denetci.gen.tr>).

1.3.3. Coso Raporu

İşletmeleri destekleme ve denetleme komisyonu COSO, 1985 yılında finansal raporların kalitesinin arttırılmasını amaç edinmiş ve belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler geliştiren, gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur. COSO beş ana destekçi spondordan oluşan bir komitenin çalışmasıdır. Bu komitede yer alan örgütler (Deloitte ve Touche, 2003:4);

- Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
- Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association)
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives Institute)
- İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)

Yukarıda sayılan kurumlar tarafından kurulmuş olsa da COSO bu beş kuruluşun bağımsız olarak faaliyet göstermektedir. Kurucu başkanın adı James C. Treadway olduğu için, kurumun popüler ismi Treadway Komisyonu olarak da bilinmektedir (www.coso.org).

COSO'ya göre İKS, yönetim, yönetim kurulu üyeleri ve diğer çalışanlar tarafından, operasyonel etkinlik, güvenilir finansal tablolar ve yönetmeliğe uygunluk gibi etkinliklerde hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Tanımda geçen önemli kavramlar şunlardır: iç kontrol bir süreçtir ve insanlar tarafından gerçekleştirilir. Hedefler ve uygun koşullar vardır. Hedeflerden biri olan güvenilir finansal tabloya özellikle değinilmiştir. Güvenilirlikten kasıt finansal tabloların içerinden çok hazırlanışındaki doğruluk ve dürüstlüktür. Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmalıdır. İç kontrol; yönetim, yönetim kurulu ve diğer çalışanlar tarafından tasarlanan ve devam ettirilen bir süreçtir. Kontrol sistemi, hedeflerin başarılması için uygun bir güveni oluşturmak amacıyla oluşturulur. Uygun güven ifadesi ise, hiçbir iç kontrol yapısının mükemmel olmadığı ve bir işletmenin kontrol yapısının maliyetinin, beklenen faydasından fazla olmaması gerektiği şeklinde açıklanabilir (Uzay,1999:10).

Şekil 1.1 Coso Piramidi



Kaynak: <http://bertankaya.net>

COSO, 1992 yılında İKS girişimini sistematik bir şekilde açıklayan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve '(Internal Control Integrated Framework)' başlıklı bir rapor yayınlamıştır (Jing,2012:44). Bu rapor, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme adlı beş bileşeni olduğunu ve bunları nasıl değerlendireceğini sistematik bir şekilde açıklayan, yol gösterici bir faktördür. Rapor

ayrıca organizasyonların kendi iç kontrol sistemlerini geliştirecek, değerlendirecek ve sistemin ihtiyaç duyduğu ihtiyaçları tespit edecek standartlar geliştirmiştir (Gerald, 2001). COSO, 2004 yılında ise işletmelerde risk yönetiminin önemini vurgulayan 'Kurumsal Risk Yönetimi' başlıklı yeni bir çerçeve geliştirmiştir. Söz konusu yeni çerçeve iç kontrolü, risk yönetimi ile daha da yakından ilişkilendirerek, iç kontrolü risk yönetiminin bir parçası olarak ele almıştır. COSO, 2008 yılında iç kontrolün beşinci bileşeni olan 'İzleme' üzerine, 'İç Kontrol Entegre Çerçevesi - İç Kontrol Sistemlerini İzleme Rehberi' başlıklı yeni bir belge yayınlamıştır. Bu belgenin ardından COSO 2009 yılında, iç kontrolün nasıl izlenmesi gerektiği konusunda bir rapor daha yayınlamıştır. Bu raporda iç kontrolün izlenmesinden sorumlu bireylere etkin bir izlemenin ilkelerini ayrıntılı bir biçimde açıklamıştır (Olof, 2010:59-61).

1.3.3.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, çalışanların kontrol bilincini etkileyen organizasyonun seviyesini ayarlar. Bu İKS'nin temelini oluşturur ve disiplini sağlar. Kontrol ortamı faktörleri, işletmenin etik değerlerini ve bütünlüğünü, işletme yetkililerini yönetim felsefesi ve çalışma tarzını, yönetim otoritesini ve sorumluluklarını içerir bu arada yönetim kurulu tarafından düzenlenen organizasyonlar, dikkat ve yönergeler çalışanların kendini geliştirmesini sağlar. (www.coso.org)

Burada finansal raporlama söz konusu iken endüstri standartlarına dayalı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) tam bir uyum içinde muhafazakar bir yaklaşımdan söz edilebilir. Şirket yöneticileri, müşteri dernekleri ve gönüllü olarak çalışan yönetim kurulu üyeleri, finansal tabloların, mali denetim ve ilgili iç kontrollerin yorumu ve gözetimi ile meşgul olurlar. Yönetim kurulu ekibi ve şirket genel koordinatörü (CEO – Chief Executive Officer) pozitif kontrol ortamı kurulmasına katkı sağlar ve iç kontrole yönelik olumlu ve destekleyici bir tutum sergileyerek bunun sürdürülmesine katkıda bulunur. Belli başlı kontrol prosedürlerinin aksine, satış faturalarının hesap kontrolleri gibi tek bir işlem akışına odaklanır. Kontrol ortamı, organizasyonun tüm iş kararlarını etkileyen yaygın bir etkiye sahiptir (Dinopi, 2010:6).

Kontrol ortamı iç kontrolün en önemli unsurudur. Yönetim yaklaşımı, dürüstlük, etik değerlere bağlılık, organizasyon yapısı, uzmanlık, personel politikaları, yetkilendirme ve iç denetim kontrol ortamını oluşturan ve etkileyen faktörler olarak ortaya çıkmaktadır. (Bozkurt, 2010:133).

1.3.3.2. Risk Değerleme

İç kontrol sürecinin ikinci önemli bileşeni risk değerlendirme sürecidir. Şirketlerde risk değerlendirmesi için ön koşul, şirketin kuruluşunu sorunsuz bir şekilde tamamlamış olması ve tutarlı hedeflerinin olmasıdır.

Risk değerlendirme süreci 3 aşamadan oluşmaktadır (www.gao.gov):

- Risk tanımlaması
- Risk kapsamını değerlendirme ve risk analizi
- Değişim yönetimi

Risk tanımlaması yapılırken, meydana gelebilecek olası riskler dikkate alınmalıdır. Yönetim, risk tanımlaması yaparken, iç faktörlerde hem varlıklar hem kaynaklar arasında dış faktörlerde ise hem kurum çapında hem de aktivite düzeyinde tüm önemli etkileşimleri düşünmelidir.

Risk belirleme yöntemleri, nicel ve nitel sıralama faaliyetlerini, yönetim konferanslarını, tahminlemeyi, stratejik planlamayı ve denetim ve diğer değerlendirmelerden elde edilen faktörleri içerebilir.

Risk analizlerinde öncelikle riskin önemi tahmin edilir, gerçekleşme olasılığı değerlendirilir sonra ne gibi önlemler alınacağına ve riskin nasıl yönetileceğine karar verilir. Kullanılan risk analiz yöntemleri, kurumların misyon farklılıklarına, nitelik ve niceliklerine göre, belirlenen risk düzeylerine göre çeşitlilik gösterebilir. Değişim yönetiminde ise, siyasal, ekonomik, sektörel düzen, çalışma şartları vb. meydana gelen gelişmeler kurumların faaliyetlerinin işleyişini değiştirebilir. Risk değerlendirmesi için esas olan, kurum amaçlarını etkileyen koşullarda meydana gelen gelişmelerin tanımlanmasını sağlamak ve bu değişimler için gerekli önlemleri almaktır (www.gao.gov).

1.3.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri; yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve yöntemlerdir (www.aicpa.org). Bunlar kurumun hedeflerine ulaşılması ile ilgili risklerin yönetilmesi için gerekli olan önlemlerin alındığını garanti etmeye yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri organizasyonun her kademe ve fonksiyonunda meydana gelir (www.sgb.gov.tr).

Kontrol faaliyetleri, gerçekleşme zamanına göre önleyici, tespit edici ve düzeltici olabileceği gibi kontrollerin nasıl gerçekleştiğine göre otomatik veya manuel kontroller veya bireysel veya yönetsel kontroller şeklinde sınıflandırılabilir. Bununla birlikte genellikle birçok işletme için ortak olan kontrol faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Erdoğan 2009:83):

- **Üst Yönetim Gözden Geçirmeleri:** Yönetim kurulu işletme performansını; bütçelerle, planlarla, geçmiş yılların performanslarıyla ve rakiplerle değerlendirmek suretiyle hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini değerlendirmelidir. Bir anlamda ortaya konulan performans ile elde edilen çıktının karşılaştırılmasıdır.
- **Fonksiyon ve Faaliyet Bazında Değerlendirme:** Faaliyetlerin yerine getirilmesinden sorumlu birim amirleri, birim performansının daha önceden belirlenen plan ve hedeflerle tutarlılığını incelemeli ve ortaya olumsuz sapmaların çıkması durumunda nedenlerini üst yönetime raporlamalıdır.
- **Bilgi İşleme:** Organizasyon içerisinde gerçekleşen işlemlerin doğruluğunu, eksiksizliğini ve yetkisini kontrol etmek için çeşitli kontroller yapılmalıdır. Girilen verilerin kontrolü, dosya toplamları ve kontrol hesaplarının karşılaştırılması, bilgisayar programlarına veya kayıtlara erişimin kontrolü vb. kontroller bilgi işleme üzerindeki kontrollere örnek verilebilir.
- **Varlıkların Fiziksel Kontrolü:** Nakit, menkul kıymet, stok ve malzeme gibi kaybolma riski yüksek olan ve yetkisiz kullanıma açık olan varlıkların güvenliğini sağlamak için söz konusu varlıkların düzenli bir şekilde fiziksel olarak sayılması ve sonuçların kontrol kayıtları ile karşılaştırılması gerekir.

- **Performans Göstergeleri:** Hem operasyonel hem de mali amaçlara hizmet edecek performans ölçütlerinin ve göstergelerinin oluşturulması ve bunların belirli aralıklarla gözden geçirilmesi gerekir.
- **Görevlerin Ayrılığı:** Her faaliyet mali karar veya işlemin onaylanması, kaydedilmesi ve kontrolü farklı kişilerce yapılmalıdır.

Kontrol faaliyetlerinin etkinliği, kontrol faaliyetlerinin seçilmesi, geliştirilmesi ve dağıtımı konusunda üst düzey yöneticilere rehberlik eder, İKS'nin bir parçası olan risk değerlendirme sürecine dayalı risklerin azalmasına katkıda bulunur. Ancak bazı durumlarda örneğin organizasyonun ve yatırımcıların da farkında olduğu bir emtianın fiyatı ile ilgili oluşan riski kabul etmesi gibi durumlarda yönetim risk oluşsa bile herhangi bir kontrol faaliyeti uygulamaz (<http://kontrol.bumko.gov.tr>).

1.3.3.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrolün dördüncü bileşeni bilgi ve iletişimdir. Bu bileşen iç kontrolün genel hedeflerine ulaşması bakımından hayati bir öneme sahiptir. Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve etkin bir İKS'nin kurulması için organizasyonun her kademesinde bilgiye ihtiyaç vardır. Diğer taraftan kurum içerisinde, etkin bir iletişim ağının da kurulması gereklidir. Bunun için işletme içinde sözlü ve yazılı iletişim kanalları açık olmalı, yatay ve dikey bilgi akışları sağlanmalıdır (Aksoy, 2008:19).

Aşağıda işletmelerde etkili bilgi ve iletişim sisteminin kurulabilmesi için gerekli prosedürler açıklanmıştır (Hayers, t.y.:20).

1. Öncelikle bilgi yönetim tarafından tespit edilmelidir. İlgili çalışanların kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirebilmesi için tespit edilen bilgi belli zaman çerçevesinde bu kişilere teslim edilmelidir.
2. Şirketler tarafından kullanılan bilgisayar bilgi sistemi, işletmeye muhasebe sistemi, üretim sistemi, bütçe bilgileri, insan kaynakları sistemi, yazılım sistemi gibi konularda bilgi üretir. İşletme de bu bilgiyi dışarıda meydana gelen olaylara, faaliyetlere ve oluşan veya oluşabilecek koşullara karşı kullanır.

3. Muhasebe bilgi sistemleri kurulmuş ve tasarlanmış yöntemlerden ve kayıtlardan oluşur. Etkin bir bilgi sisteminin oluşmasında muhasebe sistemi büyük önem taşır. Etkili bir muhasebe sisteminin oluşması aşağıdaki prosedürlerin gerçekleşmesine bağlıdır;

- Tüm geçerli işlemler, varlıklar ve yükümlülükler belirlenmeli ve kaydedilmelidir.
- Finansal raporların uygun şekilde sınıflandırılabilmesi için gerekli detaylar zamanında elde edilmelidir.
- Finansal tablolarda gösterilen mülkiyetlerin parasal değeri hesaplanmalı ve bu mülkiyetler, işlemlerde, varlık ve yükümlülüklerin içinde uygun şekilde gösterilmelidir.
- Mali tablolara doğru işlem ve ilgili açıklamalar sunulmalıdır.

4. Etkili bir bilgi sistemi için işletmelerde aşağıdaki prosedürlerin belgelenmesi gerekir:

- Muhasebe kayıtları, bilgisayar dosyaları, desteklenen evraklar, sürece dahil mali kayıtlar,
- Önemli işlem sınıfları,
- Başlatılan işlemler,
- Verilerin bilgisayara nasıl işleneceği de dahil olmak üzere, bir muhasebe işleminin başlatıldığı andan itibaren, mali tablolara dahil edilmesine kadar oluşan sürecin tamamı,
- Finansal raporlama sürecinde, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan önemli muhasebe tahminleri ve dipnotlar.

5. Kurum içerisinde etkin bir iletişim ağının kurulması için aşağıdaki durumların düşünülmesi gerekir;

- Çalışanlara, görev ve kontrolle ilgili sorumluluklarının etkili bir şekilde iletilmeli,
- Çalışanların, usulsüzlüklerini bildirilmek için iletişim kanallarını kurulmalı,
- Yönetim, çalışanların önerilerini dikkate almalı, çalışanların üreticiliğini, kalitesini ve diğer benzer gelişmelerini arttırmak için yollar aramalı,

- Yönetim tarafından, çalışanların sorumluluklarının etkili bir şekilde yerine getirilebilmesi için onların deşarj olması sağlanmalı,
- Güncel bilginin bütünlüğü korunarak, zamanında ilgili kişilere ulaşmasını sağlamak için yeterli iletişim ağı kurulmalı,
- Değişen müşteri ihtiyaçlarını öğrenebilmek için, müşterilerle, tedarikçilerle ve diğer dış kaynaklarla açık ve etkili iletişim kanalları oluşturulmalı,
- Uygun ve zamanında iletişim için, müşterilerden, satıcılardan, regülatörlerden ve diğer dış kaynaklardan alınan bilgiler yönetim tarafından takip edilmelidir.

1.3.3.5. İzleme

Kaliteli bir iç kontrol raporu organizasyonların mali hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olur aynı zamanda sürekli gelişmeye zorlanan finansal tabloların meydana gelebilecek olası iddialara karşı kanıt sunabilmek için gerekli desteği sağlar. İç kontrol, kurumun karşılaştığı risklere ve değişikliklere sürekli olarak uyum sağlaması gereken dinamik bir süreç olduğundan, bu sürecin değişen koşullara hedeflere, kaynaklara ve risklere uyum sağlayıp sağlamadığının izlenmesi gerekir.

COSO 2008 yılında "İç Kontrol Sistemi İzleme Rehberi" (COSO's Monitoring Guidance) adlı yeni belge yayımlayarak İKS'nin izleme başlıklı bileşenini geliştirmiştir. Ancak burada bu belgelerde bulunan temel prensiplerden ziyade işletmelerde etkin ve verimli bir izleme yönteminin oluşturulması için nelere dikkat edilmesi gerektiği ve şirketlerin nasıl yönlendirilmesi gerektiği açıklanacaktır (www.coso.org).

İzleme faaliyetleri ile (Akay, 2012:22);

- İdarenin faaliyetlerinin misyon doğrultusunda, hedeflere uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği,

- Risk yönetimi esasları çerçevesinde gerekli kontrollerin öngörülüp görülmediği,
- Söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı,
- İletişimin açık ve yeterli olup olmadığı gibi hususlar tespit edilerek değerlendirilmektedir.

Tasarlanmış bir izleme sistemi ile hangi organizasyonların fayda sağlayacağını bulmak yönetim için daha olasıdır.

Yönetişim Sürecinde İzlemenin Faydaları;(www.coso.org);

- İKS'de meydana gelen problemler zamanında tespit edilir ve düzeltilir,
- Karar almak için daha doğru ve güvenilir bilgi üretilir,
- Finansal tablolar zamanında ve daha doğru hazırlanır,
- Etkin izleme sistemi zamanla organizasyonların daha verimli olmasını sağlayabilir, proaktif yerine daha reaktif bir sistem olduğundan sorunları hemen tespit edebilir.

Düşünülen en etkili izleme rehberlik sistemi için yönetim kurulu aşağıdaki prosedürlerin uygulanmasını sağlar (www.coso.org);

- İzleme sisteminin temelini oluşturma: Etkin bir organizasyon yapısı için, çalışanlara etkili bir otorite ile izleme aşamasındaki rollerini anlatmaya yardımcı olur.
- İzleme prosedürlerini tasarlama ve yürütme: Örgütsel amaçlara ve risklere karşı, kontrol sisteminin ana hatları hakkında ikna edici bilgiler sunar.
- Kuralların değerlendirilmesi ve raporlama: İKS'de belirlenen eksikliklerin ciddiyetini değerlendirmeye ve eğer gerekirse uygun bir personel tarafından takibinin yapılmasına ve izleme sonuçlarının yönetime zamanında ve doğru bir şekilde iletilmesine yardımcı olur.

DSB 78 ve COSO tarafından geliştirilen ve beş bileşenden oluşan İKS'yi değerlendirme süreci yıl boyunca yönetimin oldukça zamanını almaktadır. Çoğu

işletme bu bileşenin öneminin farkında değildir ama etkili bir izleme ile değerlendirme süreci oldukça kolaylaşır.

1.3.4. Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) Tarafından İç Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler

Özel sektörde, ülkeler, küreselleşme ile paralel olarak gelişen uluslararası finansal raporlama standartlarına hızla adapte olmuştur (Azuma, t.y.:77).2002 yılında, Amerika'nın muhasebe standartlarının belirlenmesinden sorumlu olan Amerika'nın Finansal Muhasebe Standartları kurulu (FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Norwalk Anlaşması ile bu iki kurulun mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğunca birbiriyle uyumlu hale getireceklerini açıklamış ve gelecekle ilgili çalışma planlarını da koordine ederek uyumun devamını sağlamayı hedeflemişlerdir. Muhasebe standartlarında uluslararası yaklaşmanın olduğu bu eğilimin ortasında, pek çok ülke kendi denetim standartlarını, uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirmiştir (Kelly, 2004:21).

Kamu sektöründe denetimin amacı, özel sektör denetimlerinden farklıdır. Bu nedenle kamu denetimlerinde uluslararası denetim standartlarını uygulamak imkansızdır.

INTOSAI, 1953 yılında kamu denetimi alanında, Yüksek Denetim Kurumları (SAIs) arasında fikir ve deneyim alışverişini teşvik etmek amacıyla kurulan uluslararası bir örgüttür. 2004 yılı sonunda Yüksek Denetim Kuruluna üye olan 185 ülke ve Avrupa Birliği (EU) bu kuruluşa üye olmuştur (INTOSAI, 2004:10). INTOSAI'nin her üç yılda bir değişik ülkelerde gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir (www.bumko.gov.tr). Merkezi Viyana'da olan bu kuruluş tam üyelik için uluslararası hukuka tabi olan, bir hukuki statüsü olan ve mali entegrasyona sahip olan Yüksek Denetim Kuruluna üye olan ülkelere, Birleşmiş Miller Kuruluşlarına ve diğer tüm uluslar üstü kuruluşlara açıktır.

INTOSAI kamu alanında denetimi iki başlık altında incelemektedir (<http://en.wikipedia.org>);

- Düzenlilik denetimi veya yasal denetim: Denetçi görüşünü de içeren bir raporla beraber, finansal tabloların denetimini ve bütçe raporlamalarının denetimini içerir.
- Performans denetimi: İstihdamı, ekonomi verimliliğini ve etkinliğini sağlamak için, kar amacı gütmeyen bir kuruluşun veya bir devletin yönetim sisteminin ve prosedürlerinin değerlendirilmesi ve yapılan işlemlerin incelenmesi anlamına gelir.

1.3.5. SarbanesOxley Yasası (SOX)'na Göre İç Kontrol

Enron şirketi bir zamanlar Fortune 500 şirketleri arasında yedinci sıradaydı. Fakat son yüzyılın en büyük skandalı sonrası, birçok muhasebe yolsuzluğu ve hisse senedi sahtekarlığının da ortaya çıkmasıyla iflasa sürüklendi. Enron skandalını Global Crossing, Tyco, Worldcom, Adelphia ve HealthSouth gibi şirketlerin izlemesi ABD kongresini bu konuda bir şeyler yapmak yolunda adım atmaya itmiştir. 2002 yılının Temmuz ayında Sarbanes Oxley ya da kısaca "SOA" veya daha çok kullanıldığı şekliyle "SOX" olarak bilinen yasa kongreden geçirilmiştir (Akküçük, 2009:8).

SOX kanununun 302. bölümü madde 906, raporların bir bütün halinde hazırlanmasına ve yatırımcının güveninin geri kazanılmasına zemin hazırlamaktadır. Bu maddede yer alan düzenlemelerle, yasa, icra kurulu başkanına, genel koordinatöre(CEO) ve finans bölümü başkanına (CFO / Chief Financial Officer) işletmelerin yıllık ve ara dönem finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporları ile yıllık ve ara dönemlerde hazırlanan bağımsız denetim ve diğer benzeri raporları onaylama yükümlülüğü getirilmiştir.

302. maddenin amacı; işletme yöneticilerinin işletme bünyesinde düzgün olmayan ve mevzuata aykırı uygulamalardan habersiz olduklarını iddia etmelerini engellemektir. Böylece, hisse senetlerinin halka arzında ve kamuya yapılacak diğer bildirimlerde işletme yöneticilerine sorumluluk yüklenmesi suretiyle, kamunun

aydınlatılmasına ilişkin bütün bu belgelerin gerçek ve doğru bilgi içermeleri, garanti altına alınmaya çalışılmaktadır. Getirilen bu yeni düzenleme ile işletme yöneticileri gerçekten bilgisi bulunmasa dahi, kasten veya ihmal sonucu yanlış bir onaylama veya tasdik yapmaktan sorumlu tutulmaktadır (www.sarbanes-oxley.com).

404. bölümde, şirketlerin yıllık raporları ile beraber bir iç kontrol raporu hazırlamasını zorunlu kılınmıştır. SEC'in düzenlemelerine uyumluluk çerçevesinde oluşturulan ve üçer aylık dönemler halinde düzenlenen bu iç kontrol raporunda, mali raporlama üzerinde iç kontrolün etkinliği, yeterli iç kontrollerin kurulması ve sürdürülmesi için yönetimin sorumlulukları açıkça belirtilmelidir (2.financialexecutives.org).

Yasanın 302 ve 404. maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin belgelenmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yönetimi direkt olarak sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai yaptırımlar şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar sahiplerini ve bağımsız denetçileri derinden etkilemiş, yasaya tabi olan tüm şirketler finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler başlatmışlardır (<http://www.pwc.com.tr>).

1.4. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Kurumsal misyonun gerçekleştirilmesinde İKS'nin büyük rol oynadığı gerçeği küresel düzeyde kabul görmektedir. İç kontrolün doğru anlaşılması, sağlıklı kurulması ve etkin işletilmesi süreçleri birbirini tamamlamalıdır.

Türkiye'de Şubat 2001'de yaşanan mali kriz kamu sektöründen başlayarak birçok sektörde büyük sıkıntılara neden olmuştur. Yaşanan krizin etkilerinin giderilmesi, ekonomide tekrar istikrarın sağlanması için etkin, esnek, şeffaf, kurumsal bir yapı oluşturulmaya çalışılmış bu kapsamda 'Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı' uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye Avrupa Birliği (AB) üyelik başvurusunun ardından geçen süreç sonrasında adaylığa kabul edilmiş, bunun sonucu olarak da ulusal sistemini AB sistemi ile uyumlaştırmak üzere adımlar atmaya başlamıştır.

Türk kamu sektörü için biraz yabancı ve hatta soyut olan iç kontrol kavramının hayata geçirilmesi, Türk Mali Hayatını 1927'den beri düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununun kaldırılması ve AB ile uyum sürecinde yerine reform niteliğinde olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle olmuştur.

AB Kamu İç Mali Kontrolü konusunda COSO'nun iç kontrol standartlarının revize edilmiş hali olan INTOSAI rehberini uygulamaktadır. Türk kamu yönetiminin de iç kontrol ile ilgili küresel düzeyde kabul edilen standartları benimsediği, çıkarmış olduğu İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasları düzenleyen yönetmelikte ve Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği gibi düzenlemelerde INTOSAI'nın genel kabul görmüş metinlerinden yararlandığı gözlenmektedir.

1.4.1. SPK Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) halka açık şirketler tarafından uygulanmak üzere Türkiye'de kurumsal yönetime ilişkin bir dizi hukuksal reforma öncülük yapmış ve önemli bir rol oynamıştır.

Ülkemizde İKS'ye ilişkin temel SPK düzenlemesi 1996 tarih ve Seri:X, No:6 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"e dayanmaktadır. SOX yasasını takiben SPK Tebliğinde SOX paralelinde bazı değişiklikler yapılmıştır. SOX'un Türkiye versiyonu olarak kabul edilebilecek (Seri:X, No:19) SPK Tebliği ile ülkemize sokulan düzenlemeleri, bilahare SPK'nın 12.06.2006 tarih ve (Seri:X, No:22) "Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"e aktarılmış ve uygulanmaktadır (SPK,2006). Bu tebliğde yer alan "finansal tablolarla ilgili bağımsız denetim raporu" örneğinde; finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmalarını sağlamak amacıyla gerekli İKS'nin tasarlanması, uygulanması ve devam ettirilmesi sorumluluğunun işletme yönetiminde

olduğu açıkça belirtilmiştir. Yine aynı rapor örneğinde bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu ile ilgili kısımda "... Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin İKS göz önünde bulundurulmuştur. Ancak amacımız İKS'nin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile İKS arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır.."denilmek suretiyle bağımsız denetim kuruluşunun İKS'nin etkinliği hakkında bir sorumluluğunun olmadığı, bu sorumluluğun yönetim kuruluna ait olduğu ortaya konmuştur.

SPK tebliği ile SOX paralelinde, halka açık şirketlerde denetimden sorumlu komite kurulması zorunluluğu getirilmiştir. Denetim komitesi, şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözlem altında tutulmasına yönelik çalışma ve öneride bulunan, yönetim kurul üyeleri arasından seçilen ve en az iki üyeden oluşan kuruldur (SPK, 2003:51-52).

Denetim komitesi; muhasebe, mali raporlama ve iç kontroller ile ilgili sistemleri, iç ve dış denetim süreçlerini yönetim kurulu adına izleyerek ve gözetimini yaparak yönetim ve denetim arasında köprü olan, kurumsal yönetim güvencesi sağlayan rolü ile değer yaratır (www.denetimnet.net).

Denetim komitesinin iç kontrol alanındaki görev ve sorumlulukları aşağıda sıralanmıştır (www.ittifak.com.tr);

- Komite, şirketin İKS'nin etkinliği ve yeterliliği konusunda çalışmalar yapar.
- Komite, yönetimin ve çalışanların etik kurallara uyumunu gözetir.
- Komite, çalışanlar tarafından muhasebe, iç kontrol, denetim, etik kurallar ve diğer konulardaki yapılan şikayetlerin ve bilgilerin gizliliğinin korunması kaydıyla değerlendirilmesine yönelik sistem geliştirir, bu tür şikayetleri periyodik olarak değerler.
- Komite, İKS'ye ilişkin olarak elde edilen bulguları değerlendirir ve Yönetim Kurulu'na raporlar.
- Komite, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve diğer çalışanlar arasında çıkabilecek çıkar çatışmalarını ve ticari sır niteliğindeki bilginin

düzenlenmesini önleyen şirket içi düzenlemelere ve politikalara uyumu gösterir.

- Komite, iç kontrol altyapısının Şirketin tüm iştiraklerinde sağlıklı bir şekilde işlemesi, çalışanlar tarafından anlaşılması ve yönetim tarafından desteklenmesi konularında Yönetim Kurulu'na önerilerde bulunur.
- Komite, iç kontrol süreçlerinin yazılı hale getirilmesini ve etkinliğinin sürekli kılınmasını teminen periyodik olarak güncellenmesini sağlar.
- Komite, İç Denetim Birimi tarafından, iç kontrol ile ilgili olarak yapılan uyarı ve tavsiyelerin, uygulamaya konulup konulmadığını araştırır.

SPK tebliğinde, denetimden sorumlu komiteler; bankalar hariç hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkları kapsamakta, hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıkların da isteğe bağlı olarak denetim komitesi oluşturabileceği belirtilerek bu komiteyi oluşturmaları yönünde teşvik edilmekte, denetim komitelerine önemli sorumluluklar verilmekte fakat bu komiteye verilen görev ve sorumluluklar, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunu'ndan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmadığı belirtilmektedir (www.icdenetim.net).

1.4.2. BDDK Düzenlemeleri

İç kontrol ve risk yönetimi kavramlarının genelde tüm finans kurumlarında ve özelde ise bankacılıkta önem kazanmasının en önemli nedenlerinden başta geleni, 1980-1990'lı yıllarda dünyanın birçok ülkesinde gerek ulusal ve uluslararası düzeyde gerekse münferit bankalarda ortaya çıkan ve önemli maddi hasarlara sebep olan olaylar/kayıplar/krizlerdir. Bu yıllarda birçok ulusal ve uluslararası kuruluş iç kontrol ve risk yönetim sistemlerindeki başarısızlık nedeniyle birçok problem yaşamış ve bu yaşanan problemler kontrol faaliyetleri konusunda dünya genelinde hareketlenmelere neden olmuştur. Özellikle iflas veya büyük zararlara yol açan bazı bankalardaki problemlerin en temel nedenlerinden birisinin banka yönetimi veya yetkilileri tarafından ölçüsüz biçimde risk alınması ve alınan bu risklerin kontrol edilebilmesini mümkün kılacak iç kontrol mekanizmalarının oluşturulmamış olması veya oluşturulan sistemlerdeki büyük aksaklıklar olduğu görülmüştür (www.tbb.org.tr).

Ülkemizdeki "iç kontrol" ve "iç denetim" ile ilgili düzenlemeler ve uygulamalar incelendiğinde, Bankacılık sektörünün, diğer sektörlerin çok önünde olduğu gözlenmektedir. Şüphesiz bunda, Uluslararası düzeyde bankaların gözetimi ve denetimi konusunda faaliyet göstermek amacıyla kurulan "Bankacılık Gözetim ve Denetim Komitesi (BASEL)" tarafından yapılan çalışmalar ve bu çalışmaların BDDK tarafından ülkemize uyarlanması çok büyük etkisi ve katkısı bulunmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:184).

18.06.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar kanunu ile "Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esasları ve usulleri Kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir risk iç denetim sistemi ve risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlü kılınmıştır. Buna dayanılarak BDDK tarafından yayımlanan 08.02.2001 tarihli "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik" ile bankaların karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ve risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usuller ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu yönetmelik ile banka organizasyonuna getirilen temel yenilik ve değişikliklerden birisi de İç Kontrol Merkezi adında bir organın kurulmasının zorunlu tutulmasıdır. Bu yönetmelik kapsamında İç Kontrol Merkezi "Bankanın iç kontrol faaliyetlerini tasarlayan idare eden ve eşgüdümünü sağlayan yapılanma" olarak ifade edilmiştir (tide.org.tr).

SPK düzenlemelerinde olduğu gibi BDDK düzenlemelerinde de, yönetim kurulundan en alt kademede ki çalışana kadar bütün personeli kapsayan İKS'nin işleyişinden nihai olarak yönetim kurulu sorumludur.

Basel Komitesinin (1988) yayınlamış olduğu "Bankalarda İç Kontrol Sistemlerinin Çerçevesi" (Framework For Internal Control Systems In Banking Organizations) başlıklı dokümanda iç kontrol sürecinin en önemli elementlerinin neler olduğu şu şekilde sıralanmaktadır (Yavuz, 2002:40);

- Yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin gözetim ve incelemeleri ile kurumsal denetim kültürü,

- Bankanın varlıklarına zarar verebilecek ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek her türlü riskin belirlenmesi ve ölçülmesi,
- İşlevsel görev ayrılıklarının ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Güvenilir ve iyi işleyen bir bilişim ve iletişim sisteminin kurulması ve bu sistemin sürekli kontrolü,
- Kontrol ve denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi, aykırılık ve aksaklıkların zamanında düzeltilmesi.

Basel Gözetim Komitesi, banka iç kontrol sistemlerinin etkin olarak gözetiminde bu prensiplerin kullanılmasını yaygınlaştırmak üzere kılavuz niteliğindeki bu dokümanı tüm ülkelerin gözetim ve denetim otoritelerine göndermektedir. Böylelikle komite, iç kontrolün bankaların ihtiyatlı faaliyetlerinin sürdürülmesi ve bütün olarak finansal sistemde istikrarın sağlanması için taşıdığı önemi belirtmek istemiştir. Komite, bu dokümanda yer alan kuralların tamamıyla uygulanmayacağına farkında olmakla birlikte bütünüyle uygulanabilmesi için bankaları yönlendirmeye çalışmaktadır (Yurtsever, 2008:38).

Uluslararası uygulamalara bakıldığında, Basel Komitesinin iç kontrol düzenlemelerinde rağmen bankalarda büyük çoğunlukla sadece iç denetim birimleri ve iç denetim faaliyetlerini gerçekleştiren iç denetçiler vardır. Bu kavramın Türkiye'deki karşılığı ise teftiş kuruludur. 2001 yılında, BDDK tarafından yayınlanan yönetmelikle kurulan İKS uluslararası uygulamalarda yoktur. Ülkemizde 2001 yılında yaşanan bankacılık kriziyle birçok bankanın batması sonucunda yeni bir yapılanma ve güçlü bir ekonomiye geçiş sürecine girilmiştir. Bu süreçte kurulan BDDK tekrar benzer bir senaryoyla karşı karşıya kalmamak için İKS'ye yönelmiş ve iç kontrol ortamının iyileştirilmesi için bankalarda İç Kontrol adlı bir birimin kurulmasını zorunlu kılmıştır. 2005 yılında çıkarılan Bankacılık Kanunu'nda ise ilk defa kanun maddesi olarak düzenlenmiştir. Fakat bu organ, kuruluşundan beri çeşitli gerekçelerle pek çok eleştiri ve itiraza maruz kalmıştır(tide.org.tr).

İç kontrol birimlerine yönelik eleştiriler aşağıda sıralanmaktadır (tide.org.tr):

- Bankadaki bütün kontrol sistem ve mekanizmalarından oluşan bir üst sistem olan İKS kendi başına bir organizasyonel yapı, bir birim olarak tasarlanmıştır,
- Bankaların iç denetim birimleri, günümüz modern denetim standartlarına göre değişimden geçirilerek iç kontrol birimine yüklenen görev ve sorumlulukları karşılayabilir,
- İç kontrol birimi bankaları önemli miktarlarda maddi külfet altına sokmaktadır,
- İç kontrol birimi şeklindeki yapılanmanın banka organizasyonunun bütünlüğüne ve işleyişine zarar verme potansiyeli bulunmakta olup, bir takım örgütsel yetki ve görev karışıklıklarına neden olacaktır.

İKS'ye yöneltilen eleştirilerin nedeni İKS'nin denetim organı olarak algılandığı ve bankalarda iki başlı denetimin uygulandığının düşünülmesidir. Bu yanlış anlaşılmanın nedeni ise kontrol ve denetim faaliyetlerinin birbirine çok yakın görülmesidir. Ancak unutulmamalıdır ki, kontrol içinde bulunan zamanı, denetim ise geçmiş zaman içindeki işlemleri konu alır. İç kontrol birimi faaliyetleri ile teftiş kurullarının uzun süreli ve daha çok personelle denetim çalışmalarına olan ihtiyaç büyük oranda ortadan kalkacak, daha kısa süreli ve genel çalışmalara yönelebilecek ve böylece daha uzman bir yapıya sahip olacaktır(tide.org.tr).

1.4.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Düzenlemeleri

10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 1. maddesinde bu kanunun amacı *"Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını ve uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir"* şeklinde açıklanmıştır.

COSO modeli birçok ülkede, uluslararası birlikte İKS'nin oluşturulmasında esas alındığı gibi Türkiye'de de hem 5018 sayılı Kanun'da iç kontrol bölümünde hem de Kamu İç Kontrol Standartlarının oluşturulmasında COSO modeli esas alınmıştır. Kanunun 57. Maddesinde kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemlerinin; harcama birimlerinden, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluştuğu belirtilmiştir. Kanun bu birimlerin iç kontrol ile ilgili sorumluluklarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir (T.C İç İşleri Bakanlığı, 2010):

- İç kontrol ile ilgili gerekli talimatları verme, uygulamaları izleme ve gerekli tedbirleri alma görevi üst yöneticiye,
- İç kontrolü oluşturma, uygulama ve üst yöneticiye hesap verme görevi harcama birimlerine,
- İç kontrol çalışmalarını koordine etme, harcama birimlerine teknik destek ve danışmanlık sağlama görevi strateji geliştirme birimlerine,
- Denetim ve raporlama görevi iç denetçilere verilmiştir.

Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi mali yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarında bunları gösterir. İç Kontrol düzenlemeleri ve İKS'nin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikayetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tabi tutulur ve gerekli önlemler alınır (Karaarslan, 2006:327).

Kanun düzenlemelerinin yanı sıra konu ile ilgili olarak çeşitli ikincil mevzuat düzenlemeleri yapılmıştır (itu.edu.tr).

- 31.12.2005 tarihli Resmi Gazetede, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar,
- 26.12.2007 tarihli Resmi Gazetede Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,
- Maliye Bakanlığının 04.02.2009 tarihli Genel Yazısı,
- İç Kontrol Standartları Uyum Eylem Planı Rehberi yayınlanmıştır.

5018 sayılı kanunun genel çerçevesine bakıldığında, diğer düzenlemelerde olduğu gibi bu yapının da yönetimin sorumluluğu üzerine kurulduğu görülmektedir. Bu sorumluluk mali hesap verme sorumluluğunu da kapsayan ve daha geniş sınırları olan yönetsel hesap verme sorumluluğudur. Bu da yönetimin sadece mali işlemlerinden değil kamu kaynaklarını yönetme biçiminden ve yaptığı her işten dolayı hesap verme sorumluluğu olduğu anlamına gelir. Kanunun 8. maddesinde her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır hükmü yer almaktadır (Sümer, 2010:41).

1.4.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri

Amerika'da yürürlüğe giren Sarbanes&Oxley Kanunu'ndan sonra Avrupa Birliği, Kanada, Japonya gibi gelişmiş ekonomilerde yasal düzenlemelerde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler yapılmadan önce bir denetçi yıllarca aynı şirketin denetçisi olarak görevine devam edebiliyordu ve denetçilerin yaptığı işin gözetimi etkin bir şekilde yapılmıyordu. Sarbanes&Oxley Kanunu gereği halka açık şirketlerin finansal raporları üzerine yapılan bağımsız denetim faaliyetlerini gözetim altında tutan bir kurul oluşturulmuştur. Bu kurul, bağımsız denetçileri yetkilendirmek, en az üç yılda bir onları denetlemek, 100'den fazla müşterisi olan denetim firmalarını her yıl denetlemek üzere faaliyetlerine başlamıştır. Ardından Avrupa'da buna benzer çeşitli otoriteler kurulmuştur (www.istanbulymmo.org.tr). Türkiye'de de uzunca bir süre böyle bir otoritenin kurulabilmesi için çeşitli alt yapı çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalardan en önemlisi 6102 sayılı TTK'nın kabul edilmesidir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması; 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26 Eylül 2011 tarihinde kararlaştırılmış ve 2 Kasım 2011 tarih, 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname'nin amacı şu şekilde ifade edilmiştir: *“Uluslararası*

standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek” (www.istanbulymmo.org.tr).

KGK aynı zamanda şirketlerdeki faaliyetlerin yönetimin ve yasaların arzuladığı şekilde yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlayabilmesi için şirketlerin kendi iç kontrol mekanizmalarını oluşturması için gerekli düzenlemeleri yapmayı amaç edinmiştir. Bu hususta hem bağımsız denetime tabi olan tüm kuruluşların hem de küçük işletmelerin faydalanması gereken İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi hakkında Bağımsız Denetim Standardı 265’i 12 Aralık 2013 tarihinde Resmi Gazetede yayımlamıştır.

Bu standarda ilişkin önemli hususlar aşağıdaki gibidir(<http://www.kgk.gov.tr/>):

- Denetçi yaptığı denetim çalışmalarına dayanarak, herhangi bir iç kontrol eksikliği tespit edip etmediğini belirler,
- Denetçinin bir veya birden çok iç kontrol eksikliği tespit etmesi halinde, yaptığı denetim çalışmasına dayanarak bu eksikliklerin tek başına veya birlikte önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine karar verir, bu müzakere denetçiye yönetimin önceden haberdar olamayabileceği eksiklikler konusunda yönetimi zamanında uyarma imkanı verir.
- Denetçi, denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında ve yazılı olarak bildirir.

Küçük işletmelere özgü hususlar:

- Küçük işletmelerde kontrol faaliyetlerinin temelini oluşturan kavramların büyük işletmelerdekilere benzemesi muhtemel olsa da, bu kontrol faaliyetlerinin işleyiş şekli farklılık gösterir. Ayrıca küçük işletmelerde

yönetim tarafından gerçekleştirilen kontroller nedeniyle, belirli kontrol faaliyeti türlerinin gerekli olmadığına karar verilebilir. Örneğin, müşterilere vadeli satış kararlarında ve önemli satın almaları onaylamada yönetimin tek yetkili olması, önemli hesap bakiyeleri ve işlemler üzerinde etkin kontrol sağlayabilir. Söz konusu durum, daha detaylı kontrol faaliyetleri ihtiyacını azaltabilir veya ortadan kaldırabilir,

- Küçük işletmeler genellikle daha az çalışana sahiptir. Bu durum, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanabilirliğini sınırlandırabilir. Ancak küçük ve sahibi tarafından yönetilen bir işletmede işletme sahibi, büyük bir işletmeye göre daha etkin bir gözetim uygulayabilir. Yönetim tarafından gerçekleştirilen bu üst düzey gözetimin, yönetimin kontrolleri ihlal etme ihtimalinin artmasına karşı dengelenmesi gerekir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Aşağıdakiler, önemli iç kontrol eksikliklerinin bulunduğu dair göstergelere örneklerdir (<http://www.kgk.gov.tr>);

- Kontrol çevresinin etkin olmayan yönlerine ilişkin kanıtlar, örneğin;
 - Yönetimin finansal olarak ilgilendiği önemli işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun biçimde incelenmediğine dair göstergeler,
 - Önemli olsun veya olmasın, işletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen yönetim hilesinin tespit edilmesi,
 - Yönetimin daha önceden kendisine bildirilen önemli eksikliklere yönelik uygun düzeltici adımları atmaması.
- Bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulmasının beklediği bir durumda; işletmede böyle bir sürecin bulunmaması,
- İşletmenin risk değerlendirme sürecinin etkin olmadığına ilişkin kanıtlar; örneğin denetçinin işletmenin risk değerlendirme sürecini tespit etmiş olması gerektiğini düşündüğü bir “önemli yanlışlık” riskinin, yönetim tarafından tespit edilememesi.
- Belirlenen ciddi (önemli) risklere yetersiz karşılık verildiğine ilişkin kanıtlar;

Örneğin, böyle bir riske karşılık kontrollerin bulunmaması,

- İşletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen veya tespit edilip, düzeltilemeyen ancak denetçinin uyguladığı prosedürler sırasında tespit edilmiş olan yanlışlıklar,
- Hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa ilişkin düzeltmenin yansıtılması amacıyla önceden yayınlanmış finansal tabloların yeniden düzenlenmiş olması,
- Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yaptığı gözetimde yetersiz kaldığına ilişkin kanıtlar.

İKS ile ilgili yaşanmakta olan düzenleme ve uygulama süreci, tüm işletmeler için değer yaratacak kolektif bir süreçtir. Bu hususta kuruluşlardan beklenen etkin bir izleme ve değerlendirme sürecine girerek, bu dönemden verimli bir şekilde faydalanmaktır.

1.4.5. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda İç Kontrol Sistemi

İç kontrolün amaçlarından biri de işletmelerin finansal tablolarının güvenilir bir şekilde oluşturulmasıdır. ABD'de Sarbanes&Oxley kanunu ile birlikte sermaye piyasasına kayıtlı şirketlerde üst yönetimin (özellikle genel müdür ve mali işlerden sorumlu müdür) "Finansal raporlama ile ilgili İç Kontrolün Güvenilirliği Raporu" (Internal Control Over Financial Reporting-ICFR) düzenlemesi ile yıllık faaliyet raporunun ve finansal tabloların eki olarak kamuoyuna açıklanması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca söz konusu raporun bağımsız denetimden geçmesi şarttır (Uzay, t.y.:2).

Bağımsız denetim firmaları ICFR ile yapmış oldukları denetimlerde özellikle finansal raporlama ile ilgili kontrollere yoğunlaşmaktadırlar. ABD' de denetçilerin denetimi amacıyla oluşturulan Kamu Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) söz konusu denetimlerle ilgili standartları 2007 yılında yayınlamıştır (Auditing Standart, 2009:6-27).

Türkiye'de hisse senetleri borsada işlem gören şirketler zaten SPK kapsamında bağımsız denetime tabidir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesiyle başta tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olması şartı getirilmiştir. Sonradan yapılan

düzenlemelerle işletmelerde bağımsız denetime tabi olma bir takım koşullara bağlanmıştır. Bu koşulları sağlamayan şirketlerde ise yönetim kurulu talebiyle denetçi atanacağı belirtilmiştir. Böylece tüm özel ve kamu işletmelerini etkilemeye başlayan kurumsal yönetim ilkelerine ulaşmayı hedefleyen Yeni TTK, şirketlerde denetimin düzenlendiği ilgili maddelerde denetimin kapsam alanını belirlemiştir. Md.397/1 ile yıllık finansal tabloların denetimi yanında yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporları içinde yer alan finansal bilgilerinin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içine alınmıştır.

Dünya genelinde İKS ile yapılan düzenlemelerde olduğu gibi Yeni TTK da İKS'nin geliştirilmesi için Yönetim Kurulu'na bir takım sorumluluklar yüklemiştir. Yönetim Kurulu, şirket için belirlenen hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için karşılaşılabilecek riskleri önleyecek etkin bir İKS'yi, gözetim rolü aracılığı ile oluşturulmasını sağlamalıdır. Buna göre Yönetim Kurulunun sorumlulukları (Gürel, 2011:18);

- İKS'nin sağlıklı çalışıp çalışmadığını kontrol etmek,
- Riskleri dönemsel olarak belirlemek ve sonuçlarını değerlendirmek,
- Tespit edilen risklerin etkin olarak yönetilebilmesi için yeterli kontrol ortamını sağlamak,
- Karşılaşılabilecek zaafların hızlı bir şekilde çözülebilmesi için acil eylem planlarını hazırlamak,
- İç kontrol sistemlerini gözlemlemek işleyişi takip etmek,
- İç kontrolden kaynaklanacak hataların mali tablolar üzerindeki etkisini tespit etmek şeklindedir.

Yönetimin devri başlıklı Yeni TTK Madde 367'de işletmelerin iç kontrol sistemlerinin biçimsel tarifini veren bir düzenleme yapılmıştır.

(1) Yönetim Kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenlenmeyeceği bir iç yönetmeliğe göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu

yönetmelik şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönetmelik hakkında yazılı olarak bilgilendirir.

Denetim ve iç kontrolle ilgili bir diğer mekanizma denetim komitesidir. SPK mevzuatlarında düzenlenen denetim komitesinin halka açık olan şirketlerde kurulması zorunludur. Esas olarak ortaklığın mali bilgilerinin kamuya açıklanması, iç denetim, bağımsız denetim, muhasebe sistemi ve iç kontrol sistemlerinin işleyişinden ve etkinliğinden sorumlu olan denetim komitelerinin Yeni TTK ile halka açık olmayan şirketlerde de kurulabileceği öngörülmüştür.

Yukarıda yapılan açıklamalar Yeni TTK ile getirilen ve denetçiden düzenlenmesi istenen yıllık faaliyet raporu denetiminin, SOA ve ABD' de oluşturulan ICFR raporlaması ve denetimi ile benzerlikler taşıdığını göstermektedir.

Türkiye'nin ticaret hayatını çağdaş bir yaklaşımla baştan sona revize eden ve geliştiren Yeni TTK, işletmelerdeki iç kontrol mekanizmalarının ve iç denetim birimlerinin daha aktif olarak çalışmasına yardımcı olacaktır.

1.4.5.1. 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanununun Kaldırılma Nedenleri

Eski TTK Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanarak 29.06.1956 tarihinde kabul edilmiştir. 01 Ocak 1957 yılında yürürlüğe giren Eski TTK, İsviçre Borçlar Kanunu, Alman Ticaret Kanunu ve Alman Ortaklıklar Kanunu'nun etkilerini yansıtan yasalaştığı dönemin gerekliliklerine cevap veren modern bir kanundu.

Eski TTK zamanının en iyi Kanunlarından olmakla ve günümüze kadar yaklaşık 54 yıldır Türk ticari hayatını düzenleyen temel Kanunlardan biri olmakla beraber değişen ticari koşullar nedeniyle günümüz ihtiyaçlarına yeterince cevap verememeye başlamıştır (tobb.org.tr).

Eski TTK, yasalaştığı dönemde modern bir kanundu. İsviçre Borçlar Kanunu'nun, Alman Ticaret Kanunu'nun ve Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'nun (Deutsche Partnerschaften Gesetz) etkilerini yansıtan eski TTK kaynak hukuk sistemlerindeki mevzuat değişikliklerine rağmen yenilenmeyince, çağdaş hukuk uygulamalarına yabancılaştı. AB süreci, Dünya Ticaret Örgütü'nün kurulması, bilişim teknolojilerinde meydana gelen değişimler, bölgesel ve küresel diğer gelişmelerin ülkelerin sosyal, toplumsal, kamusal, ticari ve sınai yaşantılarını derinden etkilemesi; özellikle finans ve sermaye piyasaları başta olmak üzere mal ve hizmet ticaretini bölgesel ve küresel etki alanlarına sokması gibi değişiklikler 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanununu çağdaş hukuk uygulamalarına yabancılaştırdı (Çelebi ve Güçlü, 2011). Uygulamada ortaya çıkan hukuki sorunların da çözümünde yetersiz kalması üzerine Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı tarafından Türk Ticaret Kanunu komisyonu kurularak 08.12.1999 yılında Yeni TTK tasarısı için hazırlıklara başlandı. (Özçelebi, 2013:1).

1.4.5.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Hazırlanma Nedenleri

Avrupa Birliği süreci içerisinde uyum ihtiyacının da gündeme gelmesiyle yeni bir Kanun hazırlanması zarureti ortaya çıkmıştır (tobb.org.tr).

Bir yandan Avrupa Birliği üyeliğine hazırlanan ülkemiz diğer yandan uluslararası ticaret, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak zorundadır. Bu yüzden uluslararası piyasaların kurumlarına ve kurallarına yer veren bir dizi hukuki düzenlemenin yapılması ülkemiz açısından zorunlu hale gelmiştir. Yaşanan diğer bir gelişme ise küreselleşmedir. Mevcut Türk Ticaret Kanununda değişikliğe gidilmesinin bir diğer nedeni ise teknolojik gelişmeler olmuştur.

Yeni TTK hazırlık sürecinde etkili olan düşünceler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Özkorkut, 2012:4);

- Uygulamada çözümsüz kalan hukuki sorunlara çözüm getirmek,
- Çağdaşlaşmayı ve evrenselleşmeyi sağlamak,
- Modern hukuki kurumların hukuksal alt yapısını oluşturmak,
- Ticaret hukuku sistemini AB Hukuku'na uyumlu hale getirmek,
- Ticaret ve ekonomi hukukunun temel prensiplerini düzenlemek.

Türk Ticaret Kanunu Komisyonu'nun başkanlığını, İstanbul Hukuk Fakültesi öğretim üyesi Prof. Dr. Ünal Tekinalp; başkan yardımcılığını ise Yargıtay 19. Hukuk Dairesi Başkanı Coşkun Koçak üstlenmiştir. Türk Ticaret Kanununu komisyonu çeşitli akademisyenler, yargıçlar, avukatlar, bürokratlar ve uzmanlardan oluşmaktadır. Ticaret Kanunu komisyonu beş yıl içinde 516 oturum yapmış, alt komisyonlar da kendi içlerinde yapmış oldukları oturumlarda oluşturdukları taslakları Komisyon'un değerlemesine sunmuşlardır. 2005 yılının Şubat ayında TTK Tasarısı'nın kamuoyuna açıklanmasının ardından, çeşitli kurumlardan görüş alınmış; bu görüşler dikkate alınmakla beraber tasarı metni, büyük ölçüde kamuoyuna açıklandığı haliyle 2006 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmuştur. TBMM Adalet Komisyonu'nun üzerinde çalışıp 2008 yılında nihai haline getirdiği Tasarı metni 2008 yılında TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmeye başlanmış; 2008 yılında ilk 76 maddesi bazı değişikliklerle kabul edilmiştir. Bu sürecin ardından TTK Tasarısı'nın görüşülmesine bir süre ara verilmiştir (www.kompozit.org.tr).

Tüm bu gelişmeler neticesinde yaklaşık 9 yıl süren çalışmalar sonucunda TTK 13 Ocak 2011 tarihinde TMMM'de kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır. Yine yeni kanunun kabulünden sonra TMMM'de kabul edilen 6103 sayılı, "Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun" ile Yeni TTK'nın yürürlüğüne ilişkin bir takım hükümler getirmiştir.

1.4.5.2.1. Küreselleşen Dünya Ekonomisi

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim, fırsat ve tehditler Türkiye'nin dışa açılma sürecini hızlandırmıştır. Bu süreç tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapısını derinden etkilemiştir. Para, sermaye piyasaları başta olmak üzere mal ve hizmet piyasaları bölgesel ve küresel boyut kazanmıştır. Bu açılımın neticesinde de ülkemizin bazı alanlarda kendini yenilemesi, rekabet ve ilişki içerisindeki ülkeler ve topluluklara kendisini uyarlamak zorunda kalmıştır. Hiç kuşkusuz bu süreç tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizi de ticaret hukuku alanında reform yapmaya zorlamıştır (Çelik, 2012:52).

1.4.5.2.2. AB Uyum Süreci

Ülkemizde Avrupa Birliği ile müzakerelerin başlaması ile AB müktesebatına uyum sağlanması ve gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından denetimin önemi artmış ve bu alanda yasal düzenlemelerin yapılması kaçınılmaz bir hal almıştır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007:19).

Yeni TTK çağdaş dünyanın paylaştığı ortak muhasebe raporlama dilini esas almıştır. “Uluslararası Denetim Standartları” (UDS)’nin uygulanması kurala bağlanmıştır. Bu şekilde öncelikle AB ve giderek tüm çağdaş dünya ile Türkiye’nin uyuma girmesini amaçlamaktadır. Küreselleşen bir dünyada ortak dil, tüm aktörlerin ortak ihtiyacını ve beklentisini oluşturmaktadır. Kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber gerek AB müktesebatına uygun ve gerekse başta ABD olmak üzere uluslararası düzenlemelere ve uygulamalara uyum bu konuda büyük ölçüde sağlanmıştır (Dural, t.y.:29.).

1.4.5.2.3. Değişen İletişim Teknolojisi

Geniş anlamda, Yeni TTK kapsamında ticaret hukuku teknolojik gelişmelerde etkilenmiştir. Özellikle internetin günlük hayatın ayrılmaz bir parçası olarak her alanda kullanılabilir hale gelmesi, hukuku da etkilemiştir. Hatta bugün “internet hukuku” olarak yeni bir hukuk dalından bile söz edilmeye başlanmıştır (Özkan, 2009:7).

Sözleşmelerin kurulum işlemlerinden başlanarak, her türlü belgenin elektronik ortamda oluşturulması hatta bu belgelerin bir kısmının elektronik ortamda saklanmasıyla şirketlerde şeffaflığın en üst düzeyde sağlanabilmesi hedeflenmiştir. İşletmelerde yönetim kurulu, genel kurul, müdürler kurulu, yöneticiler kurulu gibi organların toplantılarına ilişkin çağrılarının e-posta ile yapılması, toplantıya katılmanın, öneri sunmanın, oy kullanmanın fiziki olarak değil sanal yolla gerçekleştirilmesi, kararların aynı yolla alınıp güvenli elektronik imza ile imzalanması, kanun koyucuları yeni kanunlar çıkarmaya veya mevcut kanunlarda değişiklikler yapmaya yöneltmiştir (Akça, 2010:6).

1.4.5.3.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Yeni ve Önemli Kavramlar

1.4.5.3.1. Kurumsal Yönetişim

Yeni TTK, sadece halka açık olan şirketlerde değil, tüm kamu ve özel işletmeleri de etkilemeye başlayan kurumsal yönetim ilkelerine ulaşmayı hedeflemiştir. Kapalı tipteki aile şirketlerindeki yapının ortadan kaldırılması ile kurumsal yönetim ilkesinin benimsenmesi zorunluluğu Yeni TTK ile ele alınan en önemli konulardan biridir.

1.4.5.3.2. Bağımsız Denetim

Yeni TTK'ya egemen olan en önemli ilkelerden biri bağımsız denetimdir, TTK'nın yürürlüğe girmesi ile beraber, Bakanlık tarafından belirlenecek belli nitelikleri haiz olan anonim şirketlerin bağımsız kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesini öngören bir sistem kabul edilmiştir.

Yeni TTK'da 397-406 inci maddeler arasında denetime ilişkin; denetimin konusu ve kapsamı, denetçinin seçimi, görevden alınması ve denetim sözleşmesinin feshi, denetçi olabileceklere ilişkin nitelikler, ibraz yükümü ve bilgi alma hakkı, denetim raporu ve görüş yazıları, sır saklamadan doğan sorumluluk, şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları, topluluk ilişkilerinde özel denetim hususları detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

1.4.5.3.3. Mal ve Varlıkların Korunması

Yeni TTK mal ve varlıkların korunması konusuna özel olarak önem vermiş, bu hususta yönetim kuruluna ve genel kurula bir takım sorumluluklar yüklemiştir.

Yeni TTK şirketlerin mali durumunun bozulması halini üç durumda ele almıştır (Altaş, t.y.:171-172);

- Şirket sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalması,

- Şirket sermayesi ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması,
- Şirket aktiflerinin ve alacaklarının, borçların karşılanmasında yetersiz kalması.

Yeni TTK'nın 376. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, "son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa", yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırarak ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunmak zorundadır.

Yeni TTK'nın 376. maddesinin ikinci fıkrasında, "son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhal toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biriyle yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

Yeni TTK'nın 376.maddesinin üçüncü fıkrasında borca batıklık durumuna yer verilmiştir. "Borca batık olma" kavramı, şirket aktifleri- yıllık bilançoda olduğu gibi defter (iktisap) değerleri ile değil- fakat gerçek (olası satış) değerleri ile değerlemeye tabi tutulsalar bile alacaklıların, alacaklarını alamamaları, yani şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması demektir. Bu itibarla eğer şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler var ise; yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartıp denetçiye vermek zorundadır (TTK, m.376/f.3).

Denetçi bu ara bilançoğu inceler ve en çok yedi iş günü içerisinde değerlendirmelerini ve önerilerini bir rapor halinde yönetim kuruluna sunar. Rapordan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediği anlaşılması halinde, yönetim kurulu bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister (TTK, m.376/f.3).

1.4.5.3.4. Pay Sahipliği Değerinin Korunması

Yeni TTK ile pay sahipliği değerinin korunması hususunda pay sahiplerine yeni haklar tanınmıştır. Bu haklardan en önemlisi özel denetim isteme hakkıdır.

Eski TTK, anonim şirketlerde özel denetim düzenlenmiştir ancak mevcut hükmün ihtiyaçlara cevap vermemesi ve yetersizliği nedeniyle uygulamada istenilen sonuca ulaşamamıştır. Ayrıca Eski TTK’da sadece azlık hakkı olarak düzenlenen özel denetim hakkı, Yeni TTK’da bütün pay sahiplerine tanınmıştır. Her pay sahibi, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilecektir. Genel kurul talebi ister kabul etsin, ister reddetsin kanunda öngörülen şartların varlığı halinde özel denetçi mahkeme tarafından atanacaktır. Talebin kabulü halinde şirket veya pay sahipleri, talebin reddi halinde ise sermayenin en az onda birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibari değeri toplamı en az bir milyon TL olan pay sahipleri, özel denetçi ataması için mahkemeye başvurabileceklerdir (Yavuz, 2012:116-117).

1.4.5.3.5. İşlem Güvenilirliği

Yeni TTK’da ayrı ayrı düzenlenen farklı hukuki alanlarda bir çok işlem yapılmaktadır. Ticaret hayatının beraberinde getirdiği güven, şeffaflık ve hesap verilebilirlik ihtiyacı işlemlerin güvenilirliğinin artırılmasını zorunlu kılmıştır.

Bu hususta Yeni TTK’nın öngördüğü hedefler aşağıda sıralanmıştır (www.asmo.org.tr):

- Türk işletmelerinin uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, sermaye ve finans piyasalarının, sürdürülebilir rekabet gücünü haiz güvenilir aktörler olmalarıdır. Bu hedef açısından, ticari işletmelerde, sermaye şirketlerinde kökten değişikliğe gidilerek, teknik bir kavram olan finansal raporlama esas alınmaktadır.
- Bu hedef doğrultusunda ayrıca, anonim ve limited şirketlerde şirketin bir organı olan ve haklarında herhangi bir eğitim şartı aranmamış bulunan denetçiler yerlerini artık bağımsız ve uzman denetçilere bırakmaktadır (bkz. m. 400, 635).
- Şeffaflık: Bu kavram “bilgi toplumu” içinde, bilgi almak isteyen, bilgiye bulunduğu yerden kolayca ulaşabilmesini sağlayan, bilgiyi devamlı olarak önünde bulan; geçmiş ve geleceğe bakılmasını sağlayan, dili açık bir bilgi verme anlayışını ifade etmektedir.

- Sürdürülebilir pay sahipleri demokrasisinin sağlanması açısından şirketlerdeki güç boşluğunu önleyecek tedbirlerin alınmasıdır. Bu açıdan yönetim kurulu ve genel kurula on-line katılma ve oy kullanma imkanı getirilmekte (m.1527); ayrıca kurumsal yönetim ilkelerine yer verilmektedir.
- Dördüncü hedef, AB müktesebatı (acquiscommunaire) ile uyum sağlanmasıdır.
- Beşinci hedef ise, Türkiye'nin uluslararası toplumun kurallarına uyan ve onun dilini konuşan bir parçası haline gelmesidir. Bu hedef doğrultusunda, deniz hukuku başta olmak üzere, kanun kapsamına giren milletlerarası sözleşmelere uygun hükümleri ve mekanizmaları içeren bir yapıdadır.

1.4.5.4.6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan Beklenen Faydalar

1.4.5.4.1. Uluslararası Standartlarda Şeffaflık ve Kurumsal Yönetim

Enron'un iflasa sürükleniş öyküsünde, kapitalizmin kontrol ve denetim mekanizmalarının ne denli bozuk olduğunu, sistemin ne kadar çürük temeller üzerinde yükseldiğini ortaya çıkarmış olmaktadır. Şöyle ki; uluslararası denetim firmaları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda toplumu aydınlatır, şirketlerin mali bilgilerinin topluma zamanında ve eksiksiz ulaşmasını sağlar böylece kurumsal yönetim doğrultusunda şeffaflık da sağlanmış olur. Bilindiği üzere denetçi firma Arthur-Andersen, şirketin asılsız kar rakamlarını açıklayarak tarafların yanılmasına yol açtığı gibi Enron hisselerinin yüksek seyredip yatırımcılar açısından zararın daha da büyümesine neden olmuştur. Ayrıca firmasının iç denetim sistemi de çalışmayarak, bu mesleğin ne zaman işe yarayacağı sorusunu da gündeme getirmiştir (Kozanoğlu, 2003:149–150).

Reel sektörümüzün genel olarak kurumsallaşmamış aile şirketi yapısında ve KOBİ ölçeğinde kuruluşlardan oluşması, işletme sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin işletmelerde olması gereken İKS'nin varlığı ve işlerliği konusunda bilgi sahibi olmamaları, şeffaflık ve kurumsal yönetim uygulanabilirliği açısından büyük bir sorun oluşturmaktadır. Ülkemizde kurumsal yönetimin uygulanmasındaki en önemli engeller, kayıt dışı ekonomi, işletmelerin sadece krediye ihtiyaç duyması halinde bağımsız denetime başvurması, işletmelerde

sermayedar-profesyonel yönetim ayrımının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, işletmelerin denetime bütçe ayırmamasıdır.

1.4.5.4.2. Güçlü Sermaye Yapısı

Eskiden beri süregelen bazı uygulamalar ülkemizdeki şirketlerin büyük bir bölümünü oluşturan aile şirketlerinin kurumsallaşmasını, işletmelerde ki zayıf sermaye yapısı ise işletmelerin gelecek nesillere aktarılmasını engellemektedir. Genel kurulların toplanmaması, kar dağıtılmaması, pay sahipleri veya yöneticilerin keyfi olarak şirket malvarlığını boşaltması nedeniyle oluşan sermaye eksikliğinin banka kredisiyle giderilmeye çalışılması şeklinde ortaya çıkan süreç, şeffaflık ve denetimden yoksunluk gibi faktörlerin de etkisiyle Türk şirketlerinin uzun süre yaşayamamasına sebebiyet vermektedir.

Yeni TTK'nın genel gerekçelerinden biri ülkenin, sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, yabancı sermayeyi çekebilmesi ve rekabet piyasasında yer alabilmesidir. Bunun için işletmeler şeffaf bir yapıya, güçlü bir sermayeye ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre çıkarılmış finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Kanunda bu tür işlemlere yönelik bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Güçlü bir sermaye yapısı içi nakdi sermayeli Anonim Şirketlerin kuruluş aşamasında;

- Nakdi sermayenin dörtte birinin tescilden önce şirket adına bankaya bloke edilmesi gerektiği (Md.345),
- Kalan dörtte üçlük kısmının tescilden itibaren iki yıl içinde ödenmesi gerektiği (Md.344),
- Şirket ana sözleşmesinin noter tarafından tasdikinden itibaren üç ay içinde kurulamaması durumunda bloke edilen sermaye miktarının, ortaklara payları oranında iade edilmesi gerektiği düzenlenmiştir (Md.345/2).

Aynı sermayeli Anonim Şirketlerin kuruluşunda, sermaye olarak konulabilecek değerler kanunun 127'nci maddesiyle düzenlenmiştir bunlar (<http://www.vergikilavuzu.com>);

- Para, alacak, kıymetli evrak ve sermaye şirketlerine paylar,
- Fikri mülkiyet hakları,
- Taşınır ve her çeşit taşınmaz,
- Taşınır ve taşınmazların her çeşit kullanma hakları,
- Kişisel emek,
- Ticari itibar,
- Ticari işletmeler,
- Haklı olarak kullanılan devredilebilir elektronik ortamlar, alanlar, adlar ve işaretler gibi değerler,
- Maden ruhsatnameleri ve bunun gibi ekonomik değeri olan diğer haklar,
- Devrolunabilen ve nakden değerlendirilebilen her türlü değer,
- Üzerinde haciz, tedbir, takyidat olan değerler ve vadesi gelmemiş alacakların aynı sermaye olarak konulması mümkün bulunmamaktadır,
- Sermaye olarak konulacak aynı değer için, Şirket merkezinin bulunacağı yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi aracılığı ile bilirkişi raporu temin edilmesi gerekmektedir.

Yeni TTK, kanunun getirdiği en önemli yeniliklerden biri de kapalı anonim ortaklığa kayıtlı sermaye sistemini kabul etme olanağını tanımasıdır (Madde 332). Kayıtlı sermaye, sadece sermayeyi arttırma hususunda yönetim kuruluna tanınmış olan yetki sınırını belirleyen bir rakam olup, söz konusu sermaye ne ödenmiştir ne de ödeneceği taahhüt edilmiştir. Bir başka ifadeyle kayıtlı sermaye, yönetim kurulunun yeni pay çıkarmak suretiyle ulaşabileceği bir tavadır (Helvacı, 1995:158).

Kayıtlı sermaye sistemi, halka açılmaya hazır olmayan veya halka açılmayı tercih etmeyen, bununla birlikte belli bir çapın üzerinde ticari faaliyet yürüten anonim ortaklıklar için yaratıcı bir çözümdür. Bu sayede, kapalı anonim ortaklıklar da kayıtlı sermayenin sağladığı esnek sermaye artırım imkanlarından yararlanabileceklerdir (<http://www.verginet.net>).

Halka kapalı şirketlerde kayıtlı sermaye tavanının tespiti herhangi bir makamın iznine bağlı olmayıp, anılan şirketlerin genel kurulları bu tavanın tespitinde serbest bırakılmış, sadece tavanın sicile tescil edilmesi aranmıştır. Halka açık anonim

ortaklıklarda kayıtlı sermaye rakamının tespiti bakanlığın iznine tabidir (SPK Tebliğ md. 4/1). Zaten kayıtlı sermaye tavanı başlangıç sermayesinin beş katından fazla olamayacağı (GTB Tebliği md. 5/5), bir başka ifadeyle halka kapalı bir anonim şirketin getirebileceği en üst sınır önceden bilinebilir olduğu için, bu hususta Bakanlığın izninin aranması artırım sürecini uzatmanın ötesinde bir anlam ifade etmeyecektir (<http://journal.yasar.edu.tr>).

Esas sermayeli anonim şirketlerin sermayesi 50.000 TL' den, kayıtlı sermaye sistemini benimseyen kapalı anonim ortaklıklarda ise başlangıç sermayesi 100.000 TL'den aşağı olamayacaktır.

Yeni kanun ile Limited şirketlerin kuruluşunda yapılan en önemli değişiklik ise ortak sayısının en az bire düşürülmesidir, eskiden olduğu gibi ortak sayısı en çok elli olabilir. Böylece gerçek sermayedarın tek başına limited ya da anonim şirket kurmasına imkân tanınmıştır. Böylece, sermayedarın sadece prosedürü tamamlamak için küçük ortak/ortaklar bulmasına gerek kalmamıştır.

Limited şirketin en az sermayesi 10.000 TL'dir. Fikri mülkiyet hakları ve internet sitesi adları (alan adları) da aynı sermaye olarak şirket sermayesine konabilir. Bir ortak birden fazla esas sermaye payına sahip olabilir.

Gerek halka açık anonim şirketlerde gerekse diğer şirketlerde sermaye gücünü arttırmaya yönelik olarak yapılan değişiklikler çerçevesinde olumlu sonuçlar alabilmek için geçiş sürecini verimli kullanmakta fayda vardır.

1.4.5.4.3. Hızlı Karar Alma ve Güvenli Ticaret

TTK ile sağlanması öngörülen bir diğer fayda ise ülkemizdeki yatırım ortamının güvenli hale getirilmesidir. Şöyle ki kalkınma için sadece yerli değil yabancı kaynaklara da ihtiyaç duymaktayız. Yabancı fonların da sadece şeffaf ve güvenli yatırım ortamına aktığı bir gerçektir. TTK'nın ülkemizde böyle bir ortamın oluşması için gerekli zemini oluşturacağı yolunda ciddi bir beklenti söz konusudur.

Ekonomik ilişkilerin giderek daha fazla kayıt altına alınması bu doğrultuda sağlanan faydalardan biridir. Diğer taraftan çağımızda yaşanan ve hatta etkisi artarak hüküm süren internet olgusu da hukuktaki yerini gelişmiş ülkelerde çoktan almıştır. Ülkemizde de TTK internetin ticaret alanındaki faydalarını kullanıcılara sunmaktadır. Elektronik ortam ve imza, ticaretin güvenli olabilmesi için yapılan bir diğer düzenlemedir. Buna göre ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi tacirlere ilişkin olarak, kanunda belirtilen işlemler elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile yapılabilir.

Kanun güvenli elektronik imzanın kullanılmasına imkan tanımakla birlikte, bazı durumlarda bunun kullanılmasını yasaklamıştır. Bunların başında; poliçe, çek, bono, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler gelmektedir. Bununla birlikte yeni TTK, konişmentonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin imzasının elektronik ortamda atılabileceğini düzenlemiştir.

Yeni TTK ile sicil hukukunda da bir takım yeni düzenlemeler gelmiştir. Şeffaflık ve bilgiye kolay ve ucuz ulaşılması amacıyla sicil kayıtlarının elektronik ortamda tutulması söz konusudur. Bu hususta yani ticaret sicili kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına ilişkin olarak usul ve esasların tanzim olunduğu bir tüzük çıkartılacaktır. Bu kayıtlar ile tescil ve ilan edilmesi gereken içeriklerin düzenli olarak depolandığı ve elektronik ortamda sunulabilen merkezi ortak veri tabanını ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği birlikte oluşturacaklardır (<https://www.kpmg.com>).

Şirket kuruluşundan başlayarak genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarına kadar her türlü yasal prosedürün online ortamda gerçekleştirilebilmesini mümkün kılan yeni TTK, ticari defterlerin de bilgisayar ortamında tutulabilmesine izin veriyor. Şirketler arası borç ve alacak ilişkilerinde ve uyuşmazlıklarda online ortamın kullanılabilmesi de uyuşmazlıkların daha hızlı çözülmesinin yolunu açıyor (<http://www.turmob.org.tr>). Yönetim kurullarının ve genel kurulların online yapılabilmesi, internet ortamında paylaşılması zorunlu olan şirket bilgileri, evraklarda görünürlük ve açıklık kararların daha hızlı alınmasına yardımcı oluyor.

Yeni kanunun getirdiği Şeffaflık, g¼c¼l¼ sermaye ve güvenli ticaret ortamı Şirketlerde daha g¼c¼l¼ ortaklık yapılarını, daha g¼c¼l¼ karar alma mekanizmalarını kurmanın yanı sıra T¼rkiye'de kurulan Şirketlerin finansmana daha kolay eriŐimini sağlayacak, uluslararası ortaklıkların ve iŐbirliklerinin ön¼n¼ a¼arak ¼lkemize yerli ve yabancı yatırımın yapılmasını sağlayacaktır.

1.5. D¼NYADA VE T¼RKİYE'DE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

D¼nyada yaşanan muhasebe skandalları finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaŐtırabilir olmasına ve ihtiyaca cevap verebilmesine engel teşkil eden skandallar olarak ifade edilebilir. Genel olarak bakıldığında İKS ile ilgili olarak yapılan ilk ¼alıŐmalar yaşanan muhasebe skandalları sonrasına dayanmaktadır. Şöyle ki bu skandallar sonucunda ortaya ¼ıkan mali kontrollere ilişkin zafiyetlerin ortadan kaldırılmasına yönelik farklı kuruluşlar farklı ¼alıŐmalar yapmıştır. D¼nyada yaşanan muhasebe skandallarına ilişkin bazı vakalara aşağıda yer verilmektedir.

Enron Vakası: Gaz dağıtımını, enerji alım-satımını ve teslimatını, e-ticaret, plastik ve benzeri sektörlerde faaliyet gösteren Enron Şirketi, 2000'li yılların başında önemli bir finansal güce kavuşmuştur (Toraman, 2002: 6). Bu vaka, Şirketin kendisini olduğundan daha karlı göstermesine ve bunun için denetim Őirketinden yardım almasına yönelik bir skandaldır. Enron Şirketinin batmasının en önemli nedenlerinden biri Şirket yönetimi tarafından yapılan yanlış muhasebe uygulamalarıdır. Şirket, denetim raporlarının yatırımcıların kararlarında önemli bir etkiye sahip olduğunu bildiğinden finansal tablolar aracılığıyla karlarını olduğundan fazla göstererek borçlarını gizlemiş ve bu Şekilde karmaşık bir mali yapı oluşturmuştur (Symes ve Süer, 2004: 114). Denetim Şirketinin hazırladığı raporda, Enron'un kazançlarını yükseltmek için muhasebe kayıtlarında ¼ok sayıda karmaşık işlem yaptığı tespit edilmiştir. Diğer yandan raporda denetim Şirketi, kusurlu işlemleri tespit etmesine rağmen Şirket hakkında olumlu görüş bildirmiŐtir (Özbirecikli, 2006: 13).

Parmalat Vakası: Temel gıda ve süt ürünlerini üretip satan Parmalat şirketinin, iştirak ettiği şirketlere (offshore) usulsüz kayıtlar ve işlemlerle aktarması sonucu oluşan bir muhasebe skandalıdır. Şirketin 1998-2003 döneminde elde ettiği 14,2 milyar Avro tutarında finansal kaynağı; iştirak yatırımlarına, bankalara ve vergi idaresine ve şirketin faaliyetlerinin dışında yer alan off-shore şirketlerine aktardığı tespit edilmiştir. Bu usulsüzlükler sonucunda şirket 2003 yılında iflasını açıklamıştır (Göçen, 2010: 115-117).

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

Xerox Vakası: Şirketin 2001 dönemine ilişkin ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından (SEC-Security Exchange Committee) denetim incelemeleri sonucunda mali kayıtlarında büyük tutarda manipülasyon tespit edilmiştir. Bu süreçte şirketin usulsüz olarak gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır (www.voanews.com).

Yaşanan büyük mali skandallardan sonra çıkan SOX yasası, gevşek denetim yapısının bir daha tehlike oluşturmaması için, özellikle halka açık şirketlerin denetim yapılarında önemli değişikliklere gidilmiştir. ABD başta olmak üzere tüm Dünyada bir çok şirket, SOX yasasına uyumluluk için özel departmanlar kurmuş ya da bu çalışma için özel departmanlar yaratmıştır. Bilişim teknoloji alt yapıları da SOX uyumluluk çalışmalarından etkilenmiştir. Örneğin, 2006 yılında SOX uyumluluk çalışmaları bilişim teknolojileri bütçesinin %15'ini oluşturmaktadır. Bu harcamalar, yeni yazılımlar ve donanımlardan ziyade yeni iş akışları, planlama ve dokümantasyon için yapılmıştır (Caldwell, 2005:80-81).

Tablo1.1. SOX 2002 Yasasının Etkileri

| ETKİLER | Yasalaşanlar | Amaçlanan Sonuçlar | Beklenmedik Sonuçlar |
|--|--------------|--------------------|----------------------|
| Şirket birleşmeleri ve kazanımları üzerinde etkisi | | | X |
| Denetim kurulları tarafından arttırılan çaba | X | | |
| Denetim piyasasının daralması | | | X |
| Denetim piyasasındaki rekabette düşme | | | X |
| Muhasebe maliyetlerindeki artış | | X | |
| Kayıtlı yönetim gereksinimlerindeki artış | X | | |
| Ücret artışı | | X | |
| Denetim ücretlerinde artış | | X | |
| SEC yaptırımları üzerindeki etkisi | | | X |
| Kişisel şirketler üzerindeki etkisi | | X | X |
| Yabancı şirketlerin uyum sürecindeki isteksizliği | | | X |
| Kurumsal şeffaflık üzerindeki artış | | X | |
| Danışmanlıktaki artış | | X | |
| Avukatlar için daha fazla iş yükü | | X | |
| Eğitim etkisi | | | X |
| Denetim sürecindeki değişiklik | | X | |
| Denetçilerin denetimi | X | | |
| Yeni ölçütler | | | X |

Kaynak: Koehn, 2004:36-40

Genel olarak bakıldığında özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ) göreceli olarak yasanın uygulanması esnasında geniş kapsamlı maliyetlere maruz kalmışlardır. Kobiler yasaya uyum amacı ile gelirlerinin önemli bir kısmını ayırmak durumunda kalmışlardır.

Tüm dünyada özellikle de ABD'de DeloitteandTouche verileri göstermektedir ki yasadan sonra denetim kurulları toplantıları daha sık olmakta ve daha uzun sürmektedir (Demircan, 2007:76). Aynı zamanda küçük denetim firmaları ve birçok halka açık şirket, sigorta maliyetleri, personel eğitimi ve artan sorumluluk riski gibi nedenlerden dolayı kapanarak denetim piyasalarının daralmasına neden olmuştur.

SOX yasası bölüm 404'e uyum maliyeti olarak yıllık tasarlanan 2 milyon \$ lık maliyet aşağıdaki ölçütlere dayandırılmaktadır:

- Yaklaşık 12.000 saatlik kurum içi çalışma,
- 3.000 saatlik kurum dışı çalışma,
- İlave olarak eklenen 590 bin \$'lık denetim ücreti

Maliyetlerin artmasının önemli bir nedeni, daha fazla muhasebe elemanı çalıştırma ihtiyacının ortaya çıkmasıdır. Bu da yasanın bir başka sonucunu gözler önüne sermektedir. Yasa, skandallarda önemli payı olan ve kontrol altına alınmaya çalışılan muhasebe ve denetim mesleğini icra edenler açısından büyük bir refah kaynağı olmuştur. Yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebeci ve denetimlere olan talep dikkat çekecek şekilde artış göstermiştir. Bu alanda çalışanların sayısının kısıtlı olması, yasanın getirdiği tüm sorumlulukları az sayıdaki meslek sahibinin omuzlarına yüklediği için de yasanın etkin olarak işlemesi konusunda şüpheler mevcuttur (www.sgb.gov.tr).

Sarbanes Oxley'in getirdiği yasal düzenlemelerden sonra kontrolün dünyada genel kabul görmüş bütünleşik çerçevesini geliştiren Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından SOX yasasına ek olarak " Kurumsal Risk Yönetimi " çerçevesini geliştirmiştir.

ABD'de COSO'nun 2004 yılında yayımlanan, kurumsal risk yönetimi dünya genelinde otorite olarak kabul edilmiştir. North Carolina State Üniversitesi 2010 yılında COSO komisyonunun Kurumsal Risk Yönetimi uygulamaları üzerine bir anket düzenlemiştir. 460 kişinin katıldığı on-line ankette işletmenin risk yönetimi uygulamalarının ortaya konmasının yanı sıra COSO'nun kurumsal risk yönetiminin etkinliği ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma ile ilgili önemli bulgular aşağıda gösterilmiştir (www.coso.org):

- Anket sonuçlarına göre kurumsal risk yönetimi olgunlaşmamış görünebilir. Katılımcıların sadece %28'i gelinen aşamada, kendi kurumsal risk yönetimi yöntemlerinin, güçlü, sistematik ve tekrarlanabilir olduğunu söylemiştir. Katılımcıların aşağı yukarı %60'ı ise, tanımlanmış kurumsal risk yönetiminin aksine, risk izleme yöntemlerinin geniş çoğunlukla geçici veya sadece bireysel kategoriler içinde olduğunu ifade etmiştir.
- Organizasyonların çoğu kurumsal risk düzeyi konusunda kayda değer düzeyde memnuniyetsiz görünüyor. Katılımcıların hemen hemen yarısı, kurumsal risk yönetiminde örgütlerinin düzeyini çok olgunlaşmamış veya biraz olgun olarak tanımlamıştır. Katılımcıların yaklaşık %35'i ise üst

yöneticilere raporlanan risk göstergelerinden hiç memnun olmadıklarını ya da minimum düzeyde memnun olduklarını itiraf etmiştir.

- Ankete katılan organizasyonların yarısı, yönetim kurulundan bir üyesini risk gözetim sorumluluğuna atamışken diğer yarısında yönetim kurulu böyle bir sorumluluk üstlenmemiştir.
- Katılımcıların aşağı yukarı 2/3'ü, işletmenin üst risklerinin düzenli olarak yönetim kuruluna raporlandığını söylemiştir fakat bu risk raporlarını yapılandıramadıklarından şikayetçiler. Bunun yanı sıra yarıdan az katılımcı (yaklaşık olarak %44), risklerin belirlenmesi ve takibini ya hiç yapmadıklarını ya da minimum düzeyde yaptıklarını söylemiştir.
- Katılımcıların %25'i, büyük risklerin algısı ve yönetilmesi konusunda önemli ölçüde belirsizlik olduğunu düşünmektedir.

Sonuç olarak, katılımcıların çoğu COSO'nun kurumsal risk yönetimi çerçevesinin teorik olarak sağlam olduğunu, geniş bir kitle tarafından kabul edildiğini ve güçlü bir risk yönetim sürecinin temel unsurlarını açıkladığını düşünmektedir. Ancak, kurumsal risk yönetiminin aşırı teorik olduğu konusunda eleştiriler bulunmaktadır.

Türkiye'de, Türk kamu yönetiminde ise iç kontrol ile ilgili olarak küresel düzeyde kabul edilen standartların benimsendiği ve İKS'nin doğru anlaşılma eğiliminde olduğu gözlenmektedir. Teoride 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde İKS'nin kamu mali yönetiminde INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ile uluslararası genel kabul görmüş metinlerden oluşturulduğu görülmektedir. Bununla birlikte Türk kamu yönetiminin İKS ile ilgili gerek yapısal gerekse uygulamaya dönük bir takım sorunlar vardır. Şöyle ki yapılan çalışmalara rağmen uygulamada ülkemizde özellikle kamuda denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanıldığı ve var olan keyfi yaklaşımların denetim sistemini son derece sorunlu hale getirdiği çok sayıda denetim birimi ve müfettişe rağmen israf ve yolsuzlukların önüne geçilemediği netice itibariyle kamu denetim sisteminin etkisiz olduğu gözlenmektedir.

İKS'nin yönetimin bütün faaliyet alanlarını kapsamaması gerektiği düşüncesi tüm dünyada kabul edilirken, üst yönetimin ve her düzeydeki personel kurumunun

misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul bir güvence sağlayan iç kontrol sürecinin var olması gerekirken Türkiye’de iç kontrolden sadece belirli kişilerin sorumlu olması gerektiği algısı vardır (Akyel, 2010: 95-96).

Türkiye’de üst yönetimin iç kontrolle ilgili tavrı belirsizdir. Bunun nedenlerinden biri de İKS’nin işletmeler için maliyetli olduğu için bir lüks olduğu düşüncesidir. Diğer nedeni ise Türkiye’deki işletmelerin büyük çoğunluğunu aile işletmelerinin oluşturmasıdır. Bu durum biraz daha incelenecek olursa aile işletmelerinin çoğunun yönetiliş bakımından kurumsallıktan bir hayli uzak olduğu ve İKS’nin bileşenlerini uygulamadığı bir gerçektir. Bu bağlamda İKS’ye yeterli önemi vermeyen işletmelerde ortaya çıkan hatalar, hileler, güvenilir bilgi akışının sağlanamaması, üst yönetimin doğru kararlar vermemesi nedeniyle işletmelerin amaçlarına ulaşamamasına neden olmaktadır. Oysa üst yönetimin tavrı önemlidir. Üst yönetim iç kontrolün gerçekleşmesi için her zaman destekleyici bir tavır içinde olmalıdır. Bu çerçevede ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumunun kurulması ve iç kontrol eksikliklerinin giderilmesi için çalışmalara başlanması önemli bir adımdır (Akyel, 2010: 95-96).

Bankalarda iç kontrol yapısının kurulması gereği ülkemizde yaşanan krizler neticesinde algılanmıştır. Bununla beraber Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) İç Denetim ve Risk Yönetimi Yönetmeliğini yayınlamıştır¹. Bankaların tesis edecekleri iç denetim ve risk yönetimi sistemlerine ilişkin olarak Şubat 2001’de çıkarılan yönetmelik ile bankalar ve özel finans kurumları için öngörülen iç denetim ve risk yönetimi sistemleri yapısı, İKS’nin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesine ilişkin olarak tanımlanan ortam ve koşullar ile varlığı şart koşulan diğer unsurlar, finansal sistem üzerinde doğrudan, reel sektör üzerinde de hem doğrudan hem de dolaylı bir biçimde basiretli ilkelerin uygulanması yönünde bir takım etkiler yaratmıştır. Bu kapsamda düzenleme ve denetleme otoriteleri banka şeffaflığını, risklerini etkin bir şekilde yöneten bankaları ödüllendiren, risk yönetimi yetersiz ve ihtiyatsız olan bankaların cezalandırıldığı bir piyasa disiplini mekanizması anlayışına dayanmaktadır. Ancak her ne kadar yerinde düzenlemeler

¹Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete

yapılsa da ÷lkemizde ekonomik sektörlerin yapısı, finansal piyasaların niteliği, borçlu ve alacaklıların davranışları ve rekabetçi ortam söz konusu disiplini uygulamaya teşvik etmemekte, çağdaş risk yönetiminin gelişmesini engellemektedir (<http://www.bddk.gov.tr>). İşletmelerde kurumsal yönetişimin etkin ve düzgün bir şekilde uygulanmaması bankacılık denetim mekanizmalarının da etkin olarak çalışamayacağı düşüncesi geniş kabul görmektedir (<http://www.bddk.gov.tr>).

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİŞİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. KURUMSAL YÖNETİŞİM KAVRAMI

Kurumsal yönetim kavramının insan hayatına girmesi 1930'lu yıllara dayanmaktadır. Kurumsal yönetim alanında ki ilk çalışmalar 1970 ve 1980 yıllarında ABD şirketlerine odaklanarak yapılmıştır. 1990'lı yılların başlarında ise ABD dışındaki ülkelerde de kurumsal yönetim alanında çeşitli çalışmalar yapılmaya başlandı. Bu araştırmalar çoğunlukla Japonya, Almanya ve İngiltere gibi büyük dünya ekonomilerine sahip olan ülkelere yapıldı. Sonraki yıllarda ise gelişmiş ve gelişmekte olan pazarlar için dünya genelinde kurumsal yönetim üzerine bir araştırma patlaması yaşanmıştır (Sönmez, 2011: 62).

Kurumsal yönetim kavramının gelişmesi ve şekillenmesi ise 1999 yılına dayanmaktadır. Bu tarihin temelinde 1997-1998 yıllarında yaşanan ve tüm dünyada etkisini gösteren Asya Krizi önemli rol oynamıştır. Özellikle makro düzeyde yaşanan ekonomik krizler, şirketlerin yaşamış oldukları usulsüzlükler (Enron, Worldcom) gibi etkenlerin ardından halka açık şirketler, ardından halka kapalı şirketler, ardından aile şirketleri, kamu işletmeleri, sivil toplum kuruluşları ve spor kulüplerini içerecek şekilde genişletilmiştir. Kurumsal yönetim konusunda atılan en önemli adımın ise mali piyasalara olan güvenin yeniden kazandırılmasını hedefleyen ve bu yönde hazırlanarak 2002 yılında yürürlüğe girmiş Sarbanes-Oxley kanunu olduğunu söyleyebiliriz (Sönmez, 2011:62).

Kurumsal yönetim yönetim kurullarında ve yönetim birimlerinde olabilecek fırsatçı yöneticilere karşı işletme sahiplerinin ve hissedarların menfaatlerini dengelemek amacıyla ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim, firma yöneticileri ve çalışanlar arasındaki hak ve sorumlulukların yapısıyla ilgilenir (Aoki, 2000, s.11).

Anglo-Sakson sistemindeki kurumsal yönetim anlayışında yönetimin hissedarların çıkarları ve amaçları doğrultusunda hareket ettiği görülmektedir. Ayrıca bu sistemde, rekabet ve piyasa koşullarının, şirket yöneticilerini hissedarların

çıkarları doğrultusunda hareket etmeye zorlayacağı gibi hissedarların temsilcileri olan yönetim kurullarının, üst yönetimin şirketi hissedarların talep ve beklentilerine uygun yönetip yönetmediğini denetlemekle sorumlu oldukları da vurgulanmaktadır (Kayacan, 2006:46). Bu sistemdeki yaklaşıma göre karlılığın hissedarların en önemli beklentisi olduğu öngörülmektedir.

Kıta Avrupası anlayışına göre ise, anonim şirketlerin idaresinde ve faaliyetlerinde kar elde etme ve bu karı sahiplerine dağıtmanın yanı sıra tüm ortakların haklarının korunması, ortakların talep ve beklentilerinin karşılanması ve ortaklar arasında iletişim ve etkileşimin sağlanması hedeflenir ve böylece şirket ortakları tarafından bir takım sosyal sorumlulukların yerine getirmesi sağlanır.

Genel bir ifade ile açıklamak gerekirse hem kurumsal bazlı hem de piyasa mekanizmasının bir kümesi olarak kurumsal yönetimi, sahiplerine şirketin değerin maksimize edecek kararlar aldırarak, sahiplerinin kişisel çıkarlarını kontrol eden bir sistem olarak tanımlayabiliriz (Diane 2002:1).

2.2. KURUMSAL YÖNETİŞİMİN GELİŞİMİNİ SAĞLAYAN ETKENLER

Girişimcilerin, ortakların ve şirket müdürlerinin kontrol eksikliğinden kaynaklanan değer kaybını en aza indirmek kurumsal yönetim üzerine yapılan araştırmalarda temel teşkil eder.

1990'lı yıllarda önem kazanan kurumsal yönetim ile ilgili araştırmalar büyük ölçüde ABD'deki şirketler üzerine odaklanmıştır. Bunun nedeni daha önce de belirtildiği gibi, uluslararası piyasalarda art arda gelişen krizler ve ABD'nin 7. en büyük şirketi Enron'ın iflası, telekom şirketi Worldcom skandalı ardından diğer bir telekom şirketi olan Global Crossing'in de iflasını açıklamasıdır.

Kurumsal yönetişimin gelişimini sağlayan etkenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Günümüz şirketleri maddi olan varlıkların yanı sıra patent, marka vb. maddi olmayan varlıklarla da faaliyetlerini sürdürmektedir. Yaşanan gelişmeler ve değişimler istihdam yapısında da kendini göstermektedir. Çalışan kadınların sayısı artmış, esnek çalışma sözleşmeleri yaygınlaşmıştır. Yatırımcı güveni kurumsal yönetişimin gereklerinin yerine getirilmesiyle kazanılabilir ve böylece şirket, rakipleri karşısında rekabet üstünlüğü sağlamış olur. Önemli ve hızlı gelişmelerin yaşandığı dünyada, ülkelerin, şirketlerin ve piyasaların rekabet gücünün artırılmasında kurumsal yönetim büyük önem taşımaktadır ve yardımcı olmaktadır (SPK, 2005: 1-2; Gürbüz ve Ergincan, 2004:3; Şehirli, 1999:11-15).
- Yatırımcılar bir ülkeye veya şirkete yatırım yapmadan önce finansal performans kadar önemli olan kurumsal yönetim uygulamalarını da inceleyip yatırım yapma veya yapmama kararı vermektedirler. Yatırım kararı alırken iyi kurumsal yönetim uygulamalarına sahip şirketler için daha fazla fiyat ödemeye hazırlardır. Bu ilkelerin uygulanmasını şirketin performansını olumlu yönde etkilemektedir ve kurumsal yönetişimin önem kazanmasını sağlamaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006:11-37; SPK, 2005:1-2; Gürbüz ve Ergincan, 2004:3).
- Ulusal ekonomilerin büyümesi ve küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki sınırların kalkması sonucu yatırımcılar ülkeleri dışındaki alternatifleri de değerlendirmektedir. Uluslararası işletmelerin hemen hemen tüm ekonomilerde gerek yerli işletmelerle oluşturdukları ortaklıklar gerekse birleşmeler yolu ile giderek daha önemli hale gelmesi sonucu, uluslararası sermaye hareketleri artmaktadır ve finansal piyasalar derinleşmektedir. Ancak yatırım yapılan yerlerdeki yönetim anlayışı farklılığı nedeniyle uluslararası fonlar zarar görmektedir. Böyle bir ortamda şirketlerin yatırımcıları çekebilmek için güvenilir olmaları gerekmektedir. Bu da kurumsal yönetim ilkelerini uygulamakla mümkün olabilir. Küreselleşmenin hız kazanması ve gelişen ticaret ilişkileri sonucunda ülkelerin birbirine olan bağılıklarının artması kurumsal yönetim kavramının önemli hale gelmesine neden olmuştur (Demirbaş ve Uyar,

2006:11-37; Baraz, 2004:764; Şehirli, 1999:2-15). Şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliklerinin azalması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içinde CEO unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması kurumsal yönetişimin giderek daha fazla tartışılan bir konu haline gelmesini sağlamıştır (Baraz, 2004: 764).

- Hisse senedi sahipliğinin artması sonucunda halka açık işletmelerin şeffaf bir yönetim sergilemelerinin önem kazanması, yatırımcıları korumak amacı ile sermaye piyasalarını düzenlemek ile sorumlu olan kuruluşların kurumsal yönetişime ilişkin düzenlemeler yapmaya başlamaları, yatırımcıların ilgili işletmeye yatırım yapmadan ve kredi verenlerin kredi vermeden önce KY kalitesine ve uygulamalarına dikkat etmeleri, şirketlere özsermaye ya da kredi olarak yapılan yatırımlarda kurumsal yatırımcıların ağırlığının artması kurumsal yönetim uygulamalarına verilen önemi artırmıştır. İyi kurumsal yönetim uygulamaları, şirketin riskinin ve yatırımcıların talep ettikleri getiri oranını düşmesini sağlamaktadır ve yatırımcılar açısından güvenilir şirket olarak algılanmayı kolaylaştırmaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006:11-37; Göcenoğlu ve Girgin, 2005: 5; Gürbüz ve Ergincan, 2004:3).
- Anonim şirketlerin ortaya çıkmasıyla beraber bu şirketler ekonomik sistemde çok büyük ve önemli bir yere sahip olmuşlardır. Öncelikle tek başlarına üretime katılamayan küçük tasarruflardan topladıkları sermayelerle büyük sermayelerin oluşmalarını ve üretime katılmalarını sağlamaktadırlar. Ayrıca, büyük sermayeye sahip bu şirketler, sahip oldukları potansiyel ve güç ile üretim giderlerini düşürerek piyasadaki rakiplerine oranla daha ucuz ve kaliteli mal ve hizmetler sunarak tüketicilerin çıkarlarını da korumuş olurlar. Ekonomi ve ülke için bu kadar önemli olan anonim şirketlerin kurumsal yönetişim ilkelerini benimsemesi ve uygulaması sonucunda, şirketlerin performansları olumlu yönde etkilenir ve bu da ekonomik kalkınmayı sağlar. Ayrıca kurumsal yönetişim uygulamalarının başarısı beraberinde finansal şeffaflığı, şirketlerin kontrolünü, yatırımcıların korunmasını da getirir (TÜSİAD, 2000: 9; Şehirli, 1999: 2, 11-15).
- İyi kurumsal yönetişim uygulamalarına sahip olmak kadar bunları ilgililere göstermek de önemlidir. Kurumsal yönetişim şirketin amaçları arasında yer almalı, tüm çalışanları tarafından benimsenmeli ve bu ilkeler doğrultusunda hareket edilmelidir (Tekinay, 2006: 58-60).

- Hız kazanan ve sayıları artan özelleştirme uygulamaları kurumsal yönetişimin giderek daha önemli hale gelmesini sağlamıştır.
- Yaşanan şirket skandalları ve 1997 Uzakdoğu krizinin meydana gelmesinin önemli nedenlerinden bir tanesi de kamunun ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersiz olduğu görüşüdür. Bu gelişmeler, kurumsal yönetişimde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin yatırımcı güveni ve genel ulusal ekonomik performans üzerindeki önemini tüm dünyaya kanıtlamıştır. Bu skandalların pek çok ülkeyi ekonomik olarak etkilemesi ve sonrasında yapılan düzenlemeler (örneğin, ABD'de 2002 yılında yürürlüğe giren SOX yasası) kurumsal yönetişimin önem kazanmasının nedenlerindedir (Demirbaş ve Uyar, 2006:11-37; Kula, 2006:12; Göcenoğlu ve Girgin, 2005:5; SPK, 2005:1-2; Gürbüz ve Ergincan, 2004a: 3; TÜSİAD, 2000: 9).

Sonuç olarak, kurumsal yönetişimle ilgili olarak yoğun bir araştırma hala büyüyen bir şekilde devam etmektedir.

2.3. KURUMSAL YÖNETİŞİMİN FAYDALARI

Kurumsal yönetişim, sorumluluk, hesap verilebilirlik, şeffaflık ve adil olmak gibi etik kavramları öne çıkaran bir yönetim biçimidir. Tüm çıkar gruplarına eşit muamele yapılması, tüm bilgilerin hissedarlarla ve ortaklarla eşit olarak paylaşılması, yürütülen faaliyetlerin hesabının verilmesi ve toplum değerlerini yansıtan kurallara saygılı olunması kurumsal yönetişimin temel prensipleri olarak sıralanmaktadır.

Kurumsal yönetişimin şirketlere sağlayacağı faydalar şöyle özetlenebilir (Aktan, 2006, 14);

- Şirketin finans kaynaklarından daha kolay finansman teminine imkan sağlar,
- Likidite sıkıntısı içinde bulunan şirkete nakit para girişi sağlar,
- Yerli ve yabancı yatırımcının güveni tesis edilir ve böylece uzun vadeli sermaye girişi hızlanır,
- Finansal krizlerin daha kolay atlatılmasına imkan sağlar,
- Kurumsal yönetişim, şirket varlıklarının değerini yükseltir,

- Şirket yönetiminde, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu dolayısıyla yolsuzluklar azalır,
- Şirkette güç ve yetki istismarını engeller ve keyfi yönetimi ortadan kaldırır,
- Tüm paydaşların çıkarlarına hizmet edeceği için şirketler ile paydaşlar arasındaki ilişkilerin ve diyalogun artmasına katkı sağlar,
- Şirket faaliyetlerinde uzun dönemli istikrar sağlar,
- Şirketin rekabet gücünü artırır,
- Şirket karlılığında artış sağlar.

Bu özellikleri ile kurumsal yönetim anlayışı, şirketlerin sermaye maliyetinin düşmesini, finansal olanaklarının ve likiditelerinin artmasını sağlarken bir yandan da şirketlerin ve finansal piyasaların yeniden yapılanmasında, gelişmesinde ve denetiminde önemli bir rol üstlenmektedir. Son dönemlerde uluslararası fon yöneticileri gelişmekte olan ülkelere veya bu ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere ve yatırım fonlarına yatırım yaparlarken, finansal performans kadar kurumsal yönetim uygulamalarını ve bu uygulamaların kalitesini de gözetir hale gelmişlerdir (Öztürk, t.y.:397).

2.4. KURUMSAL YÖNETİŞİMİN İLKELERİ

Yaşanan uluslararası krizlerin ardından bu sürecin atlatılabilmesi ve kurumsal yönetim mekanizmasına işlerlik kazandırabilmesi amacıyla OECD kurumsal yönetim ilkelerini yayımlamıştır. Genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarında eşitlik, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri ortak ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır. OECD tarafından yayınlanan kurumsal yönetim ilkeleri sonrasında hemen hemen her ülke içinde bulunduğu şartları da göz önünde bulundurarak kendi kurumsal yönetim düzenlemelerini oluşturmuştur.

Eşitlik ilkesi, şirket yönetiminin her türlü faaliyetinde paydaşlara eşit davranılmasını ve oluşabilecek çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder. Bu ilkeye göre, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere tüm hissedarların hissedarlık hakları korunmalı ve bu hakların rahatça kullanılabilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca bütün hissedarların toplantılarda eşit muamele görmeleri

sağlanmalıdır. Kısaca bu ilkeye göre, tüm hissedarlara adil muamele yapılması sağlanmalı, haklarının ihlali halinde ise yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme hakkına sahip olmalıdırlar.

Şeffaflık ilkesi, pay sahiplerinin ve sermaye piyasasında rol sahibi tüm aktörlerin tam bilgilendirilmesini ve aydınlatılmasını hedeflemektedir. Bu sebeple maddi ve şekli kamuyu aydınlatmayı kapsamaktadır. Şeffaflığın anonim şirketler hukukundaki yeni aracı, internet, elektronik ortamda aktarmalar ve web sitesi kurulması zorunluluğudur (www.denetimnet.net).

Kurumsal yönetişimin bir diğer ilkesi sorumluluktur. Sorumluluk ilkesi, kanunlara ve toplumsal değerlere uygunluğu güvence altına almak amacıyla doğru hedefler koymayı ve bunları uygulamayı amaçlamaktadır. Sorumluluk ilkesi doğruları teşvik eden yanlışları cezalandıran bir kontrol yöntemi olarak görülmektedir. İlke ile şirket faaliyetlerinin kanunlara ve toplumsal değerlere uygun bir biçimde gerçekleştirilmesine yönelik olarak yönetimin sorumluluğuna işaret edilmektedir (Dinç ve Abdioğlu,2009:157, 184).

Hesap verebilirlik kavramı, yöneticilere belirli bazı görev ve vazifelerini yerine getirmeleri ve vazifeleriyle ilgili kural ve standartlara uymaları konusunda bir takım sorumluluklar yüklemek anlamına gelmektedir. Böylece, yöneticilerin faaliyetlerine ilişkin rapor ve hesap vermekle yükümlü olduğu kişi ve organ açıkça belirlenir ve yönetici iyi performans gösterdiğinde ödüllendirilirken yetersiz performansının sonuçlarına katlanır. Bir birimin yöneticisi emrindeki personelin yerine getirdiği faaliyetler için de hesap vermekle yükümlü tutulabilir (Sigma, t.y.:1).

Kurumsal yönetişimin etkili uygulanabilmesi için işletmede yönetişim anlayışının oluşması ve gelişmesi gerekmektedir. Bu anlayışın oluşması ve gelişmesi, yöneticilerin bireysel istek ve çıkarlarını arka planda tutulmasına, işletme için ortak ve doğru vizyonun geliştirilmesine, hiyerarşik yönetim yerine esnek yönetimin uygulanmasına ve kurumsal yönetişim ilkelerinin geliştirilmesine bağlıdır.

2.5. KURUMSAL YÖNETİŞİM ALANINDAKİ GELİŞMELER

2.5.1. Kurumsal Yönetişim Alanında Dünyadaki Gelişmeler

Dünya genelinde yapılmış bir araştırma henüz olmamasına rağmen Adam Smith bir yazısında kurumsal yönetim kavramından olmasa da bu kavramın gerekliliklerinden bahsetmiştir. Adam Smith (1776) “şirketlerin kontrolünün ve mülkiyetinin tamamen aynı kişide olması haricinde, şirketlerin sahipleri ve denetleyicileri arasında çıkar çatışmaları olma ihtimali yüksektir zaten yönetim ve denetimin ayrılmasında da fayda vardır, aksi takdirde böyle bir yapının kalıcı olma ihtimali son derece düşüktür” demiştir (Denis ve Connell, 2002:1).

Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından hazırlanan ve “Millstein Raporu” olarak da bilinen rapor (Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets) ve bunu takiben 1999 yılında yayınlanan OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri, bu alandaki en önemli gelişmeler olmuştur. OECD son dönemde meydana gelen olaylar nedeniyle 1999 yılında uygulamaya konulan ve uluslararası piyasalarda bu konuda önemli bir referans teşkil eden OECD Kurumsal Yönetişim Prensipleri’ni gözden geçirerek, mevcut kurumsal yönetim sistemlerinin eksiklikleri ve gelişme gereken alanları belirlemek üzere çalışmalar başlatmıştır. Ayrıca son dönemde Dünya Bankası, OECD ve bu iki örgütün özel sektör temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Global Kurumsal Yönetim Forumu (Global Corporate Governance Forum- GCGF) çalışmaları öne çıkmaktadır. Forumun amacı ülkelere kurumsal yönetim standartlarını geliştirmek için yardımcı olmaktır (Erdönmez, 2003:43).

2001-2002 dönemi boyunca Amerika’da yaşanan yüksek profilli kurumsal başarısızlıklar sonucu 2002 yılında kabul edilen Sarbanes Oxley yasası (SOX) bu alanda geliştirilen en önemli çalışmalardan biridir. Yasa ile kurumsal yönetimin dünya genelinde uygulanabilirliğini ve uyumunu sağlamak, yaşanabilecek usulsüzlük ve dolandırıcılık olasılığını azaltmak için farklı hükümler içeren kurallar koyulmuştur. Bu kurallar çerçevesinde, genel koordinatör (CEO) ve finans sorumlusuna (CFO) bir takım sorumluluklar yüklenmiştir. Bu sorumlulukların esas amacı, finansal tabloların tamamen sermaye piyasası kurallarına uygun olduğuna

ilgili tarafları inandırmak ve şirketin finansal durumunu ve operasyonlarının sonuçlarını dürüstçe ve belgelere dayalı olarak sunmaktır. Yasa, yaşanan kurumsal skandallar nedeniyle bir takım izleme mekanizmalarının geliştirilmesi gerektiğini de savunmaktadır. Geliştirilen bu mekanizmalarla işletme yönetimine yüklenen sorumluluklara benzer şekilde bağımsız dış denetçilere de sorumluluklar yüklenmektedir. Bağımsız denetçiler bu yasayla işletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik olarak yönetimin hazırladığı iç kontrol raporunu da onaylayıp tasdik etmek zorunda kalmışlardır. Ancak henüz getirilen bu kuralların gerçekten daha etkili ve daha yüksek kurumsal değere yol açıp açmadığı belli değildir (Vidhi,2007:1789).

2.5.2. Kurumsal Yönetişim Alanında Türkiye'deki Gelişmeler

Türkiye’de kurumsal yönetişim alanında özellikle uluslararası piyasalarda yaşanan finansal krizler ile Amerika’da yaşanan şirket iflasları sonrasında dünyadaki gelişmelerin dışında kalmamak ve sermaye piyasalarının, ekonomik kalkınmaya olan katkısını arttırabilmek için bir takım düzenlemeler geliştirilmiş ve geliştirilmeye de devam edilmektedir.

Şirketlerin üst yönetimini oluşturan Yönetim Kurulu’nun nasıl idare edilmesi gerektiğini belirten kurumsal yönetişim ilkelerinin uygulanabilirliği her ülkenin sosyal, kültürel ve tarihsel geçmişlerinden kaynaklanan yönetim anlayışlarına göre farklılıklar göstermektedir. Amerika’dan Japonya’ya, İngiltere’den Türkiye’ye kurumsal yönetişim alanında birçok çalışmalar yapılmış ve “iyi yönetim kodları” belirlenmiştir. Hemen hemen her ülke kendi kurumsal yönetişim ilkelerini yayınlamıştır. Uluslararası alanda kabul görmüş, 1999 yılında yayınlanan OECD ilkeleri birçok ülke ve şirket uygulamalarına temel teşkil etmiştir.

Bu alanda dünya genelinde kabul gören Amerika ve Japonya’nın temsil ettiği iki temel kurumsal yönetişim sistemi bulunmaktadır. Bunlarda piyasa bazlı olanı daha çok kar odaklıyken, ilişki bazlı olanı daha çok paydaşlarla olan ilişkilere önem vermektedir. Zamanla bu iki yaklaşımın birbirine yakınlığı gözlemlenmiştir (Karayel, 2006:2).

Türkiye’de 2002 yılında TÜSİAD Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu tarafından ‘‘Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu’’ yayınlanmıştır. Ardından 2003 yılında SPK tarafından hazırlanan ‘‘Kurumsal Yönetim İlkeleri’’ yayınlanmış ve halka açık şirketlerdedahil olmak üzere tüm A.Ş. lerin bu ilkelere uymaları tavsiye edilmiştir. 2004 yılında SPK’nın Uyum Beyanı düzenlemesi ile halka açık şirketler, bu ilkelere ne ölçüde uymakta olduklarını ve uymadıkları hususlar ile ilgili gerekçelerin neler olduğunu faaliyet raporlarında açıklamakla yükümlü tutulmuştur. ‘‘Uy ya da açıkla’’ olarak adlandırılan bu yaklaşım, halka açık şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulama konusunda teşviki açısından oldukça önemli bir gelişmedir (Sakarya ve Özmen, 2008:111).

Türkiye’de kurumsal yönetişimin uygulanabilirliğindeki en önemli problem şirketlerin çoğunun aile işletmesi olmasıdır. Aile şirketlerinde bazı bilgilerin gizli kalması istendiğinden yönetim kurulu da aile üyelerinden seçilir. Bu da işletmeyi yöneten ve denetleyen aynı kişi olması demektir. Ancak denetimin etkin olabilmesi için bu işlevi yerine getiren idarecilerin işletmeden bağımsız olması önem taşımaktadır. Yönetim kurulunun bağımsızlığı için ölçüler değişiklik göstermektedir. Mesela Cadbury raporuna göre, Yönetim Kurulu’nda en az 3 bağımsız dış üye olması tavsiye edilmektedir (Nikomborirak ve Tangkitvanich, 1999:22).

Genel olarak bakıldığında, Türkiye’de şirket yönetimlerinde aile hâkimiyetinin sürmesi, Genel Kurul’da temsil zorlukları, Yönetim Kurulu’nda temsil edilememesi gibi sorunlar kurumsal yönetişim açısından mevcut eksikliklerdendir. Ülkemizde kurumsal yönetişim bilincinin oluşması için çeşitli kuruluşlar tarafından toplantı, konferans ve eğitimler düzenlenmeli kurumsal yönetişim ilkelerinin çok daha fazla şirket tarafından kullanılması teşvik edilmelidir.

2.5.2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Kurumsal Yönetişim İle İlgili Düzenlemeler

Uluslararası piyasada yaşanan finansal krizlerin, şirket skandallarının temelinde kötü yönetim kavramının olduğu görüşü iyi kurumsal yönetişimi ön plana çıkarmaktadır. Bir ülkenin kurumsal yönetişim düzenlemeleri yapılırken, ülkenin içinde bulunduğu temel koşullar, sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyi, rekabetin

yoğunluğu, bankacılık sistemi gibi etkenler dikkate alınmaktadır. Yeni TTK'da kurumsal yönetimle ilgili düzenlemeler bu etkenlerin yanında ABD'deki Sarbanes Oxley yasasından sonra ortaya çıkan gelişmelere dayandırılmıştır.

Yeni TTK'da kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemeler madde 1529'da tek madde halinde düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre Sermaye Piyasası Kurulu halka açık anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerini, yönetim kurulunun kurumsal yönetime ilişkin açıklamalarının esaslarını ve şirketlerin kurumsal yönetim açısından derecelendirme kural ve sonuçlarını belirlemeye yetkilidir (md 1529/I). Ayrıca, diğer kamu kurum ve kuruluşlarının, sadece kendi alanları için geçerli olan kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili düzenlemeleri, ancak ilgili düzenlemenin ayrıntıya ilişkin olması ve Sermaye Piyasası Kurumunun onayının alınması kaydıyla yapabilecekleri belirtilmektedir (md 1529/II).

Kurumsal yönetime ilişkin Yeni TTK unsurları aşağıdaki gibi özetlenebilir Aksoy,2013:48):

- Türk Ticaret Kanunu'nun kurumsal yönetim düzenlemeleri sadece halka açık anonim şirketleri kapsamına almaktadır,
- Kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili yetkili kuruluş olarak Sermaye Piyasası Kurulu belirlenmiştir. Böylece yetkili kuruluşa ilişkin oluşabilecek karışıklıkların önüne geçilmektedir,
- Sermaye Piyasası Kurulu, halka açık anonim şirketlerde aşağıdaki hususları belirlemeye yetkili kılınmıştır:
 1. Kurumsal yönetim ilkelerini,
 2. Yönetim kurulunun kurumsal yönetime ilişkin açıklamalarının esaslarını,
 3. Şirketlerin kurumsal yönetim açısından derecelendirme kural ve sonuçlarını.

Diğer kamu kurum ve kuruluşlarına da kendi alanları ile ilgili olmak kaydıyla kurumsal yönetim ilkelerini belirleme yetkisi verilmektedir ancak bunun için;

1. Sermaye Piyasası Kurulunun onayının alınması,

2. Kurum tarafından belirlenen ilkelerin ayrıntıya ilişkin olması gerekmektedir.

Ayrıca kanunun 375. maddesinde şirketler tarafından etkin bir İKS'nin kurulması ve iç denetimin gerekliliğine işaret eden düzenlemeler yapılmıştır.

Bu madde ile paralel olarak kanunun 366. maddesinde, yönetim kurulu tarafından işlerin gidişatının izlenmesi, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlanması, kararlarını uygulatması, iç denetim amacıyla komite ve komisyonlar kurulabilmesi söylenmiştir. Kanunda hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde "Tehlikelerin Erken Teşhisi Komitesi" kurulmasının zorunlu tutulmuştur. Sayılan bütün bu Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleri de kurumsal yönetime hizmet etmekte, kurumsal yönetimle yakından ilgili kabul edilmektedir.

2.6.KURUMSAL YÖNETİŞİM İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Kurumsal yönetimle ilgili yaşanan sıkıntılar, küresel boyutta yaşanan şirket yolsuzlukları, muhasebe ve denetim skandalları, şirketlerin kriz karşısında dayanıklı bir yapı kurma isteği işletmelerde kurumsal yönetimle beraber iç kontrolün önemini de ön plana çıkarmıştır.

Şirketlerde ortaklık ve yöneticiliğin birbirinden ayrılması olgusu, kurumsal yönetimin hitap ettiği en temel sorunun kökenini oluşturmaktadır. Bu temel çatışma kategorisinde pay sahipleri, şirketi kontrol eden profesyonel yöneticilerin işletme değerini kendilerine aktarmaları şeklindeki sömürü ile karşı karşıyadırlar (Kula, 2006:23). Yöneticiler şirket kaynaklarını verimsiz kullanabilirler veya doğrudan bu kaynakları hırsızlık, transfer fiyatlaması veya rayiç üzeri yönetici maaşları gibi yollarla kendi çıkarlarına hizmet edecek şekilde kullanma yoluna gidebilirler (Melsave Yurtoğlu, 2006:9). Yatırımcı haklarının iyi korunmadığı, yatırımcıların kontrol haklarının olmadığı durumlar, yöneticilere yönetim haklarını daha rahat kötüye kullanma imkanı vermektedir. Kontrol gücünü elinde tutan kişilerin bu güçten dolayı kendilerine özel yarar sağlamaları, diğer yatırımcıların mülksüzleşmesine yol açmaktadır (Baskıcı, 2012:52). Kontrol gücünü elinde bulunduranların fazla güçlenmesi ve hareket serbestisi kazanması, kendi çıkarlarına göre davranmalarına

sebepler olurken beraberinde kötü yönetim ve başarısızlığı getirmektedir (Rubach, ve Picou, 2005:30).

Kurumsal yönetimle amaçlanan hedefler; işletme performansının artırılması, ilgili tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ve yatırımcı güveninin sağlanmasıdır. Kurumsal yönetim ilkelerinin ve yapılan düzenlemelerin uygulanması, pay ve menfaat sahibi ortakların, müşterilerin, tedarikçilerin, çalışanların haklarının korunması, şirket ve kurumlarda iç kontrol faaliyetlerinin bağımsız ve yetkin kişiler tarafından yapılmasına bağlıdır. Yatırımcı güveninin sağlanması ise, güvenilir finansal tablolarla mümkündür ve finansal raporlamanın güvenilir olması İKS'nin en önemli amacını oluşturmaktadır (Baskıcı, 2012:116-117). Özetlemek gerekirse, sağlam bir kurumsal yönetimin arkasında, İKS'nin etkinliği yatmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ETKİLEŞİMİ

3.1.DENETİM

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili genel kabul görmüş standartlar arasındaki uyumun durumunu belirlemek ve bu süreç sonucunda ortaya çıkan bilgileri ilgili kişi ve mercilere iletmek için kanıt toplayan ve bu kanıtları tarafsız biçimde değerlendiren bir fonksiyondur (Büyükçoban, 2011: 7).

Denetim, günlük yaşamımızda ve sosyal çevremizde olduğu kadar işletmecilik alanında da çok sıkça kullandığımız bir kavramdır. İşletmecilik alanında finansal bilgilerle ilgili son yıllarda ortaya çıkan hatalı ve hileli uygulamalar denetimin çok daha farklı boyutlarda ele alınmasını ve irdelenmesini sağlamıştır. Bir iş, bir eylem veya bir davranışın olduğu her yerde denetimden de söz etmek gerekir. Finansal bilgi gibi kontrolü zor bir alanda ise bu çok daha fazla önem kazanmaktadır. Muhasebe denetimi finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşabilmeleri için çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir (Yılcı ve diğ., 2012: 3).

3.2.DENETİM RİSKİ

Denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır (Ersoy, 1997:8).

Denetim riski üç unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar (Ersoy, 1997:8):

- Yapısal Risk
- Kontrol Riski
- Bulgu Riskidir.

3.2.1. Yapısal Risk

Literatürde doğal risk olarak da adlandırılan yapısal risk, herhangi bir bölümdeki hata ve hile olma olasılığını, iç kontrolün etkinliğini göz önüne almadan önce belirleyen ölçüdür.

Yapısal risk, denetçinin kontrolü altında olmayan ve kendi iradesiyle değiştiremeyeceği risk unsurlarından biridir, tamamen işletmedeki durumdan etkilenir.

Yapısal riski etkileyebilecek faktörler aşağıdaki gibidir(Ersoy, 1997:8):

- İşletmenin yapısı,
- Yönetimin dürüstlüğü,
- Olağanüstü işlemler,
- Teknolojik değişimler,
- Personelin sürekli değişmesi

Yapısal risk deneticinin herhangi bir müdahalesi ile değiştirilemeyen bir risk türü olduğundan denetçi, işletmenin kontrol ortamını ve muhasebe sistemini iyice anlayıp diğer iki risk çeşidinin değerlendirilmiş riskini azaltmalıdır.

3.2.2. Kontrol Riski

Münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin İKS tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır. Bu risk işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, İKS'nin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir².

² Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No:22 s.5

3.2.3. Bulgu Riski

Literatürde ortaya çıkartma riski olarak da bilinen bulgu riski, olası hata ve yanlışların, analitik incelemeler ve maddi testler sonucu tespit edilememesi ihtimalidir(Çil, 2003:12).

Bulgu riskinin, kontrol ve yapısal riskten en önemli farkı, kontrol ve yapısal riskin müşteri işletmenin koşulları ile ilgili olup, finansal tablolarda yer alırken, bulgu riskinin, uygulanan denetim işlemleriyle, denetçinin uygulamasındaki etkinliğe bağlı olmasıdır (Çil, 2003:12).

3.3.DENETİM AÇISINDAN RİSK VE RİSK YÖNETİMİ

Gerek ülkemizde gerekse dünyada iç denetimin önemi her geçen gün artmaktadır. Uygunluk denetimi ile başlayan iç denetim faaliyeti, daha sonra yaşanan muhasebe skandalları ile iç kontrol sistemlerinin kurulmasını bünyesine eklemiştir. Son yıllarda ise kurumsal yönetim ve risk yönetimi artan bir öneme sahip olmuştur.

Risk kavramı; organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek faaliyetler ve mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünde bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir şekilde etkilemesidir. Başka bir ifade ile işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulamasını engelleyen tüm olay ve davranışlar şeklinde ifade edilebilir (Demirbaş, 2005:177).

Risk yönetimi risklerin tespiti ve çeşitli yöntemler ile yönetilmesidir. İç kontrol ve kontrol faaliyetleri ise risk yönetimi sürecinde riskin azaltılmasına (Kontrol edilmesi) yarayan araçlardır. İç kontrolün amacı genellikle finansal raporlamaların doğruluğu, operasyonların etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması ve mevzuat/düzenlemelere uyumun sağlanması hedeflerine ulaşıldığına ilişkin güvence sağlamak olsa da, bu amacı yerine getirirken, kurumun karşı karşıya olduğu risklerin yönetilmesi aşamasında önemli bir risk yönetim aracı rolünü de oynamaktadır. Öte yandan risk yönetimi de iç kontrolün önemli unsurlarından olan

risk değerlendirmesi aşamasında İKS'ne destek vermekte, İKS'nin önemli bir parçası olmaktadır (<http://www.yenimakale.com>).

Risk odaklı denetim işletmenin riskleri ve bu risklerin yönetilmesi ve denetlenmesi üzerine odaklanan bir süreçtir. Risk odaklı denetim yaklaşımında denetçiler şirketin başlıca risklerine ve riskleri yönetebilmesini ve kontrol edebilmesini sağlayan sistemlere odaklanmaktadır. Söz konusu denetim yaklaşımı temelde kurumsal yönetime dayanır, kurumsal yönetimin etkin bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını saptamaya çalışır (Yüzbaşıoğlu, 2002: 9). Bu bağlamda risk odaklı denetim, risk yönetimi ve kurumsal yönetim anlayışının ayrılmaz bir parçası durumundadır.

Şirketlerin etkin bir kurumsal yönetime ve risk yönetimine sahip olabilmesi konusunda iç denetim bölümüne önemli görevler düşmektedir. Çünkü Yönetim Kurulu'nun şirket denetçisine, pay ve menfaat sahiplerine karşı sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için, şirketlerde mutlaka bir iç denetim faaliyetine ihtiyaç olacaktır. İç denetim; muhasebe ve mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği konularında yönetim kurullarına gerekli güvenceyi sağlayabilecek etkili araçlardan biri olacaktır (<http://www.icdenetim.net>).

Özetle, risk yönetimi uygulamaları tüm şirket genelini kapsamalı, tüm süreçleri içermeli, risk yönetimi şirkette çalışan herkesin işi olarak görülmeli, tüm riskleri dikkate alan birbirlerini nasıl etkileyeceğini irdeleyen senaryolar yazmalı ve sadece riskten kaçınmaya odaklanmamalı, şirkete değer katan riskleri doğru zamanda fırsata dönüştürebilmelidir.

3.3.1.Risk Değerleme

Risk değerlemesi, uluslararası iç denetim enstitüsü standartlarında işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilecek muhtemel durum ve olayların sistematik bir süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Ertürk, 2010:77).

İşletmenin mali tablolarından yararlananların sayısı arttıkça, işletme riski yükselmektedir. Bu yüzden, işletmeyle ilgilenenlerin sayısı arttıkça denetim riski düşük tutulmalıdır. Denetçi bu karara varabilmek için aşağıdaki özelliklere dikkat etmelidir (Güven, 2008:79):

- **İşletmenin Büyüklüğü:** İşletmenin büyüklüğü arttıkça mali tablolardan yararlananların sayısı da artacaktır. Toplam aktifler, toplam satış hasılatı ile ölçülebilen işletme büyüklüğü denetim riskini doğrudan etkilemektedir.
- **Sermaye Paylarının Dağılımı:** Halka açık olan bir işletme, aile şirketine göre denetçi açısından daha fazla işletme riskine sahiptir. İşletmenin ortak sayısı arttıkça denetçinin sorumluluğu da artmaktadır.
- **İşletmenin Borçlarının Tutarı ve İçeriği:** İşletmenin borçlarının yüksek tutarlarda olması ve alacaklılarının çokluğu, işletme riskini yükseltmektedir.
- **İşletmenin Likidite Durumu:** İşletme sürekli olarak çalışma sermayesi eksiği ile faaliyetlerine devam etmek zorunda kalıyorsa, gelecekte bir borç ödeme güçlüğü ile karşılaşması kaçınılmazdır. Bu durumun denetçi tarafından dikkate alınması gerekir.
- **Önceki Yılların Kar Zarar Durumu:** İşletmenin kar düzeyi hızlı bir biçimde azalıyor veya zararları artıyorsa, gelecekte mali sorunların doğması muhtemeldir. Denetçinin bu durumu araştırıp riski ona göre belirlemesi gerekir.
- **Finansal Büyüme Politikası:** İşletme, faaliyetlerini sürdürmede ve büyümede sürekli borçlanma yolunu seçmişse işletme riski yüksektir. Örneğin; maddi duran varlık alımlarında, öz kaynak ve yabancı kaynak dengesinin incelenmesi gerekmektedir. Ayrıca borçlanmanın kısa veya uzun vadeli yapıp yapılmadığı da önemlidir. Uzun vadeli yatırımların kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edilmesi işletmeyi bir darboğaza sokabilmekte hatta kimi zaman iflasa kadar sürüklemektedir. Denetçi, bu durumu irdelemelidir.
- **İşletmenin Faaliyet Konusu:** Kimi sektörde faaliyet gösteren işletmeler diğerlerine göre daha fazla risk altındadır. Örneğin; aracı kurumların, hizmet işletmelerine göre iflas etme riskleri daha fazladır.

- **Yönetimin Yeteneği:** İşletmenin yetenekli yönetim kadrosuna sahip olması, finansal zorlukların aşılmasında bir üstünlük aracıdır. Tersine işletmenin yeteneksiz bir yönetim kadrosuna sahip olması da sürekli sorunla karşılaşma ihtimalini yükseltir. Bu durum denetçi için işleri daha da zorlaştırır.

3.3.2.Risk Odaklı İç Denetimin Faydaları

Piyasalarda devlet müdahalesinin azalması, yeni finansal araçların ortaya çıkması, finansal piyasalarda meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle periyodik olarak şirketlerin değerlendirilmesine ve işlem testine dayanan geleneksel yaklaşım, şirketlerin anlık olarak değişen risk profillerini değerlendirme ve takip etmede yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle denetim otoriteleri; ileriye dönük sorunların belirtilerine değil nedenlerine yönelik tedbirler almaya dayanan denetim kaynaklarının şirketlerin risk profillerine göre aktarıldığı bir denetim sistemine yönelmişlerdir. Risk odaklı denetim, risklerden tamamen sakınılması yerine risklerin etkin bir biçimde ölçümü ve kontrolü sayesinde, öz kaynakların büyüklüğü ile orantılı bir biçimde taşınabilecek risklerin üstlenilmesi ilkesine dayanır (<http://tokkder.org>).

Risk odaklı denetimin uygulamaya geçmesiyle denetim sadece geçmişe odaklanmayıp günümüze ve geleceğe de ilgi duymaya başlamıştır. Tabii bu değişimin boyutu denetçinin niteliğinde ve mantık yapısında meydana gelecek değişime bağlıdır. Şöyle ki artık geleneksel iç denetim yöntemleri cazibesini yitirmiş risk odaklı denetim daha fazla talep görür olmuştur. Bunun nedeni, geleneksel denetim geçmişe yönelik hataları ortaya çıkartmaya ve onları düzeltmeye çalışırken, risk odaklı iç denetim hatalı işlemin meydana gelmesini engellemeye çalışır. Geleneksel yöntemlerle yapılan iç denetim faaliyeti kontrol riski, doğal risk ve ortaya çıkartma riskine önem verirken risk odaklı denetim bunların yanında, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklere sahip olacağını ve her risk grubunun farklı öneme sahip olacağını göz önünde bulundurarak işletme kökenli risklerle de ilgilenir.

Risk odaklı iç denetimin kapsamı aşağıdaki gibidir (Çankaya ve diğ., 2012:242):

- İKS'nin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi yöntemlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi,
- Elektronik bilgi sistemi ve elektronik hizmetler de dahil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- İşletmenin risk tahmini ile bağlantılı olarak kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi,
- Hem işlemlerin hem de belirli İKS işleyişinin denetlenmesi,
- Yasal ve düzenleyici otoritelerin koşullarına, etik kurallara, politika ve yöntemlerin uygulanmasına riayetinin incelenmesi,
- Düzenleyici raporlamanın doğruluk, güvenilirlik ve zamanında hazırlanmasının kontrolü risk odaklı iç denetim sisteminin kapsamını oluşturmaktadır.

Risk odaklı iç denetimin faydaları (Griffiths, 2006:8):

- Yapısal olarak iç denetim kaynaklarının kıt olması, iç denetimin riskli noktalarında yöneticiler için ciddi tehditler oluşturmaktadır. Düzgün yönetilen risk odaklı iç denetim sistemi, yönetim için tehdit değil aksine bir güvence kaynağı olmaktadır.
- Risk odaklı iç denetim sistemi, organizasyondaki yapıda öncelik olarak çeşitli risk analizleriyle riskli bölgelerin listesinin yapılmasını gerektirir. Organizasyonun yapısına bağlı olarak birkaç yüz risk listelenebilir, riskler yönetimin sorumluluğunda olduğundan bu riskleri derlemek üst yönetim kaynaklarının kullanılmasını ve sıkı bir çalışma gerektirecektir. Ancak bir kez derlenen ve devamlı kullanılacak bu liste sadece yeni alınan yönetim kararları ve başka amaçlar için gerekli olan revizyonlar çerçevesinde güncellenir.
- Risk odaklı iç denetimin bir amacı da, yapılan kontrollerle organizasyonun risklerini azaltmak ve risk derecesi yüksek kararların alınmasını

engellemektir. Böyle bir kararın alınması yönetim kurulunun onayına bağlıdır. Böylece, yüksek ihtimalle hayal kırıklığı yaratacak olan kararların alınması engellenebilir.

Tablo 3.2. Risk Matrisi

| | | | | |
|-----------------|---------------|--------------------------|------------------------------|------------------------|
| ETKİ | Yüksek | | | Kabul Edilemez Riskler |
| | Orta | | Kabul Edilebilir Risk Sınırı | |
| | Düşük | Kabul Edilebilir Riskler | | |
| | | Düşük | Orta | Yüksek |
| OLASILIK | | | | |

Kaynak: Kışalı, t.y:79-80.

Risk odaklı denetimde risk seviyesi düşük olan riskler yani kabul edilebilir riskler denetlenmezken, risk seviyesi yüksek olan riskler detaylı incelemeye tabi tutulur. Kabul edilebilir riskler ile kabul edilemez riskler arasında kalırsa yakın olan tarafın risk grubu kabul edilir. Risk odaklı denetim riskin yüksek olduğu noktalara odaklanarak riski kontrol altına almaya çalışır bu da denetimde etkinliği artırarak denetim çalışmasını monoton olmaktan kurtarır.

Bütün bunlara ek olarak risk odaklı iç denetimin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için denetçinin risk yönetim sistemleri ile ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gereklidir. Yeni TTK ile yeni adımlar atılmaya çalışılsa da henüz Türkiye’de risk odaklı denetimin uygulanabilirliği ile ilgili çok fazla çalışma bulunmamaktadır.

3.4. DENETİM İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Denetim mesleği biçimsel yapısına sanayi devriminden sonra kavuşmuştur. Modern denetim çalışmaları 1900’lü yılların başlarında, denetçilerin işletme belge ve kayıtlarında olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartma çabaları şeklinde gelişme

göstermiştir. Ancak 1930'lu yıllardan itibaren belge bazında inceleme yerine, işletme mali tabloları bir bütün olarak incelenmeye ve görüş verilmeye başlanmıştır. Bu yaklaşıma 'Mali Tablolar Denetimi' adı verilmiştir. 1930'lardan sonra yeni döneme girildi ve örneklemeden yararlanmaya başlanıldı (Ünsal, 2002: 14).

Güvenli raporlama, bir firma ile sözleşmeye dayalı ilişkileri olan ortaklar için önemlidir. Etkin İKS güvenilir faaliyet sonuçlarına ulaşmada son derece kritik bir önem taşır. Muhasebe standartlarına göre, iç kontrol, uygunluk denetiminde yatırımcılara yönelik mali tabloların sunumu ve mali raporların güvenilirliği ile ilgili olarak uygun bir güvence sağlamak amacıyla düzenlenir (Schneider ve Church, 2008, 1-18).

Risk yönetimi ve iç kontrol bakış açısı ile şekillenen denetim fonksiyonu insanların değil sistemlerin ve süreçlerin hataları ile ilgilendirilir. İKS'nin değerlendirilmesi konusunda Sermaye Piyasası Kurulu'nun X/16 seri nolu tebliğinin 28. maddesinde aşağıdaki hükme yer vermiştir:

Denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin İKS'nin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.

İKS, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar (Yavaşoğlu, 2001:62).

3.5. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNDA İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Bilindiği üzere Yeni TTK'nın muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 1 Ocak 2013 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK esas itibari ile şeffaflık,

denetim üzerine oturmaktadır. 54 yıl sonra gelen bu kapsamlı deęişiklik Türk Őirketlerini dųnya klasmanına taŐımakla beraber ekonomide ciddi bir dųnųŐųm baŐlatmıŐtır.

Eski TTK ile sermaye Őirketlerinin denetimi genellikle mesleęinde uzmanlaŐmamıŐ murakıplar tarafından yapılırken Yeni TTK ile denetim mesleęi ile ilgili birŐok hukuki dųzenleme getirilmiŐtir. Bunlar denetŐinin baęımsız ve tarafsız olmasının yanında Serbest Muhasebeci Mali MųŐavir (SMMM) ve Yeminli Mali MųŐavir(YMM) olması ve Kamu Gųzetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmesidir. Sųz konusu murakıplar tarafından yapılan denetimin etkinlik fonksiyonu ve baŐarı derecesi oldukŐa dųŐųktų. Yeni TTK ile Őirketlerin denetimi tamamen deęiŐmiŐtir. Őncelikle de murakıplık kaldırılmıŐtır. Bunun yerine tųm sermaye Őirketlerinin denetlenmesini Őngųren baęımsız denetim kavramı getirilmiŐtir.

Yapılan son dųzenlemeye gųre, 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yųrųrlųęe giren ‘‘Baęımsız Denetime Tabi Olacak Őirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’’ın 3 ųncų maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri gųncellenmiŐtir (<http://www.kgk.gov.tr>). 14.03.2014 tarihinde 28941 sayılı resmi gazetede yayınlanarak aŐaęıdaki Őekilde deęiŐtirilmiŐtir:

- a) Aktif toplamı yetmiŐbeŐmilyon ve ųstų Tųrk Lirası
- b) Yıllık net satıŐ hasılatı yųzelli milyon ve ųstų Tųrk Lirası
- c) alıŐan sayısı ikiyųzelli ve ųstų.

Őirketler, bu ųç ŐlŐųttten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap dųneminde aŐmaları durumunda sonraki hesap dųneminde itibaren baęımsız denetime tabi olacaktır.

Yeni TTK ile baęımsız denetŐi ile birlikte iŐlem denetŐisi ve ųzel denetŐi kavramları da oluŐturulmaya çalıŐıldı. Sermaye Őirketlerinin kuruluŐ iŐlemlerinin, birleŐme sųzleŐmesi ve birleŐme raporunun, bųlųnme sųzleŐmesi ve bųlųnme planının, tųr deęiŐtirme iŐlemlerinin, sermaye arttırılması veya azaltılması gibi faaliyetler iŐlem denetŐisinin gųrevlerini oluŐturmaktadır. DenetŐinin hilenin veya dolandırıcılıęın varlıęını belirtir bir gųrųŐ yazısı yazması ile Őirketteki herhangi bir

pay sahibinin talebi üzerine şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan özel denetçiler, görevde buldukları süre zarfında şirketin defterlerini, yazışmaları dahil tüm yazılarını, kasa ve kıymetli evraklar başta olmak üzere tüm varlıklarını inceleyerek mahkemeye bir rapor halinde sunarlar.

Yeni TTK madde 397'ye göre Anonim Şirketler ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir(<http://www.denetimnet.net>).

Kanunun 398'nci maddesinde denetimin özenle yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Denetçiliğin bir meslek olduğu, mesleğin profesyonelliği şart kıldığı, profesyonelliğin ise güncel yenilikleri izleyen ve sindirilmiş bulunan uzmanlık bilgisini, bilimsel yöntemi, tarafsızlığı, ciddiyeti ve meslek ahlakı anlamında "etik" i ve uluslararası denetim standartlarını içerdiği, kanunun gerekçesinde açıklanmıştır. Denetimin yapılmasında dört kural söz konusudur. Bunlar;

- Şirket ve topluluk yönünden, finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları,
- Tablolar ve raporlarla denetimin ortaya koyduğu bulguların ve bilgilerinin birbiriyle uyumlu olup olmadığı,
- Şirketin ve topluluğun genel durumunun tatmin edici bir şekilde takdim edilip edilmediği,
- Risklerin isabetle ifade olunup olunmadığıdır.

Risklere işaret denetimin ve denetim raporunun görevi değildir. Burada kastedilen, risklerin anlaşılıp anlaşılmadığının, özellikle yıllık raporlarda buna işaret edilip edilmediğinin ve 378'nci maddede öngörülen mekanizmanın işleyip işlemediğinin incelenmesidir. Bilindiği gibi Yeni TTK' nın 378'nci maddesinde, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için

gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü kılınmıştır. Diğer şirketlerde ise, bu komitenin denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulacağı hükme bağlanmıştır. Bu komite, her iki ayda bir yönetim kuruluna vereceği raporda durumu değerlendirecek, varsa tehlikelere işaret edecek ve çareleri de gösterecektir(<http://www.yenittk.com.tr>).

İşletme tarafından denetçinin seçilmesi, ana şirketin genel kurulunca seçilmesi şeklindedir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Faaliyet döneminin dördüncü aya kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkra gösterilen mahkemece atanır (TTK md.399).

Kanunun 402. maddesi hükmüne istinaden, denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu olan bir rapor düzenler.

Denetçi değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğunun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir (<http://www.ozdogrular.com>).

Raporun esas bölümünde; defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlama

hükümlerine uygunluğuyla yönetim kurulunun, denetçi tarafından istenen belge ve kayıtların verilir verilmediği, denetçi tarafından istenen açıklamaların yapıp yapılmadığı açıkça ifade edilir. Ayrıca riskin erken teşhis komitesi ile bir değerlendirme yapılmışsa bunun sonucu da ayrı bir rapor şeklinde düzenlenir.

Yeni TTK madde 1524'e göre sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal raporları ve denetçi raporlarının internet sitesinde yayımlanması ve finansal tabloların en az 5 yıl, denetçi raporlarının ise en az 6 ay süre ile bu sitede kalması gerekmektedir (Uluslan ve ark., 2012:19).

Sonuç olarak, Yeni TTK ticari hayatı ve muhasebe uygulamalarını düzenleyen birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Denetimle ilgili yeniliklerle işletmelerde adil, hesap verilebilir, kurumsal yönetim, şeffaf ve güvenilir bilgi verilmesi, İKS'nin kurulması gibi düzenlemeleri yerine getirmek için çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle Yeni TTK ile düzenlenen denetim uygulamaları aslında daha çok şirketin iç yapısını denetlemeye dönüktür. Kanundaki denetim ile hedeflenen şeffaf ve hesap verilebilir bir ortamda yatırımcıyı korumaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ANTAKYA'DA FAALİYET GÖSTEREN ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARININ TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Çalışmanın bu bölümünde, ilk dört bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde; TTK gereği İKS'nin örgüt yapısı içindeki varlığının durumu araştırma konusu edilmektedir. Dolayısıyla bu araştırma ile Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde İKS unsurlarının olup olmadığının, işletmelerin risk yönetimi ve kontrol faaliyetleri açısından bağımsız denetime hazır olup olmadıklarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Araştırmanın ana kitlesini Antakya'da faaliyet gösteren 280 üretim işletmesi oluşturmaktadır. Ana kitlenin üretim işletmesi olarak seçilmesinin sebebi, üretim işletmelerinde iş süreçlerinin ve varlık hareketlerinin daha yoğun ve karmaşık olması nedeniyle etkin bir İKS'nin hata ve yolsuzlukların önlenmesi açısından daha büyük öneme sahip olduğu varsayımdır.

Araştırmanın örnekleme tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden *Yargısal Örnekleme* yöntemine göre belirlenmiştir. 97 üretim işletmesinden oluşan örnekleme yer alan işletmelerin çoğunluğunu Antakya Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri oluşturmaktadır.

Anketin çoğunlukla organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelere uygulanmasının nedeni bu bölgedeki işletmelerin genellikle orta ve büyük ölçekli işletmeler olması ve bunların orta vadede TTK gereği bağımsız denetim kapsamına girme ihtimali olduğunun varsayılmasıdır. Dolayısıyla çalışmada sadece işletmelerdeki İKS'nin unsurlarının durum tespiti değil aynı zamanda işletmelerin

TTK ile getirilen ve kapsamının zaman içinde genişlemesi beklenen bağımsız denetime hazır olup olmadıkları da tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anket çalışmasında elde edilen veriler SPSS’de işleme tabi tutularak frekans tabloları çıkarılmış, ayrıca bazı unsurlar arasında ilişki olup olmadığının tespiti için Ki Kare testi yapılmıştır.

4.3. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Sivas ilinde 82 şirkete uygulanan anket çalışması sonucuna göre, işletmelerin gerçek anlamda iç kontrol sistemi ve denetim konuları hakkında pek bilgi sahibi olmadığı, iç kontrol sisteminin işletme bazında kurulup uygulanmadığı görülmüştür (Demir, 2012:144)

Mersin’de muhasebe sorumlusu veya iç denetçi istihdam eden 100 şirkete uygulanan anket çalışmasında elde edilen verilere göre; sermaye şirketlerinin nitelik ve gelişme düzeyi olarak kurumsallaşma aşamasında olmadığı ve yeni TTK’ya uyum konusunda eksiklikleri olduğu tespit edilmiştir (Özçelebi, 2013:80).

Ankara’da faaliyet gösteren 37 ihracatçı firmaya uygulanan anket çalışmasında elde edilen verilere göre Ankara’da faaliyet gösteren firmaların karşılaşılabilecekleri riskleri minimize etmek için iç kontrol mekanizmalarını etkinleştirmeye gayret ettikleri ve iç kontrol sisteminin yeterli ve güçlü olduğu tespit edilmiştir (Cengiz, 2010:162).

Türkiye’de faaliyet gösteren 61 faktöring şirketine uygulanan anket çalışmasında elde edilen verilere göre birim yöneticilerinin iç kontrol sistemini çok önemli olarak algıladıkları tespit edilmiştir. Buna karşın yöneticisi oldukları iç kontrol birimlerinde mevcut uygulamalar açısından bu özeni göstermedikleri ve mevcut uygulamaların gerçekleştirilmesinde bazı eksiklikler olduğu saptanmıştır (Kurnaz, 2013:97).

Manavgat bölgesinde 54 adet beş yıldızlı otele uygulanan anket çalışmasında elde edilen verilere göre; gerek bölüm bazında gerekse genel olarak bazı konularda

eksiklikler olduğu saptanmakla birlikte uygulamaya katılan otellerde etkin bir iç kontrol sistemi olduğu belirlenmiştir (Altay, 2010:88).

Türkiye’de bağımsız denetime tabi 45, bağımsız denetime tabi olmayan 45 işletme olmak üzere toplam 90 işletmeye uygulanan anket çalışmasında elde edilen verilere göre bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol sistemlerinin oransal olarak ve istatistiksel olarak bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin iç kontrol sistemlerine göre daha etkin çalıştığı tespit edilmiştir (Ünlü, 2013:57).

Kahramanmaraş’ta iradi olarak seçilmiş bir tekstil firmasının iç kontrol sistemi detaylı olarak incelenmiştir elde edilen sonuçlara göre X firması için iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi birçok maliyeti birlikte getirmesine karşın sağladığı faydalar işletmenin amaçları ve hedefleri yönünde ilerlemesi bakımından oldukça fazladır. Bu sebeplerle X firması iç kontrol sistemine gereken önemi vererek bu konuda atılacak tüm adımları eksiksiz yerine getirmektedir (Güneş, 2012:83).

Çin’de yapılan bir çalışma ile iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim etkileşimi araştırılmış elde edilen sonuçlara göre, işletmelerde yönetim kurulu başkanı ile şirket sahibinin aynı kişi olması iç kontrol etkinliğini düşürmekte ve firma değerini azaltmaktadır (Bai, 2014:599-616).

Nijerya’da yapılan anket çalışması sonuçlarına göre yönetim kurulu başkanının yetkilerinin ağır bastığı şirketlerin, özellikle aile şirketlerinin bulunduğu sektörde iç kontrollerin zayıf olduğu ortaya konulmuştur (Adayemi, 2011:691-698).

İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 156 işletmeye uygulanan anket çalışması sonuçlarında iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmıştır. Etkin bir iç kontrol sistemi doğrudan kurumsal yönetimin amaçlarına hizmet etmektedir (Baskıcı, 2012:116).

Tablo 4.1. Literatür Özeti

| Yazar – Yıl | Konusu | Yöntem - Ülke | Sonuç |
|---|---|--|--|
| Demir, Erdal – Sivas (2012) | İç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesine yönelik sivas ili uygulaması | Frekans Analizi Tek Yönlü Varyans Analizi -Türkiye | İşletmelerin gerçek anlamda iç kontrol sistemi ve denetim konuları hakkında pek bilgi sahibi olmadığı, iç kontrol sisteminin işletme bazında kurulup uygulanmadığı görülmüştür |
| Özçelebi, Fikret – Mersin (2013) | Yeni TTK kapsamında, bağımsız dış denetime hazırlık konusunda büyük işletmeler üzerinde yapılan bir derinlemesine görüşme çalışması | - Crosstab Analizi -Türkiye | Sermaye şirketlerinin nitelik ve gelişme düzeyi olarak kurumsallaşma aşamasında olmadığı görülmüştür, Mersin'deki sermaye şirketlerinin yeni TTK'na uyumu bir hayli zaman alacaktır. |
| Cengiz, Selim – Ankara (2010) | Ankara ilinde yer alan ihracatçı firmaların iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kontrol riskinin analizine yönelik bir uygulama | Belirtilmemiş -Türkiye | Firmaların karşılaşılabilecekleri riskleri minimize etmek için iç kontrol mekanizmalarını etkinleştirmeye gayret ettikleri ve iç kontrol sisteminin yeterli, güçlü olduğu belirlenmiştir. |
| Kurnaz, Ersin – Türkiye Genelinde (2013) | Türkiye'deki factoring şirketlerinin iç Kontrol sistemlerinde etkinlik araştırması | - KolmogorovSmirnov Testi -Türkiye | Birim yöneticilerinin iç kontrol sistemini çok önemli olarak algıladıkları tespit edilmiştir. Buna karşın yöneticisi oldukları iç kontrol birimlerinde mevcut uygulamalar açısından bu özeni göstermedikleri ve mevcut uygulamaların gerçekleştirilmesinde bazı eksiklikler olduğu görülmektedir |
| Altay, Sevil, Özge – Manavgat (2010) | İç kontrol sisteminin işletmelerde etkinliğinin | - Tek örnek t testi -Türkiye | Genel olarak bakıldığında bazı konularda eksikliklerin olduğu gözlemlense de uygulamaya katılan otellerde etkin bir iç |

| | | | |
|---|---|--|--|
| | incelenmesi: Antalya Manavgat bölgesinde bir uygulama | | kontrol sistemi olduğu belirlenmiştir. |
| Ünlü, Buğra – Türkiye Genelinde (2013) | Bağımsız denetimin iç kontrol sisteminin etkinliğindeki rolü üzerine bir araştırma | Kolmogorov-Smirnov Testi -Türkiye | Araştırma sonuçları bir bütün olarak incelendiğinde bağımsız denetime tabi işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin iç kontrol sistemlerine göre daha etkin çalıştığı görülmektedir |
| Bai ve diğ. (2014) | Firmaların iç kontrol sistemleri ve kurumsal yönetim mekanizmaları arasındaki ilişkinin analizi | Korelasyon Analizi -Çin | Kontrol gücü olmayan pay sahipleriyle yabancı yatırımcıların sahip olduğu hisse oranı yüksek olduğunda iç kontrol etkinliği artmakta böylece firma pazar değeri de artmaktadır. Çoğunluk hisseyi elinde bulunduran hissedar varlığında ve genel müdür aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olduğunda iç kontrol etkinliği düşmekte firma değeri azalmaktadır. |
| Güneş, Nadire Kahramanmaraş (2012) | Hileli finansal raporlamayı önlemede iç kontrol sistemi uygulama örneği | İrادی olarak seçilmiş bir tekstil firmasının iç kontrol sisteminin incelenmesi -Türkiye | X Firması iç kontrol sistemine gereken önemi vermekte ve tüm gereklilikleri yerine getirmektedir. |
| Adayemi ve Adenugba (2011) | Kurumsal yönetimde iç kontrol sisteminin ve dış denetimin etkinliği üzerine bir inceleme | Verilerin analizinde tanımlayıcı istatistikler kullanılmıştır. -Nijerya | İç kontrol sisteminin ve dış denetimin, kurumsal yönetim uygulamaları üzerinde etkili olduğu gözlenmiştir. Yönetim kurulu başkanının yetkilerinin ağır bastığı şirketlerin, özellikle aile şirketlerinin bulunduğu sektörde iç kontrollerin zayıf olduğu ortaya konulmuştur. |

| | | | |
|---------------------------|--|---|--|
| Elbannan (2009) | İç kontrol kalitesinin finansal raporlama, kurumsal yönetim ve kredi notu (creditrating) üzerindeki etkileri üzerine bir araştırma | Lojistik Regresyon -Amerika | Yapılan araştırma sonucunda iç kontrol sistemi zayıf olan firmaların, düşük kredi notuna, daha az karlılığa, daha az nakit akışına, gelirden yüksek değişkenliğe sahip olma olasılığının daha fazla olduğunu destekleyen kanıtlar bulunmuştur. |
| Baskıcı, Çiğdem (2012) | İç kontrol sisteminin kurumsal yönetim anlayışındaki yeri: İMKB şirketlerinde bir uygulama | Spearman Korelasyon Analizi -Türkiye | Yapılan analiz sonuçlarına göre iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmıştır. |

Yukarıda yer verilen araştırma sonuçlarından, İKS'nin şirket yönetimi ve kurumsallaşma için ne denli önemli olduğu görülmektedir. Bu çalışma kapsamında yapılan araştırmada yukarıda yapılan çalışmalardan farklı olarak KOBİ ölçeğindeki üretim işletmeleri boyutunda gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla bu çalışmada inceleme konusu edilen kitle izleyen yıllarda bağımsız denetim kapsamına girme ihtimali olan şirketlerden oluşmaktadır. Böylece bu şirketlerin yeni TTK'nın İKS'ye ilişkin gereklerine ne ölçüde hazır oldukları tespit edilmeye çalışılmaktadır.

4.4. ANKET FORMUNUN HAZIRLANMASI VE ANKETİN UYGULANMASI

Anket formu TTK'nın içeriğinde yer alan İKS ve risk yönetimi kavramlarının unsurları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Anket çalışması genel bilgiler bölümü ile birlikte beş bölümden ve 45 sorudan oluşmaktadır.

İlk bölüm, anketi cevaplayan işletmenin unvanının, faaliyet alanının ve personel sayısının sorulduğu 3 sorudan oluşan genel bilgiler bölümüdür. İkinci bölümde, İKS'nin unsurlarından olan kontrol ortamı ile ilgili sorulara yer verilmiştir. Bu bölüm 6 sorudan oluşmaktadır. Üçüncü bölüm, yine İKS'nin unsurlarından olan

risk değerlendirme ile ilgili 2 sorudan oluşmaktadır. Dördüncü bölümde, kontrol faaliyetleri ile ilgili sorular yer almaktadır. Bu bölüm kendi içinde varlıkların fiziki kontrolü, işlem ve faaliyetlerle ilgili yetkilendirme, kaynak ve kayıtlara ilişkin hesap verebilirlik ve erişim, belgelendirme ve bilgi işlem kontrolleri olmak üzere beş alt başlıktan oluşmaktadır. Son bölümde ise izleme faaliyetleri ile ilgili sorulara yer verilmiştir. Anket formu Antakya’da faaliyet gösteren 280 üretim işletmesinden iradi olarak seçilen 97 tanesine uygulanmıştır.

4.5. BULGULAR

4.5.1.Genel Bilgiler

Tablo4.1’de görüldüğü gibi, anket yapılan şirketlerin %37’si anonim şirket, %63’ü limited şirkettir. Katılımcıların %20’si inşaat, %35,8’i gıda, %4,2’si tekstil, %20’si mobilya sektöründe, %20’si ise diğer sektörlerde faaliyet göstermektedir. Şirketlerin %30,9’unda 1-10 kişi, %51,5’inde 11-50 kişi, %17,5’inde 51-üstü kişi çalışmaktadır.

Tablo4.2.İşletmelerle İlgili Genel Bilgiler

| | | n | % |
|------------------------|-----------------|----|------|
| Şirketin Türü | Anonim Şirket | 34 | 37,0 |
| | Limited Şirketi | 58 | 63,0 |
| Faaliyet Alanı | İnşaat | 19 | 20,0 |
| | Gıda | 34 | 35,8 |
| | Tekstil | 4 | 4,2 |
| | Mobilya | 19 | 20,0 |
| | Diğer | 19 | 20,0 |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | 30 | 30,9 |
| | 11-50 kişi | 50 | 51,5 |
| | 51 kişi ve üstü | 17 | 17,5 |

4.5.2. İç Kontrol Sistemi

4.5.2.1. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Ortamı Açısından Değerlendirilmesi

Tablo4.3. Kontrol Ortamı

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|---|----------|------|-------|---------------|
| Şirketin misyonu,vizyonu,hedefleri,değerleri ve stratejileri,stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir. | <i>n</i> | 53 | 35 | 9 |
| | % | 54,5 | 36,4 | 9,1 |
| Üst yönetim,yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır. | <i>n</i> | 50 | 35 | 12 |
| | % | 51,5 | 36,4 | 12,1 |
| Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder. | <i>n</i> | 78 | 14 | 5 |
| | % | 80,6 | 14,3 | 5,1 |
| Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur. | <i>n</i> | 82 | 6 | 9 |
| | % | 83,8 | 7,1 | 9,1 |
| Çalışana işin nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur. | <i>n</i> | 79 | 16 | 2 |
| | % | 80,8 | 17,2 | 2,0 |
| Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını arttırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur. | <i>n</i> | 70 | 17 | 10 |
| | % | 71,7 | 18,2 | 10,1 |

Tespit: Şirketlerin çoğunun özellikle personelin eğitilmesine, yönlendirilmesine, performanslarının arttırılmasına ve yeteneklerinin geliştirilmesine özen gösterdiği görülmektedir. Ancak şirketlerin çoğunda üst yönetimin performans hedefleri oluşturmaya ve bu konuda çalışanlarını bilgilendirmeye yönelik uygulamaları bulunmamaktadır.

4.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin Risk Açısından Değerlendirilmesi

Tablo 4.4. Risk Değerlendirme

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|---|----------|------|-------|---------------|
| Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. | <i>n</i> | 53 | 34 | 10 |
| | % | 55,1 | 34,7 | 10,2 |
| Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar. | <i>n</i> | 65 | 24 | 8 |
| | % | 67,3 | 24,5 | 8,2 |

Tespit: İşletmelerin çoğunda şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizma vardır.Bununla birlikte riskleri azaltmaya yönelik kontrol faaliyetleri de uygulanmaktadır. Ancak bu özelliklere sahip olmayan ve örneklemimizin hemen

hemen %30'unu oluşturan işletmeler için iç kontrol sistemi uygulamalarında önemli ölçüde eksiklik olduğu görülmüştür.

4.5.2.3. İç Kontrol Sisteminin Kontrol Faaliyetleri Açısından Değerlendirilmesi

Tablo 4.5. Varlıkların Fiziki Kontrolü

| | | Evete | Hayır | Yeni Başlandı |
|---|----------|-------|-------|---------------|
| İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. | <i>n</i> | 77 | 17 | 3 |
| | % | 79,4 | 17,5 | 3,1 |
| Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır. | <i>n</i> | 57 | 36 | 4 |
| | % | 57,2 | 37,6 | 5,2 |
| İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır. | <i>n</i> | 85 | 10 | 2 |
| | % | 85,5 | 10,4 | 2,1 |
| Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır. | <i>n</i> | 85 | 12 | 0 |
| | % | 85,6 | 12,4 | 0,0 |
| Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır. | <i>n</i> | 55 | 37 | 5 |
| | % | 55,6 | 37,4 | 5,1 |
| Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | <i>n</i> | 90 | 5 | 2 |
| | % | 90,9 | 5,1 | 2,0 |
| Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır. | <i>n</i> | 27 | 65 | 4 |
| | % | 28,1 | 67,7 | 4,2 |
| Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur. | <i>n</i> | 72 | 23 | 1 |
| | % | 75,0 | 24,0 | 1,0 |
| İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır. | <i>n</i> | 88 | 6 | 4 |
| | % | 89,8 | 6,1 | 4,1 |
| Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammadde, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir. | <i>n</i> | 74 | 20 | 3 |
| | % | 76,0 | 20,8 | 3,1 |
| Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir. | <i>n</i> | 84 | 10 | 3 |
| | % | 86,7 | 10,2 | 3,1 |
| Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder. | <i>n</i> | 87 | 12 | 0 |
| | % | 87,8 | 12,2 | 0,0 |
| Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır. | <i>n</i> | 78 | 18 | 1 |
| | % | 79,8 | 19,2 | 1,0 |

Tespit: Araştırma kapsamındaki şirketlerde genelde dış hırsızlık ihtimaline karşı güvenlik önlemleri alınmaktadır. Ancak şirketlerin yarısından fazlası varlıkların sayımını sadece dönem sonlarında yapmaktadır. Dolayısıyla şirket varlıkları çalışanlara karşı yeterince korunmamaktadır. Şirketler, verdikleri yanıtlara göre, her ne kadar bazı kontrol faaliyetlerini uyguluyor gözükse de varlıkların sıklıkla fiziki

kontrolünün sık yapılmaması İKS'nin zayıflamasına neden olur. Dolayısıyla varlıkların fiziki kontrolünün sadece dönem sonlarında yapılması çalışanların varlıkları çalma olasılığına fırsat yaratmaktadır.

Tablo 4.6. İşlem ve Faaliyetlerle İlgili Yetkilendirme

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|---|----------|------|-------|---------------|
| Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür. | <i>n</i> | 56 | 38 | 3 |
| | % | 57,6 | 39,4 | 3,0 |
| İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir. | <i>n</i> | 91 | 5 | 1 |
| | % | 93,9 | 5,1 | 1,0 |

Tespit: İşletmelerin %93,9'nda yönetimin talimatı olmadan faaliyetlerin gerçekleşmesi mümkün değildir. Bu da bazı durumlarda işlemlerin aksamasına neden olabilir. İşletmelerin %39,4'ünde iç kontrol sisteminin en önemli ilkelerinden biri olan görevlerin ayrılığı ilkesi uygulanmamaktadır. Dolayısıyla yetkilerin ayrılmaması da çalışanların varlıkları çalma olasılığına fırsat yaratmakta ve İKS'nin etkinliğini zayıflatmaktadır.

Tablo4.7. Kaynak ve Kayıtlara İlişkin Hesap Verebilirlik ve Erişim

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|--|----------|------|-------|---------------|
| İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. | <i>n</i> | 62 | 35 | 0 |
| | % | 63,6 | 36,4 | 0,0 |
| Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | <i>n</i> | 80 | 16 | 1 |
| | % | 81,8 | 17,2 | 1,0 |
| Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | <i>n</i> | 62 | 31 | 4 |
| | % | 63,5 | 32,3 | 4,2 |
| Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | <i>n</i> | 80 | 11 | 6 |
| | % | 81,8 | 12,1 | 6,1 |

Tespit: Tablo 4.7.'de görüldüğü üzere işletmelerin %36'sında muhasebe kaydı yapan çalışanlar aynı zamanda varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine de sahiptir. Erişimin bu şekilde kolaylıkla sağlanabildiği işletmelerde belli dönemlerde yapılan sayımların yanında ani sayımların da yapılması gerekir. Böylece personelin olası hilelerinin önüne geçilebilir. Anket bulgularına göre, işletmelerin %32'sinde stokların bulunduğu depolarda ani sayımlar yapmamakta ve tutarsızlıkların nedeni incelenmemektedir. Yani bu işletmeler personelin olası hilesine karşın korunmamaktadır.

Tablo 4.8. Belgelendirme

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|--|----------|------|-------|---------------|
| Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır. | <i>n</i> | 93 | 6 | 0 |
| | % | 93,9 | 6,1 | 0,0 |
| Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir. | <i>n</i> | 90 | 6 | 3 |
| | % | 90,9 | 6,1 | 3,0 |

Tespit: Anket sonuçlarına göre, araştırma kapsamındaki işletmelerin çok önemli bir kısmı belgelerin denetime hazır bir şekilde güvenli bir ortamda saklanması, yedeklenmesi ve muhafaza edilmesi uygulamalarına sahiptir.

Tablo4.9. Bilgi İşlem (Bİ) Kontrolleri

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|--|----------|------|-------|---------------|
| Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar. | <i>n</i> | 49 | 44 | 4 |
| | % | 50,5 | 45,4 | 4,1 |
| Fiyatlandırma, fiyatindirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir. | <i>n</i> | 66 | 29 | 2 |
| | % | 67,7 | 30,2 | 2,1 |
| Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur. | <i>n</i> | 60 | 32 | 4 |
| | % | 62,9 | 33,0 | 4,1 |
| Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır. | <i>n</i> | 61 | 31 | 5 |
| | % | 62,1 | 32,6 | 5,3 |
| Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | <i>n</i> | 73 | 22 | 2 |
| | % | 75,3 | 22,7 | 2,1 |

Tespit: İşletmelerin %73'ünün kayıtların ve arşivin korunmasında sıkı güvenlik önlemleri aldığını tespit edilmiştir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerin önemli bir kısmı bilgi işlem güvenliği programı kullanmamaktadır. Yani bu firmalarda bilgiye erişim konusunda herhangi bir güvenlik önlemi veya şifre sistemi bulunmamaktadır.

4.5.2.4. İç Kontrol Sisteminin İzleme Açısından Değerlendirilmesi

Tablo4.10. İzleme

| | | Evet | Hayır | Yeni Başlandı |
|---|----------|------|-------|---------------|
| Üst yönetim bütçe tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler. | <i>n</i> | 71 | 24 | 4 |
| | % | 71,7 | 24,2 | 4,0 |
| Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarında yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir. | <i>n</i> | 51 | 42 | 6 |
| | % | 51,5 | 42,4 | 6,1 |
| Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir. | <i>n</i> | 62 | 33 | 4 |
| | % | 62,6 | 33,3 | 4,0 |
| Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir. | <i>n</i> | 85 | 11 | 2 |
| | % | 86,7 | 11,2 | 2,0 |
| Önemli noktalar kameralarla izlenir. | <i>n</i> | 82 | 13 | 2 |
| | % | 84,5 | 13,4 | 2,1 |
| Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir. | <i>n</i> | 77 | 17 | 4 |
| | % | 78,6 | 17,3 | 4,1 |
| Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir. | <i>n</i> | 62 | 36 | 0 |
| | % | 63,3 | 36,7 | 0,0 |
| İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır. | <i>n</i> | 75 | 21 | 2 |
| | % | 76,5 | 21,4 | 2,0 |

Tespit: İKS'nin diğer bir unsuru izlemedir. Araştırma kapsamındaki şirketlerde kilit faaliyetlerin firma yetkilileri tarafından izlendiği, önemli noktaların kameralarla izlendiği, şirketlerin güvenlik önlemi konusunda sorun yaşamadığı gözlenmiştir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık 1/3'ünde performans hedeflerinin oluşturulmasında, bunun çalışanlarla ilişkilendirilmesinde ve gerekli önlemlerin alınmasında uygulama eksiklikleri olduğu saptanmıştır.

4.5.3. İç Kontrol Sisteminin Çapraz Tablolar Yöntemiyle Değerlendirilmesi

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|--|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| Şirketin misyonu,vizyonu,hedefleri,değerleri ve stratejileri,stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir. | Evet | 16 | 47,1 | 34 | 58,6 |
| | Hayır | 17 | 50 | 17 | 29,3 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 7 | 12,1 |
| Üst yönetim,yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır. | Evet | 20 | 58,8 | 28 | 48,3 |
| | Hayır | 12 | 35,3 | 21 | 36,2 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 5,9 | 9 | 15,5 |
| Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder. | Evet | 27 | 79,4 | 47 | 82,5 |
| | Hayır | 7 | 20,6 | 7 | 12,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 5,3 |
| Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur. | Evet | 30 | 88,2 | 47 | 81 |
| | Hayır | 3 | 8,8 | 3 | 5,2 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 8 | 13,8 |
| Çalışana işin nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur. | Evet | 25 | 73,5 | 48 | 82,8 |
| | Hayır | 8 | 23,5 | 9 | 15,5 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 1 | 1,7 |
| Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur. | Evet | 26 | 76,5 | 41 | 70,7 |
| | Hayır | 7 | 20,6 | 9 | 15,5 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 8 | 13,8 |

Anonim şirketlerin yarısında, limited şirketlerin ise yarıdan fazlasında Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı bulunmaktadır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilmektedir.

Anonim şirketlerin yarıdan fazlasında, limited şirketlerin ise yarıdan azında üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında çalışana işin nasıl yapılacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|---|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. | Evet | 24 | 72,7 | 29 | 50 |
| | Hayır | 8 | 24,2 | 21 | 36,2 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3 | 8 | 13,8 |
| Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar. | Evet | 23 | 69,7 | 37 | 63,8 |
| | Hayır | 8 | 24,2 | 16 | 27,6 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,1 | 5 | 8,6 |

Limited şirketlerin yarısında, anonim şirketlerin ise yarıdan fazlasında yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|--|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. | Evet | 23 | 69,7 | 47 | 82,5 |
| | Hayır | 9 | 27,3 | 8 | 14 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3 | 2 | 3,5 |
| Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır. | Evet | 17 | 53,1 | 35 | 64,8 |
| | Hayır | 15 | 46,9 | 18 | 33,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 1,9 |
| İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır. | Evet | 28 | 84,8 | 51 | 91,1 |
| | Hayır | 5 | 15,2 | 4 | 7,1 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 1,8 |
| Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır. | Evet | 24 | 72,7 | 54 | 94,7 |
| | Hayır | 9 | 27,3 | 3 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır. | Evet | 17 | 50 | 35 | 60,3 |
| | Hayır | 14 | 41,2 | 21 | 36,2 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 8,8 | 2 | 3,4 |
| Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | Evet | 31 | 91,2 | 53 | 91,4 |
| | Hayır | 2 | 5,9 | 4 | 6,9 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 1 | 1,7 |
| Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır. | Evet | 13 | 38,2 | 14 | 25,5 |
| | Hayır | 21 | 61,8 | 38 | 69,1 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 5,5 |
| Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur. | Evet | 27 | 81,8 | 42 | 75 |
| | Hayır | 6 | 18,2 | 13 | 23,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 1,8 |
| İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır. | Evet | 31 | 91,2 | 53 | 91,4 |
| | Hayır | 1 | 2,9 | 3 | 5,2 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 5,9 | 2 | 3,4 |
| Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir. | Evet | 25 | 73,5 | 44 | 80 |
| | Hayır | 8 | 23,5 | 9 | 16,4 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 2 | 3,6 |
| Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir. | Evet | 32 | 94,1 | 49 | 86 |
| | Hayır | 1 | 2,9 | 6 | 10,5 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 2 | 3,5 |
| Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder. | Evet | 25 | 75,8 | 54 | 93,1 |
| | Hayır | 8 | 24,2 | 4 | 6,9 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır. | Evet | 25 | 73,5 | 47 | 81 |
| | Hayır | 9 | 26,5 | 10 | 17,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 1,7 |

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında, işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında işletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.

Anonim şirketlerin yarısında, limited şirketlerin ise yarıdan fazlasında bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır. Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir. Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|--|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | N | % | n | % |
| Yetkilendirme onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür. | Evet | 19 | 55,9 | 34 | 58,6 |
| | Hayır | 13 | 38,2 | 23 | 39,7 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 5,9 | 1 | 1,7 |
| İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir. | Evet | 28 | 82,4 | 57 | 100 |
| | Hayır | 5 | 14,7 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 0 | 0 |

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında ,işlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|--|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. | Evet | 22 | 64,7 | 36 | 62,1 |
| | Hayır | 12 | 35,3 | 22 | 37,9 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 26 | 76,5 | 48 | 82,8 |
| | Hayır | 8 | 23,5 | 9 | 15,5 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 1,7 |
| Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 21 | 61,8 | 35 | 63,6 |
| | Hayır | 12 | 35,3 | 17 | 30,9 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 3 | 5,5 |
| Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 30 | 88,2 | 46 | 79,3 |
| | Hayır | 2 | 5,9 | 8 | 13,8 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 5,9 | 4 | 6,9 |

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında, işlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Anonim ve limited şirketlerin yarıdan fazlasında nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|--|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır. | Evet | 32 | 94,1 | 55 | 94,8 |
| | Hayır | 2 | 5,9 | 3 | 5,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir. | Evet | 33 | 97,1 | 52 | 89,7 |
| | Hayır | 1 | 2,9 | 3 | 5,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 5,2 |

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.

Anonim ve limited şirketlerin hemen hemen tamamında tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|--|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar. | Evet | 19 | 55,9 | 29 | 51,8 |
| | Hayır | 14 | 41,2 | 24 | 42,9 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 3 | 5,4 |
| Fiyatlandırma, fiyat indirim, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir. | Evet | 27 | 79,4 | 36 | 65,5 |
| | Hayır | 7 | 20,6 | 17 | 30,9 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 3,6 |
| Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur. | Evet | 28 | 82,4 | 32 | 57,1 |
| | Hayır | 5 | 14,7 | 21 | 37,5 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 3 | 5,4 |
| Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır. | Evet | 24 | 70,6 | 33 | 60 |
| | Hayır | 8 | 23,5 | 19 | 34,5 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 5,9 | 3 | 5,5 |
| Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | Evet | 28 | 82,4 | 41 | 73,2 |
| | Hayır | 6 | 17,6 | 13 | 23,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 3,6 |

Anonim ve limited şirketlerin yarısından fazlasında üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.

Anonim ve limited şirketlerin yarısından fazlasında, fiyatlandırma, fiyat indirim, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu işlerin sisteme erişimlerine izin verilir.

Anonim ve limited şirketlerin yarısından fazlasında sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.

Anonim ve limited şirketlerin yarısından fazlasında üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.

Anonim ve limited şirketlerin yarısından fazlasında elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.

Tablo4.11. İç Kontrol Sisteminin Şirket Unvanına Göre Değerlendirilmesi Devamı)

| | | Şirketin Unvanı | | | |
|---|---------------|-----------------|------|-----------------|------|
| | | Anonim Şirket | | Limited Şirketi | |
| | | n | % | n | % |
| Üst yönetim bütçe,tahminler ve önceli dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler. | Evet | 27 | 79,4 | 38 | 65,5 |
| | Hayır | 7 | 20,6 | 16 | 27,6 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 4 | 6,9 |
| Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarında yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir. | Evet | 16 | 47,1 | 31 | 53,4 |
| | Hayır | 18 | 52,9 | 21 | 36,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 6 | 10,3 |
| Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterege ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir. | Evet | 19 | 55,9 | 37 | 63,8 |
| | Hayır | 14 | 41,2 | 18 | 31 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 2,9 | 3 | 5,2 |
| Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir. | Evet | 28 | 82,4 | 51 | 89,5 |
| | Hayır | 6 | 17,6 | 4 | 7 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 3,5 |
| Önemli noktalar kameralarla izlenir. | Evet | 32 | 94,1 | 45 | 80,4 |
| | Hayır | 2 | 5,9 | 9 | 16,1 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 3,6 |
| Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir. | Evet | 26 | 76,5 | 46 | 79,3 |
| | Hayır | 8 | 23,5 | 8 | 13,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 4 | 6,9 |
| Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir. | Evet | 19 | 55,9 | 38 | 66,7 |
| | Hayır | 15 | 44,1 | 19 | 33,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 |
| İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır. | Evet | 24 | 70,6 | 46 | 80,7 |
| | Hayır | 10 | 29,4 | 9 | 15,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 3,5 |

Tespit: Yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde SPK ve Yeni TTK düzenlemeleri incelendiğinde anonim şirketlerin, kurumsallaşması ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması için çok fazla düzenleme yapılmıştır. Limited şirketler de ise bu uygulamaların etkinliği bağımsız denetime tabi olma şartlarını gerçekleştirilmesi ve bağımsız denetim kapsamına girmesi haricinde müdürlerin ve yönetim kurulunun kararına tabidir. Yani teoride anonim şirketler daha etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmalıdır. Buna rağmen anket sonuçları incelendiğinde şirket unvanının limited veya anonim olmasının iç kontrol sistemi uygulamalarında herhangi bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|--|---------------|----------------|------|------|------|---------|-----|---------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobilya | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir. | Evet | 13 | 68,4 | 13 | 38,2 | 1 | 25 | 10 | 52,6 | 15 | 78,9 |
| | Hayır | 5 | 26,3 | 19 | 55,9 | 2 | 50 | 7 | 36,8 | 1 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,3 | 2 | 5,9 | 1 | 25 | 2 | 10,5 | 3 | 15,8 |
| Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır. | Evet | 14 | 73,7 | 12 | 35,3 | 2 | 50 | 8 | 42,1 | 12 | 63,2 |
| | Hayır | 4 | 21,1 | 18 | 52,9 | 1 | 25 | 9 | 47,4 | 3 | 15,8 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,3 | 4 | 11,8 | 1 | 25 | 2 | 10,5 | 4 | 21,1 |
| Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder. | Evet | 17 | 94,4 | 25 | 73,5 | 4 | 100 | 14 | 73,7 | 16 | 84,2 |
| | Hayır | 0 | 0 | 8 | 23,5 | 0 | 0 | 4 | 21,1 | 2 | 10,5 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,6 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 1 | 5,3 | 1 | 5,3 |
| Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur. | Evet | 17 | 89,5 | 30 | 88,2 | 4 | 100 | 15 | 78,9 | 14 | 73,7 |
| | Hayır | 0 | 0 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 3 | 15,8 | 2 | 10,5 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 10,5 | 3 | 8,8 | 0 | 0 | 1 | 5,3 | 3 | 15,8 |
| Çalışana işin nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur. | Evet | 16 | 84,2 | 24 | 70,6 | 3 | 75 | 16 | 84,2 | 18 | 94,7 |
| | Hayır | 3 | 15,8 | 9 | 26,5 | 1 | 25 | 3 | 15,8 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 |
| Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur. | Evet | 14 | 73,7 | 29 | 85,3 | 4 | 100 | 9 | 47,4 | 12 | 63,2 |
| | Hayır | 2 | 10,5 | 5 | 14,7 | 0 | 0 | 7 | 36,8 | 4 | 21,1 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 15,8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 15,8 | 3 | 15,8 |

İnşaat, mobilya ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, gıda ve tekstil şirketlerinin ise yarıdan azında, şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir.

İnşaat, gıda ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, tekstil şirketlerinin yarısında, mobilya sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ise yarıdan azında, üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, tekstil şirketlerinin ise tamamında üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, tekstil şirketlerinin ise tamamında kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma

planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarından fazlasında çalışana işin nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarından fazlasında, mobilya sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ise yarından azında çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|---|---------------|----------------|------|------|------|---------|----|---------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobilya | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. | Evet | 12 | 63,2 | 18 | 54,5 | 3 | 75 | 6 | 31,6 | 13 | 68,4 |
| | Hayır | 4 | 21,1 | 13 | 39,4 | 1 | 25 | 13 | 68,4 | 3 | 15,8 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 15,8 | 2 | 6,1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 15,8 |
| Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar. | Evet | 16 | 84,2 | 19 | 57,6 | 3 | 75 | 9 | 47,4 | 15 | 78,9 |
| | Hayır | 2 | 10,5 | 12 | 36,4 | 1 | 25 | 9 | 47,4 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,3 | 2 | 6,1 | 0 | 0 | 1 | 5,3 | 4 | 21,1 |

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarından fazlasında yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarından fazlasında yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.

İnşaat şirketlerinin, tekstil şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, gıda ve mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ise yarısında varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ise tamamında işletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.

İnşaat ve gıda şirketlerinin yarıdan fazlasında, mobilya ve diğer alanda faaliyet gösteren şirketlerin ise tamamında yönetimle personel arasındaki ilişkiyi güven esastır.

İnşaat şirketlerinin ve gıda şirketlerinin yarıdan fazlasında, tekstil şirketlerinin yarısında, mobilya ve diğer şirketlerin ise yarıdan azında bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, tekstil şirketlerinin ise tamamında kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan azı, tekstil şirketlerinin ise yarısında malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, mobilya şirketlerinin ise yarıdan azında binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin hemen hemen tamamında işletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|---|---------------|----------------|------|------|------|---------|------|-------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobil | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür. | Evet | 13 | 68,4 | 17 | 50,7 | 20 | 50,0 | 6 | 31,6 | 15 | 78,9 |
| | Hayır | 6 | 31,6 | 16 | 47,1 | 2 | 5,0 | 13 | 68,4 | 2 | 10,5 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 10,5 |
| İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir. | Evet | 19 | 100 | 31 | 91,2 | 40 | 100 | 16 | 88,9 | 18 | 94,7 |
| | Hayır | 0 | 0 | 2 | 5,9 | 0 | 0 | 2 | 11,1 | 1 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

İnşaat şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, gıda ve tekstil alanında faaliyet gösteren şirketlerin yarısında, mobilya şirketlerinin ise yarıdan azında yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında işlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|--|---------------|----------------|------|------|------|---------|-----|---------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobilya | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. | Evet | 15 | 78,9 | 17 | 50 | 2 | 50 | 12 | 63,2 | 14 | 73,7 |
| | Hayır | 4 | 21,1 | 17 | 50 | 2 | 50 | 7 | 36,8 | 5 | 26,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 19 | 100 | 21 | 61,8 | 2 | 50 | 16 | 84,2 | 19 | 100 |
| | Hayır | 0 | 0 | 13 | 38,2 | 2 | 50 | 2 | 10,5 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 | 0 | 0 |
| Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 11 | 68,8 | 20 | 58,8 | 2 | 50 | 12 | 63,2 | 13 | 68,4 |
| | Hayır | 4 | 25 | 12 | 35,3 | 2 | 50 | 6 | 31,6 | 6 | 31,6 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 6,3 | 2 | 5,9 | 0 | 0 | 1 | 5,3 | 0 | 0 |
| Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 17 | 89,5 | 27 | 79,4 | 4 | 100 | 14 | 73,7 | 15 | 78,9 |
| | Hayır | 2 | 10,5 | 4 | 11,8 | 0 | 0 | 3 | 15,8 | 3 | 15,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 8,8 | 0 | 0 | 2 | 10,5 | 1 | 5,3 |

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında işlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|--|---------------|----------------|------|------|------|---------|-----|---------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobilya | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır. | Evet | 18 | 94,7 | 32 | 94,1 | 3 | 75 | 18 | 94,7 | 18 | 94,7 |
| | Hayır | 1 | 5,3 | 2 | 5,9 | 1 | 25 | 1 | 5,3 | 1 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir. | Evet | 19 | 100 | 31 | 91,2 | 4 | 100 | 15 | 78,9 | 17 | 89,5 |
| | Hayır | 0 | 0 | 3 | 8,8 | 0 | 0 | 2 | 10,5 | 1 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 10,5 | 1 | 5,3 |

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarısından fazlasında tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|---|---------------|----------------|------|------|------|---------|----|---------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobilya | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar. | Evet | 9 | 52,9 | 17 | 50 | 3 | 75 | 5 | 26,3 | 11 | 57,9 |
| | Hayır | 8 | 47,1 | 14 | 41,2 | 1 | 25 | 14 | 73,7 | 7 | 36,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 8,8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 |
| Fiyatlandırma, fiyatlandırımı, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir. | Evet | 14 | 87,5 | 23 | 67,6 | 3 | 75 | 6 | 31,6 | 15 | 78,9 |
| | Hayır | 2 | 12,5 | 9 | 26,5 | 1 | 25 | 13 | 68,4 | 4 | 21,1 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 5,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur. | Evet | 12 | 70,6 | 23 | 67,6 | 3 | 75 | 7 | 36,8 | 14 | 73,7 |
| | Hayır | 5 | 29,4 | 8 | 23,5 | 1 | 25 | 12 | 63,2 | 4 | 21,1 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 8,8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 |
| Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır. | Evet | 13 | 81,3 | 21 | 61,8 | 3 | 75 | 5 | 26,3 | 13 | 72,2 |
| | Hayır | 3 | 18,8 | 9 | 26,5 | 1 | 25 | 14 | 73,7 | 4 | 22,2 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 4 | 11,8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,6 |
| Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | Evet | 14 | 82,4 | 29 | 85,3 | 3 | 75 | 7 | 36,8 | 16 | 84,2 |
| | Hayır | 3 | 17,6 | 4 | 11,8 | 1 | 25 | 12 | 63,2 | 2 | 10,5 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 |

İnşaat şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında, gıda alanında faaliyet gösteren şirketlerin ise yarısında üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu işlerin sisteme erişimlerine izin verilir.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin ve diğer şirketlerin yarıdan fazlasında üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.

İnşaat şirketlerinin, gıda şirketlerinin, tekstil şirketlerinin, mobilya şirketlerinin yarıdan fazlasında, diğer şirketlerin ise yarıdan azında elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.

Tablo 4.12. İç Kontrol Sisteminin Faaliyet Alanına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Faaliyet Alanı | | | | | | | | | |
|---|---------------|----------------|------|------|------|---------|-----|---------|------|-------|------|
| | | İnşaat | | Gıda | | Tekstil | | Mobilya | | Diğer | |
| | | n | % | n | % | n | % | n | % | n | % |
| Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceli dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler. | Evet | 15 | 78,9 | 20 | 58,8 | 3 | 75 | 13 | 68,4 | 16 | 84,2 |
| | Hayır | 3 | 15,8 | 13 | 38,2 | 1 | 25 | 6 | 31,6 | 1 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,3 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 10,5 |
| Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarında yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir. | Evet | 12 | 63,2 | 17 | 50 | 2 | 50 | 8 | 42,1 | 10 | 52,6 |
| | Hayır | 4 | 21,1 | 17 | 50 | 2 | 50 | 10 | 52,6 | 7 | 36,8 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 15,8 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 | 2 | 10,5 |
| Yöneticiler, belirli aralıklarla performans göstere ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir. | Evet | 15 | 78,9 | 17 | 50 | 2 | 50 | 12 | 63,2 | 14 | 73,7 |
| | Hayır | 2 | 10,5 | 15 | 44,1 | 2 | 50 | 7 | 36,8 | 5 | 26,3 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 10,5 | 2 | 5,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir. | Evet | 15 | 83,3 | 32 | 94,1 | 3 | 75 | 15 | 78,9 | 17 | 89,5 |
| | Hayır | 2 | 11,1 | 2 | 5,9 | 1 | 25 | 4 | 21,1 | 1 | 5,3 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,6 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 |
| Önemli noktalar kameralarla izlenir. | Evet | 14 | 77,8 | 31 | 91,2 | 4 | 100 | 16 | 84,2 | 13 | 72,2 |
| | Hayır | 3 | 16,7 | 3 | 8,8 | 0 | 0 | 3 | 15,8 | 4 | 22,2 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 5,6 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,6 |
| Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir. | Evet | 16 | 84,2 | 23 | 67,6 | 3 | 75 | 14 | 77,8 | 18 | 94,7 |
| | Hayır | 1 | 5,3 | 10 | 29,4 | 1 | 25 | 4 | 22,2 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 10,5 | 1 | 2,9 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,3 |
| Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir. | Evet | 13 | 72,2 | 21 | 61,8 | 2 | 50 | 8 | 42,1 | 15 | 78,9 |
| | Hayır | 5 | 27,8 | 13 | 38,2 | 2 | 50 | 11 | 57,9 | 4 | 21,1 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır. | Evet | 15 | 78,9 | 23 | 67,6 | 2 | 50 | 15 | 78,9 | 17 | 94,4 |
| | Hayır | 2 | 10,5 | 11 | 32,4 | 2 | 50 | 4 | 21,1 | 1 | 5,6 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 10,5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Tespit: Araştırma sonuçları incelendiğinde, beklenenin aksine inşaat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde İKS daha etkin olduğu tespit edilmiştir. Bu sektördeki en önemli iç kontrol faaliyeti eksikliği varlıkların sayımının sadece dönem sonlarında yapıyor olmasıdır. Araştırma kapsamına giren ve mobilya sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin neredeyse tamamı için iş ilişkisinde güven esastır. Güvenin sistemdeki yerinin büyük olması İKS'nin etkinliğini azaltır. Araştırma kapsamına giren ve tekstil sektöründe faaliyet gösteren firmalar sıkı güvenlik önlemleri almaktadır. Ayrıca barkod sistemini en çok kullanan sektör tekstil sektörüdür. Bilgi işlem faaliyetlerinin en fazla uygulandığı sektör gıda sektörüdür.

Gıda sektörü, elektronik kayıtların ve arşivin fiziki anlamda korunmasına ve bunlara erişimin sıkı kontrol altında olmasına daha fazla önem vermektedir.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|--|---------------|-----------------|------|------------|------|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| Şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir. | Evet | 14 | 46,7 | 27 | 54 | 12 | 70,6 |
| | Hayır | 12 | 40 | 20 | 40 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 4 | 13,3 | 3 | 6 | 2 | 11,8 |
| Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır. | Evet | 10 | 33,3 | 28 | 56 | 11 | 64,7 |
| | Hayır | 13 | 43,3 | 19 | 38 | 4 | 23,5 |
| | Yeni Başlandı | 7 | 23,3 | 3 | 6 | 2 | 11,8 |
| Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder. | Evet | 19 | 63,3 | 44 | 89,8 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 7 | 23,3 | 5 | 10,2 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 4 | 13,3 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur. | Evet | 22 | 73,3 | 45 | 90 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 3 | 10 | 2 | 4 | 1 | 5,9 |
| | Yeni Başlandı | 5 | 16,7 | 3 | 6 | 1 | 5,9 |
| Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur. | Evet | 27 | 90 | 38 | 76 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 3 | 10 | 11 | 22 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 2 | 1 | 5,9 |
| Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur. | Evet | 17 | 56,7 | 40 | 80 | 12 | 70,6 |
| | Hayır | 8 | 26,7 | 6 | 12 | 4 | 23,5 |
| | Yeni Başlandı | 5 | 16,7 | 4 | 8 | 1 | 5,9 |

Çalışan sayısı 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, 1-10 kişi olan şirketlerin ise yarıdan azında şirketin misyonu, vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir.

Çalışan sayısı 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, 1-10 kişi olan şirketlerin ise yarıdan azında üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|---|---------------|-----------------|------|------------|----|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. | Evet | 12 | 41,4 | 30 | 60 | 11 | 64,7 |
| | Hayır | 14 | 48,3 | 17 | 34 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 10,3 | 3 | 6 | 3 | 17,6 |
| Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar. | Evet | 18 | 62,1 | 32 | 64 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 8 | 27,6 | 15 | 30 | 1 | 5,9 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 10,3 | 3 | 6 | 2 | 11,8 |

Çalışan sayısı 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, 1-10 kişi olan şirketlerin ise yarıdan azında, yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|---|---------------|-----------------|------|------------|------|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. | Evet | 24 | 85,7 | 37 | 74 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 4 | 14,3 | 10 | 20 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 6 | 0 | 0 |
| Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır. | Evet | 17 | 60,7 | 30 | 61,2 | 7 | 50 |
| | Hayır | 10 | 35,7 | 18 | 36,7 | 7 | 50 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,6 | 1 | 2 | 0 | 0 |
| İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır. | Evet | 25 | 86,2 | 42 | 87,5 | 16 | 94,1 |
| | Hayır | 2 | 6,9 | 6 | 12,5 | 1 | 5,9 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,9 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır. | Evet | 28 | 100 | 42 | 84 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 0 | 0 | 8 | 16 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır. | Evet | 17 | 56,7 | 27 | 54 | 11 | 64,7 |
| | Hayır | 12 | 40 | 20 | 40 | 5 | 29,4 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,3 | 3 | 6 | 1 | 5,9 |
| Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | Evet | 27 | 90 | 45 | 90 | 17 | 100 |
| | Hayır | 1 | 3,3 | 5 | 10 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,7 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır. | Evet | 6 | 20,7 | 14 | 29,2 | 7 | 41,2 |
| | Hayır | 22 | 75,9 | 32 | 66,7 | 10 | 58,8 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,4 | 2 | 4,2 | 0 | 0 |
| Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur. | Evet | 16 | 57,1 | 41 | 83,7 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 12 | 42,9 | 7 | 14,3 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 1 | 2 | 0 | 0 |
| İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır. | Evet | 25 | 86,2 | 45 | 90 | 17 | 100 |
| | Hayır | 4 | 13,8 | 2 | 4 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 6 | 0 | 0 |
| Nakit, menkul değerler, ticari mallar, ham maddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir. | Evet | 22 | 75,9 | 35 | 72,9 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 7 | 24,1 | 11 | 22,9 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 2 | 4,2 | 1 | 5,9 |
| Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir. | Evet | 22 | 75,9 | 46 | 92 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 7 | 24,1 | 1 | 2 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 3 | 6 | 0 | 0 |
| Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder. | Evet | 28 | 93,3 | 40 | 81,6 | 17 | 100 |
| | Hayır | 2 | 6,7 | 9 | 18,4 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır. | Evet | 26 | 86,7 | 36 | 72 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 4 | 13,3 | 14 | 28 | 1 | 5,9 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,9 |

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, işletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, işletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|--|---------------|-----------------|------|------------|----|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| Yetkilendirme, onaylama kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür. | Evet | 12 | 40 | 29 | 58 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 16 | 53,3 | 20 | 40 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,7 | 1 | 2 | 0 | 0 |
| İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir. | Evet | 26 | 89,7 | 47 | 94 | 17 | 100 |
| | Hayır | 2 | 6,9 | 3 | 6 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,4 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, işlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|--|---------------|-----------------|------|------------|------|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. | Evet | 18 | 60 | 30 | 60 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 12 | 40 | 20 | 40 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 23 | 76,7 | 41 | 82 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 7 | 23,3 | 9 | 18 | 1 | 5,9 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5,9 |
| Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 19 | 65,5 | 28 | 57,1 | 12 | 75 |
| | Hayır | 9 | 31 | 19 | 38,8 | 3 | 18,8 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,4 | 2 | 4,1 | 1 | 6,3 |
| Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | Evet | 21 | 70 | 44 | 88 | 14 | 82,4 |
| | Hayır | 7 | 23,3 | 3 | 6 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,7 | 3 | 6 | 1 | 5,9 |

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, işlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|--|---------------|-----------------|------|------------|----|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır. | Evet | 29 | 96,7 | 45 | 90 | 17 | 100 |
| | Hayır | 1 | 3,3 | 5 | 10 | 0 | 0 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir. | Evet | 26 | 86,7 | 47 | 94 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 2 | 6,7 | 3 | 6 | 1 | 5,9 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,7 | 0 | 0 | 1 | 5,9 |

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarısından fazlasında, belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarısından fazlasında, tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|---|---------------|-----------------|------|------------|------|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar. | Evet | 11 | 37,9 | 25 | 51 | 11 | 64,7 |
| | Hayır | 15 | 51,7 | 23 | 46,9 | 6 | 35,3 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 10,3 | 1 | 2 | 0 | 0 |
| Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu işçilerin sisteme erişimlerine izin verilir. | Evet | 17 | 58,6 | 34 | 69,4 | 12 | 75 |
| | Hayır | 11 | 37,9 | 14 | 28,6 | 4 | 25 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,4 | 1 | 2 | 0 | 0 |
| Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur. | Evet | 16 | 53,3 | 32 | 65,3 | 12 | 75 |
| | Hayır | 12 | 40 | 15 | 30,6 | 4 | 25 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,7 | 2 | 4,1 | 0 | 0 |
| Üst yönetimde yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır. | Evet | 14 | 50 | 31 | 63,3 | 12 | 75 |
| | Hayır | 12 | 42,9 | 15 | 30,6 | 4 | 25 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 7,1 | 3 | 6,1 | 0 | 0 |
| Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | Evet | 16 | 55,2 | 43 | 86 | 12 | 75 |
| | Hayır | 11 | 37,9 | 7 | 14 | 4 | 25 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,9 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu işlerin sisteme erişimlerine izin verilir.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur.

Çalışan sayısı 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, 1-10 kişi olan şirketlerin ise yarısında üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır.

Çalışan sayısı 1-10, 11-50 ve 51 ve daha fazla kişi olan şirketlerin yarıdan fazlasında, elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir.

Tablo 4.13. İç Kontrol Sisteminin Personel Sayısına Göre Değerlendirilmesi (Devamı)

| | | Personel Sayısı | | | | | |
|---|---------------|-----------------|------|------------|----|-----------------|------|
| | | 1-10 kişi | | 11-50 kişi | | 51 kişi ve üstü | |
| | | n | % | n | % | n | % |
| Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceli dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler. | Evet | 20 | 66,7 | 36 | 72 | 13 | 76,5 |
| | Hayır | 8 | 26,7 | 13 | 26 | 3 | 17,6 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,7 | 1 | 2 | 1 | 5,9 |
| Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarında yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir. | Evet | 13 | 43,3 | 26 | 52 | 11 | 64,7 |
| | Hayır | 14 | 46,7 | 22 | 44 | 5 | 29,4 |
| | Yeni Başlandı | 3 | 10 | 2 | 4 | 1 | 5,9 |
| Yöneticiler, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir. | Evet | 20 | 66,7 | 29 | 58 | 12 | 70,6 |
| | Hayır | 9 | 30 | 18 | 36 | 5 | 29,4 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,3 | 3 | 6 | 0 | 0 |
| Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir. | Evet | 24 | 82,8 | 45 | 90 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 3 | 10,3 | 5 | 10 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,9 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Önemli noktalar kameralarla izlenir. | Evet | 21 | 72,4 | 45 | 90 | 14 | 87,5 |
| | Hayır | 7 | 24,1 | 4 | 8 | 2 | 12,5 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,4 | 1 | 2 | 0 | 0 |
| Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir. | Evet | 21 | 72,4 | 39 | 78 | 15 | 88,2 |
| | Hayır | 6 | 20,7 | 9 | 18 | 2 | 11,8 |
| | Yeni Başlandı | 2 | 6,9 | 2 | 4 | 0 | 0 |
| Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir. | Evet | 17 | 58,6 | 31 | 62 | 12 | 70,6 |
| | Hayır | 12 | 41,4 | 19 | 38 | 5 | 29,4 |
| | Yeni Başlandı | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenenden düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır. | Evet | 22 | 73,3 | 38 | 76 | 13 | 81,3 |
| | Hayır | 7 | 23,3 | 11 | 22 | 3 | 18,8 |
| | Yeni Başlandı | 1 | 3,3 | 1 | 2 | 0 | 0 |

Tespit: Çalışan sayısının fazla olduğu şirketlerde kontrol faaliyetlerinin daha fazla olması beklenmekle birlikte, araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, genel anlamda varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi olmadığı görülmektedir.

Çalışan sayısının fazla olduğu işletmelerde sayımın daha sık yapılması beklenir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, varlık sayımının sadece dönem sonlarında yapılması uygulamasına etkisi olmadığı saptanmıştır. Dolayısıyla ölçüğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki

şirketlerin genellikle varlıklarının fiziki kontrolünü sadece dönem sonlarında yaptıkları anlaşılmaktadır.

Çalışan sayısı arttıkça yetkilendirilebilecek personel sayısı arttığı için yetkilerin tek elde toplanması engellenerek suiistimaller azaltılabilir. Böylece çalışan sayısının fazla olduğu işletmelerde çapraz kontrollerin olması beklenir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, çapraz kontroller yapılması uygulamasına etkisi olmadığı saptanmıştır. Dolayısıyla ölçüğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %62'sinde çapraz kontrollerin yapıldığı anlaşılmaktadır. Ancak frekans değeri olarak %62'nin içinde en yüksek oran çalışan sayısı 51 ve üzeri olan şirketlerdir.

4.5.4. İç Kontrol Sisteminin Ki Kare Analiz Yöntemiyle Değerlendirilmesi

Tablo 4.14. Şirket Türü ile Varlıkların Korunmasına Yönelik Kontrol Faaliyetleri Uygulaması ve Personele Duyurulması

| | | | İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evet | Hayır | | X ² | p |
| Şirketin Unvanı | Anonim Şirket | n | 24 | 9 | 33 | 1,605 | ,205 |
| | | % | 72,7% | 27,3% | 100,0% | | |
| | Limited Şirketi | n | 49 | 8 | 57 | | |
| | | % | 86,0% | 14,0% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 73 | 17 | 90 | | |
| | | % | 81,1% | 18,9% | 100,0% | | |

P (olasılık)

Şirket türü ile işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunması ve bunların personele duyurulması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamıştır ($p > 0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerin anonim veya limited şirket olmasının varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 4.15. Personel Sayısı ile Varlıkların Korunmasına Yönelik Kontrol Faaliyetleri Uygulaması ve Personele Duyurulması

| | | | İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evete | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 24 | 4 | 28 | 0,400 | ,819 |
| | | % | 85,7% | 14,3% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 40 | 10 | 50 | | |
| | | % | 80,0% | 20,0% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 14 | 3 | 17 | | |
| | | % | 82,4% | 17,6% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 78 | 17 | 95 | | |
| | | % | 82,1% | 17,9% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile işletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunması ve bunların personele duyurulması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu sonuç, araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi olmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 4.16. Personel Sayısı ile Varlıkların Sayımı Arasındaki İlişki

| | | | Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evete | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 18 | 10 | 28 | 0,939 | ,625 |
| | | % | 64,3% | 35,7% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 31 | 18 | 49 | | |
| | | % | 63,3% | 36,7% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 7 | 7 | 14 | | |
| | | % | 50,0% | 50,0% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 56 | 35 | 91 | | |
| | | % | 61,5% | 38,5% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile varlık sayımının sadece dönem sonlarında yapılması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, varlık sayımının sadece dönem sonlarında yapılması uygulamasına etkisi olmadığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin genellikle varlıklarının fiziki kontrolünü sadece dönem sonlarında yaptıkları anlaşılmaktadır.

Tablo 4.17. Personel Sayısı ileÇapraz Kontrol veya Bilgisayar Kontrollerini İçeren Temel Kontrol Faaliyetleri Arasındaki İlişki

| | | | Bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|--|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evet | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 18 | 12 | 30 | 0,666 | ,717 |
| | | % | 60,0% | 40,0% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 30 | 20 | 50 | | |
| | | % | 60,0% | 40,0% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 12 | 5 | 17 | | |
| | | % | 70,6% | 29,4% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 60 | 37 | 97 | | |
| | | % | 61,9% | 38,1% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçimindeki çapraz kontrolfaaliyetlerinin varlığı arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, çapraz kontroller yapılması uygulamasına etkisi olmadığı anlamına gelir.

Tablo 4.18. Personel Sayısı ileMalların Sisteme Girişinin Barkodla Yapılması Arasındaki İlişki

| | | | Malların sisteme giriş-çıkışı barkotla yapılır. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evet | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 7 | 22 | 29 | 1,523 | ,467 |
| | | % | 24,1% | 75,9% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 16 | 32 | 48 | | |
| | | % | 33,3% | 66,7% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 7 | 10 | 17 | | |
| | | % | 41,2% | 58,8% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 30 | 64 | 94 | | |
| | | % | 31,9% | 68,1% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile malların sisteme giriş-çıkışının barkotla yapılması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$).Bu sonuç ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %62'sinde malların sisteme giriş-çıkışının barkotla yapılmadığı anlamına gelmektedir.

Tablo 4.19. Şirket Unvanı ile Binaların Yangından Korunmasına Yönelik Alınan Önlemler Arasındaki İlişki

| | | | Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|--|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evete | Hayır | | X ² | p |
| Şirketin Unvanı | Anonim Şirket | n | 27 | 6 | 33 | ,085 | ,770 |
| | | % | 81,8% | 18,2% | 100,0% | | |
| | Limited Şirketi | n | 43 | 13 | 56 | | |
| | | % | 76,8% | 23,2% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 70 | 19 | 89 | | |
| | | % | 78,7% | 21,3% | 100,0% | | |

Şirket türü ile binaların yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %79'unda binaların yangın alarmı ve su püskürtme sistemi ile yangından korunduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 4.20. Personel Sayısı ile İşlemlerin Farklı Kişiler Tarafından Yürütülmesi Arasındaki İlişki

| | | | Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslimat, teslimetme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evete | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 14 | 16 | 30 | 5,75 | ,056 |
| | | % | 46,7% | 53,3% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 30 | 20 | 50 | | |
| | | % | 60,0% | 40,0% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 14 | 3 | 17 | | |
| | | % | 82,4% | 17,6% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 58 | 39 | 97 | | |
| | | % | 59,8% | 40,2% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulaması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç, araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulamasına etkisi olmadığı anlamına gelir.

Tablo 4.21. Şirket Unvanı ile Üst Yönetimin Bİ Güvenliği Programını Uygulaması ve Yönetmesi İçin Bir Yapı Oluşturması ve Bununla İlgili Sorumlulukları Net Bir Şekilde Tanımlaması Arasındaki İlişki

| | | | Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlar. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|---------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|-------|
| | | | Evete | Hayır | | X ² | p |
| Şirketin Türü | Anonim Şirket | n | 20 | 14 | 34 | 0,000 | 1,000 |
| | | % | 58,8% | 41,2% | 100,0% | | |
| | Limited Şirketi | n | 32 | 24 | 56 | | |
| | | % | 57,1% | 42,9% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 52 | 38 | 90 | | |
| | | % | 57,8% | 42,2% | 100,0% | | |

Şirket türü ile üst yönetimin kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturması ve bununla ilgili sorumlulukları net bir şekilde tanımlaması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Bu sonuç ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %58'inde kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulaması ve yönetimi için bir yapı oluşturulduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 4.22. Personel Sayısı ile Fiziki ve Lojistik Kontrollerin Mevcut Olması Arasındaki İlişki

| | | | Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|---|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evete | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 18 | 12 | 30 | 1,256 | ,534 |
| | | % | 60,0% | 40,0% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 34 | 15 | 49 | | |
| | | % | 69,4% | 30,6% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 12 | 4 | 16 | | |
| | | % | 75,0% | 25,0% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 64 | 31 | 95 | | |
| | | % | 67,4% | 32,6% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontrollerin bulunması arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$). Dolayısıyla ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %67,4'ünde sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontrollerin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 4.23. Personel Sayısı ile Performansın Düzenli Olarak İzlenmesi Arasındaki İlişki

| | | | Üst yönetim bütçe,tahminler ve önceli dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler. | | Toplam | Ki Kare Testi | |
|-----------------|-----------------|---|--|-------|--------|----------------|------|
| | | | Evet | Hayır | | X ² | p |
| Personel Sayısı | 1-10 kişi | n | 22 | 8 | 30 | 0,562 | ,755 |
| | | % | 73,3% | 26,7% | 100,0% | | |
| | 11-50 kişi | n | 37 | 13 | 50 | | |
| | | % | 74,0% | 26,0% | 100,0% | | |
| | 51 kişi ve üstü | n | 14 | 3 | 17 | | |
| | | % | 82,4% | 17,6% | 100,0% | | |
| Toplam | | n | 73 | 24 | 97 | | |
| | | % | 75,3% | 24,7% | 100,0% | | |

Personel sayısı ile üst yönetimin bütçe,tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izlenmesi arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır ($p>0,05$).Bu sonuç, ölçeği ne olursa olsun araştırma kapsamındaki şirketlerin %75,3'ünde üst yönetimin bütçe,tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izlediği anlamına gelmektedir.

SONUÇ

Günümüzde bir işletmenin tüm paydaşları işletme yöneticilerinden, işletmeyi şeffaf, sürdürülebilir, hesap verebilir, İKS ile varlıklarını koruyabilen, risk yönetimi uygulamalarının farkında olan bir yapıyla yönetmelerini beklemektedir. Halka açık olmayan işletmeleri bu çağdaş yaklaşımlara yönlendirmek açısından Ülkemizde yapılan en önemli düzenlemenin 6102 sayılı TTK olduğunu söylemek mümkündür.

Bu tez çalışmasının İKS üzerinde yoğunlaşan kavramsal çerçevesi doğrultusunda Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde yapılan anket çalışması ile işletmelerde İKS unsurlarının varlığı, başka bir deyişle işletmelerin Yeni TTK gereği orta vadede sahip olmaları gereken İKS yapısının farkında olup olmadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma kapsamındaki şirketlerden elde edilen verilerin analiz edilmesi ile aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Araştırma kapsamındaki şirketlerin çoğu 11-50 arası çalışanı olan, gıda sektöründe faaliyet gösteren limited şirketlerden oluşmaktadır.
- Araştırma kapsamındaki şirketlerin yaklaşık %10'unda risk değerlemesi çalışmaları yeni başlamıştır. Bu şirketler genellikle riskleri azaltmaya yönelik eylem ve faaliyetlerin belirlenmesine ve bunların uygulanmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır.
- Araştırma kapsamındaki şirketlerin yarısından fazlası çapraz kontrolle veya bilgisayar kontrolleriyle bir bölümdeki personelin diğer bölümdeki personeli kontrol etmesini sağlamaktadır. Firmaların %38,4'ü bu hususta herhangi bir işlem yapmamaktadır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayacak en önemli kontrol faaliyetlerinden biri görevlerin ayrılığı ilkesidir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerin %39,4'ünde yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilât, teslim alma gibi işlemler tek bir kişi tarafından yapılmaktadır.
- Limited şirketlerde İKS'nin işleyişinde çalışanlara duyulan güvenin önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu durum İKS'nin etkinliğini azaltmaktadır.

- 11-50 arası çalışanı olan şirketlerin çoğunda varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılmaktadır.
- Frekans değerlerine göre 51 ve üzeri çalışanı olan şirketlerde güvenlik önlemleri daha fazla alınmaktadır.
- Her ne kadar anonim şirketlerin kurumsallaşma açısından limited şirketlerden daha farklı olması beklense de araştırma kapsamındaki şirketlerin anonim veya limited şirket olmasının varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmasında etkisi olmadığı görülmektedir.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %62'sinde malların sisteme giriş-çıkışı barkotla yapılmamaktadır.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %79'unda binaların yangın alarmı ve su püskürtme sistemi ile yangından korunmaktadır.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %58'inde kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulaması ve yönetimi için bir yapı oluşturulmuştur.
- Ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %75,3'ünde üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izlemektedir.
- Çalışan sayısının fazla olduğu işletmelerde yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulamasının olması gerektiği beklenebilir. Ancak araştırma kapsamındaki şirketlerde çalışan sayısının az ya da çok olmasının, yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulamasına etkisi olmadığı görülmektedir. Genel frekans değeri olarak, ölçeğe bağlı olmaksızın araştırma kapsamındaki şirketlerin %60'ında yetkilendirme/görevlerin ayrımı uygulaması yapıldığı anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak, araştırma kapsamındaki şirketlerin bir kısmının İKS unsurların farkında olmadıkları, bir kısmının ise İKS unsurlarını kısmen uyguladıkları, güvenlik önlemleri aldıkları, personelin eğitilmesine ve yönlendirilmesine önem verdikleri, belgeleri her an kullanıma ve denetime hazır bir şekilde muhafaza ettikleri, ancak performans hedefleri oluşturmada, çapraz kontrollerde, risk değerlemede, varlıkların sayımı gibi iç kontrolün temel unsurlarında eksikleri olduğu ve genellikle güven esaslı bir ilişki içinde faaliyetlerini sürdürdükleri görülmektedir.

ÖNERİLER

Ulaşılan sonuçlar doğrultusunda aşağıdaki öneriler sunulmuştur:

- Araştırma kapsamındaki şirketlerde genellikle varlıkların sayımının sadece dönem sonlarında yapılması önemli bir İKS eksikliğidir. Çalınan varlıkların erken tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması için nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri ay bazında dönemlerde çıkarılıp kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve tutarsızlıklar ayrıca incelenmelidir.
- Araştırma kapsamındaki şirketlerde genellikle yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde “güven” in esas olduğu anlaşılmaktadır. İşyerlerinde ve iş ilişkilerinde kuşkusuz “güven” faktörü çok önemli olmakla birlikte işlerin yürütülmesinde “güven” faktörünün güvenli bir kontrol faaliyeti olmadığı açıktır. Çünkü güvenin en önemli esas olması bir zafiyet ve risk unsurudur ve önemli bir iç kontrol eksikliğidir. Bu tür işletmelerde zaman içinde çalışan hilelerinin meydana gelme olasılığı vardır. Ayrıca bu tür işletmelerde yapılan hatanın veya hilenin ortaya çıkması da uzun zaman alabilir. Bu nedenle “İnsana güven, ama kontrol et” ilkesinin uygulanması gerekir ki burada anlatılan kontrol İKS ile ilgili kontrol faaliyetleridir.
- Şirketlerde barkod kullanımının yaygınlaşması da varlıkların kontrolünü kolaylaştıran unsurlardan biridir. Ancak fiziksel kontrollerin sadece yılsonunda yapılması halinde barkod kullanımı gibi teknolojik olanaklar yeterli olmayacaktır.
- İş hacminin büyümesi, depo sayısının ve çalışan sayısının artması durumunda yetki ve görevlerin ayrımı önem kazanır. Varlık hareketlerinin sadece bir veya birkaç kişi tarafından yürütülmesi halinde zaman içinde çalışan hileleri yaşanması mümkün olabilir. Şirketlerin bu hususa da dikkat etmesi gerekir.
- Şirketlerin bütçe uygulamalarına önem vermeleri, performans ölçümü yapmaları ve başarısızlıkların nedenlerini analiz etmeleri ve önlem almaları gerekir.
- Yeni TTK gereği orta vadede çok sayıda orta ölçekli limited ve anonim şirketin TTK hükümlerine tabi olması olasıdır. Bu itibarla şirketlerin TTK'nın gereklerinin farkında olması ve hazırlık sürecine girmesi gerekmektedir.

- İKS unsurları sadece yasal gerekliliklere uyum için değil, Şirketin varlıklarını korumak ve sũrdũrũlebilirliđini sağlamak için önem taşımaktadır. Bu anlamda İKS unsurlarının bir erken uyarı sistemi, önleyici faaliyetler ve kurumsallaşma olanağı olarak grũlmesi gerekir.

KAYNAKLAR

- Adeyemi, B., Adenugba, A., (2011), “CorporateGovernanceInTheNigerian Financial Sector: TheEfficacy Of Internal Control AndExternalAudit”, Global Conference on Business and Finance Proceedings, Volume 6, Number 2, s.691-698.
- Akay, Hüseyin (2012). *İç Kontrol Sisteminin Beşinci Bileşeni İzleme*, Gaziantep Üniversitesi, IV. Yükseköğretim Kurumları Strateji Geliştirme Dairesi Başkanları Toplantısı, s.22.
- Akça, Özlem (2010). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Ülkemizdeki Muhasebe Ortamına ve Muhasebe Mesleğine Etkilerinin Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, s.6
- Adeyemi, B., Adenugba, A., (2011), “CorporateGovernanceInTheNigerian Financial Sector: TheEfficacy Of Internal Control AndExternalAudit”, Global Conference on Business and Finance Proceedings, Volume 6, Number 2, s.691-698.
- Akküçük, Ulaş (2008).“İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları”, *İş Ahlakı Dergisi*, Sayı 2, s.8.
- Aksoy, Mehmet Ali (2013).“Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri Kapsamında Anonim Şirket Yönetim Kurulu”.*Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Sayı 1-2, s.48.
- Aksoy, Murat (2008). *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, 1.Baskı, Ankara, s.48
- Aksoy, Tamer (2007). *Basel II ve İç Kontrol*, Ankara SMMMO Yayın No:53, Başak Matbaası, Ankara, s.15-16
- Akyel, Recai (2010). *Türkiye’de İç Kontrol Kavramı Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*,. Yönetim ve Ekonomi, Cilt 7, Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, s.95-96
- Alagöz, Ali (t.y). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü,<http://www.alialagoz.com.tr/>, s.3 (Erişim Tarihi: 15.08.2014).
- Altaş, Soner (t.y). Eski ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Mali Durumu Bozulan Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Görevleri ve

- Sorumlulukları, <http://www.ismmmo.org.tr>, s.171-172.
- Altay, Sevil Özge (2011).*Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, s.88 .
- Anerud, Kelly (2004).“Developing International Auditing Standards: Cooperationbetween INTOSAI andthe International Federation of Accountants”.*International Journal of Government Auditing* (October). s.21.
- Anonim (t.y.). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Dinamikler-İlkeler-Zorunlu Hedefler-Ticari İşletme-Sermaye Şirketleri, <http://www.kompozit.org.tr>
- Anonim,(2003).“Nedir Bu Coso?”.*İç Denetim Bülteni*, Deloitte&Touche, Mayıs/Haziran, Sayı:3, s.4.
- Ararat, Melsa ve Yurtoğlu,B. Burçin (2006).“Yönetişim ve Küresel Rekabet”, *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 1-2, s.9.
- Arwinge, Olof (2010). *Internalcontrol – a study of theconceptandthemes of internalcontrol*, Lic-avh, LinköpingsUniversitet, Department of Management andEconomics, s.59-61.
- Auditing Standards SAS 78, AmericanInstitute of CertifiedPublicAccountants, Inc.2001<http://www.aicpa.org>.
- Auditing Standart No:5 (2009). “An Audit of Internal Control Over Financial ReportingThat is Integratedwith an Audit of Financial Statemenets”, IIA Resarch Foundation, Internal Auditing: AssuranceandConsulting Services, Second Edition, s.6-27.
- Azuma, Nobuo (t.y.). The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: InTheStream Of International Convergence, <http://www.jbaudit.go.jp/>, s.77 (Erişim Tarihi: 10.02.2014)
- Baskıcı, Çiğdem (2012). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, s.117.
- Başpınar, Ahmet (2004). "Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış." *Maliye Dergisi*, 54, s.46.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Erkan, Mehmet ve Elitaş, Cemal (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.7.

- Bozkurt, Mehmet (2010). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi, <http://www.sayder.org.tr/>, s.133 (Erişim Tarihi: 15.08.2014).
- Büyükçoban, Atilla (2011). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda İç Kontrol Sistemi*. İstanbul, Yüksek Lisans Tezi, s.7
- Caldwell, French (2005). “ExamineSarbanesOxleySection 404 WeaknessesandUse IT as Your Solution”, 212, CapitalExpenses, 194, transactionthresholdsandtolerancelevels, 81 usermanagement, s.80-81.
- Candan, Ekrem (2006).“Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uygulanacak Usul ve Esaslar”, *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, s.38, s.21.
- Chhaochharia, VidhiandGrinstein, Yaniv (2002).“CorporateGovernanceandFirm Value: TheImpact of the 2002 Governance Rules”, *TheJournal Of Finance*, Sayı:4, s.1789.
- Çankaya, Fikret, Dinç, Engin ve Kara, Mümine (2012). Etik İlkeler ve Raporlama Zamanlılığının Risk Odaklı İç Denetimin Başarısına Etkisi, Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı: 20 <http://www.mku.edu.tr/>, s.242 (Erişim Tarihi: 10.05.2014)
- Çelebi, Ali ve Güçlü, Fırat Çoşkun (t.y.). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı veTMSK”, <http://www.tmsk.org.tr/> (Erişim Tarihi: 15.07.2014).
- Çelik, Ümit (2012). Eski Türk Ticaret Kanunu Sermaye Piyasası Kanunu ve Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, s.52
- Cengiz, Selim (2010). İhracatçı Firmaların Muhasebe ve İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Analizi: Ankara Örneği, Yüksek Lisans Tezi, s.162.
- ÇSGB (T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı) (2013). İç Kontrol El Kitabı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın no:3.s.7
- Demirbaş, Mahmut (2005). *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4 Sayı:7 Bahar s.177.
- Demircan, Aslan Savaş (2007). SarbanesOxley Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, s.76
- Demir, Erdal (2012). Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Yeri, Önemi ve Sivas İli Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, s.144.

- Demirkıran, Haydar (2010). Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, s.30.
- Diane K. Denis ve McConnell, John J. (2002). International Corporate Governance, <http://www.sciencedirect.com/>, s.1 (Erişim Tarihi: 01.02.2014)
- Dinç, Engin ve Abdioğlu, Hasan (2009). "İşletmelerde Kurumsal Yönetişim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İmkb 100 Şirketler Üzerinde Ampirik Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Cilt 12 Sayı 21, 2009, s.155-159.
- Duman, Songül (2006). İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, s.36
- Dural, Fatih (t.y.). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslakta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı 70, s.29
- Elbannan, Mohamed A., (2009), "Quality Of Internal Control Over Financial Reporting, Corporate Governance And Credit Ratings", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 6, s.127 – 149.
- Erdoğan, Simay (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, Yayıncı: Devlet Planlama Teşkilatı, s.8
- ERSOY, Umur. "Denetimde Risk Kavramının Finansal Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 1997.
- Erdönmez, Pelin Ataman (2003). "Türkiye'de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma". *Bankacılar Dergisi*, Sayı:47, s.43.
- Ertürk, Ayşe (2010). İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama, İstanbul, Yüksek Lisans Tezi, s.56, 77
- Göçen, Ayça Ceren (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97, s.115-117.
- Günel, Ali Alper (2010). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama.
- Güneş, İsmail Hakkı, 6335 Sayılı Kanunla Değişen TTK'da Özellikli Durumlar, s.20-21, <http://www.asmo.org.tr/>.
- Gürel, Baker Tilly (2011). *Yeni Türk Ticaret Kanunu "Büyük Değişim" Sürecinde Kurumsal Yönetim, İç Kontrol, İç Denetim ve Risk Yönetimi*, Gürel Yayınları, s.18

- Güven, Fatih Mehmet (2008). İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi, İstanbul, Yüksek Lisans Tezi, s.6
- Hayers, Rick S., Schilder, Arnold (t.y.). Principles of Auditing An International Perspective, s.20
- Heier, J.R., Dugan, M.T. ve Sayers, D.L. (2005).“A Century of DebateforInternalControlsandTheirAssessment: A Study of ReactiveRevolution”.*Accounting History Volume*, 10, 3, s.39-70.
- Helvacı, Mehmet (1995). “Kayıtlı Sermaye Sisteminde Sermaye Artırımı Usulü ve Bu Sisteme Tâbi Anonim Ortaklıklarda Hisse Senetlerinin Çıkarılma Zamanı”, *Batider*, C. XVIII, S. 1-2, s.158.
- Hubbard,Thomas D., Johnson, Johnny R. Andrews,T. Wesleyandothers (1991). Auditing, Fourth Ed., Dame Publications Inc., USA, s.6.
- INTOSAI (2004). GuidelinesforInternal Control StandardsforthePublicSector, Belgium, <http://www-wds.worldbank.org/>, s.10.
- İbiş, Cemal veÇatıkkaş, Özgür (2012).“İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, s.98.
- İç kontrol ve İç İşleri Bakanlığı Uygulamaları (2012). Strateji Geliştirme Başkanlığı, <http://www.strateji.gov.tr/>, s.4.
- Karaarslan, Erkan (2006). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Muhasebat Kontrol Derneği Yayını No:11, s.327.
- Karayel, Mete (2006). Türkiye’de İşletmelerde Kurumsal Yönetişim Bilincinin Ölçülmesine İlişkin Batı Akdeniz Bölgesi’nde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, s.2
- Kayacan, Murad (2006). Küreselleşen Dünyamızda Yeni Şirket Gündemi: Kurumsal Yönetim, <http://www.tedmer.org.tr/>, s.46 (Erişim Tarihi: 19.07.2014).
- Kepekçi, Celal (2000). *Bağımsız Denetim*. (4. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi, s.63
- Keskin, Duygu Anıl (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, Yayın No:1707, s.8.
- Kishalı, Yunus ve Pehlivanlı, Davut (t.y.). Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması, <http://www.mufad.org/>, s.79-80 (Erişim Tarihi: 17.08.2014).
- Kurnaz, Ersin (2013). İç Kontrol Sistemi ve Türkiye’deki Factoring Şirketlerinin İç Kontrol Sistemlerinde Etkinlik Araştırması, 2013, Yüksek Lisans Tezi, s.97.
- Koehn,JoLynneandVecchio,Stephen C. Del (2004). “RippleEffects of theSarbanes-

- OxleyAct".*The CPA Journal*,February, Vol.74, No.2, s.36-40.
- Kozanoğlu, Hayri (2003).*Küreselleşme Heyulası*.İthaki Yayınları, s.149-150
- Kula, Veysel (2006). *Kurumsal Yönetim Hissedarların Korunması Uygulamaları ve Türkiye Örneği*, Papatya Yayıncılık, İstanbul, s.12,23 (Erişim Tarihi: 17.02.2014).
- Nadire, Güneş (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolü: Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, s.83.
- Özbirecikli, Mehmet (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu:Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme".*Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:5, Sayı:18, s.9-13.
- Özçelebi, Fikret (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında, Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Hazırlığı Konusunda, Mersin'de Büyük İşletmeler Üzerine Bir Saha Araştırması s.80.
- Özkan, Aslı (2009). "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Sermaye Piyasası Etkileşimi".*Sermaye Piyasasında Gündem*, Şubat 2009, Sayı:78, s.7.
- Özkorkut, Korkut, Dural, Halil Ali ve Altay, Sıtkı Anlam (2012). Türmob TTK Eğitimi Sunumu, s.4.
- Pengzhu, Jing Fan andZhang, David (2012). Internal Control Framework of a Compliant ERP System, <http://www.sciencedirect.com/>, s.44, (Erişim Tarihi: 10.01.2014).
- PreparedByThe PIFC ExpertGroup (2004). Internal Control SystemInCandidate Country, Report ToSupremeAuditInstitutions Of Central andEasternEuropeanCountries, Cyprus, Malta, TurkeyandEuropean Court Of Auditors, s.80-81 <http://www.eca.europa.eu/>, (Erişim Tarihi: 24.02.2014).
- Ramamoorti, Sridhar (2003).Internal Auditing: History, Evolution, andProspects, Chapter1, s.9-10.
- Rubach,MichaelandPicou,Armand (2005).TheEnactment of CorporateGovernanceGuidelines: An EmpiricalExamination, Vol.5, No.5, *EmeralGroup Publishing Limited*, ISSN 1472-0701, s.30.
- Sakarya, Şakir ve Özmen, H.İbrahim (2008).“Türkiye’de Kurumsal Yönetim Sürecinin Gelişimi ve Balıkesir’deki İşletmeler Tarafından Algılanması Üzerine Bir Araştırma”.*Muhasebe ve Denetime Bakış*, s.111.

- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, s.9-11.
- Sarbanes-OxleyActSection 302, Sarbanes-OxleyAct 2002 (2005).
http://www.sarbanes-oxley.com.
- Schneider, Arnold andChurch, Bryan K (2008). “TheEffect Of Auditors’ Internal Control Opinions On LoanDecisions”.*Journal of Accounting andPublicPolicy*, 27 ,s:1-18.
- Selimoğlu Seval Kardeş ve Göktepe, Hülya (2007). “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İle İlgili Yeni Düzenlemeler”, *Mali Çözüm*, Sayı:81, Mayıs – Haziran, 2007, s.19.
- Sigma (t.y.). "Definitions of Auditand Financial Control Terminology", OECD, s.1
- Sönmez, Asuman ve Toksoy, Andaç (2011). “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Türkiye'deki Aile Şirketlerine Uygulanabilirliği”. *Maliye Finans Yazıları*, Sayı:92, 2011, s.62.
- Sümer, Ebru (2010). Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme Mekanizmaları,<http://www.sgb.gov.tr/>, s.41, (Erişim Tarihi: 15.06.2014).
- Symes, Cansen Başaran ve Süer, Ayşe Zeynep (2004). *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*. VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyomu, İSMMM Odası, Yayın No:49, İstanbul, s.114.
- Tanju, Yavuz Salih (2002). İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri, <http://kontrol.bumko.gov.tr/>, s.40 (Erişim Tarihi: 16.03.2014).
- Tek, Zuhal ve Çetinkaya, Egemen Mert (2010). “İç Denetim”. *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı: 20.
- Toraman, Cengiz (2002). “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:59, s.6.
- Tüm, Kayahan ve Memiş, Mehmet, Ünsal (2012). İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Öz Baran Ofset, s.184.
- Uluslan, Hikmet, Eren, Elçin ve Köylü, Çağrı (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ‘ nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, s.19.
- Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, <http://www.archive.ismmmo.ort.tr>. (Erişim Tarihi: 23.11.2013).
- United States General Accounting Office SdandardsforInternal Control in The Federal Government(1999). <http://www.gao.gov> (Erişim Tarihi: 15.11.2013).

- Uzay, Şaban (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. SPK Yayınları, Yayın No:132, Ankara. s.2
- Uzay, Şaban, Tañç, Ahmet ve Erciyes, Mehmet (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, *Mali Çözüm*, Sayı:95, s.4.
- Uzay, Şaban, Tañç, Ahmet ve Erciyes, Mehmet (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, *Mali Çözüm*, Sayı:95, s.4.
- Ünlü, Buğra (2013). Bağımsız Denetimin İç Kontrol Sisteminin Etkinliğindeki Rolü Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, s.57.
- Vinten, Gerald (2001), “CorporateGovernanceandSons Of Cadbury”, *CorporateGovernance*, Vol.1, No:4.
- Yavaşoğlu, Mustafa (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*. Seçkin Yayıncılık, s.62.
- Yavuz, Mustafa (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirket Pay Sahiplerinin Özel Denetim İsteme Hakkı”. *Mali Çözüm Dergisi*, s.116-117.
- Yılandıcı, Münevver, Yıldız, Birol ve Kiracı, Murat (2012). Muhasebe Denetimi, 1. Baskı, Eskişehir, Eogrenme.anadolu.edu.tr (Erişim Tarihi: 07.05.2014).
- Yurtsever, Gürdoğan (2008). Bankacılığımızda İç Kontrol, <http://www.tbb.org.tr/>, s.38, (Erişim Tarihi: 15.08.2014).
- Yüzbaşıoğlu, Nejat (2002). “Dünya’da ve Türkiye’de Denetim”. *İç Denetim Dergisi*, Sayı: 5, , s.9.

İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://2.financialexecutives.org>, (Erişim Tarihi: 25.02.2014).
- <http://en.wikipedia.org>(Erişim Tarihi: 25.02.2014).
- http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetim_bertan_kaya_5_makale.pdf(Erişim Tarihi: 10.03.2014).
- <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=152> (Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- <http://journal.yasar.edu.tr>(Erişim Tarihi: 14.02.2014).
- <http://tide.org.tr> (Erişim Tarihi: 15.02.2014).
- <http://tobb.org.tr> (Erişim Tarihi 01.02.2014).

<http://tokkder.org/index.php/risk-odakli-ic-denetim-modellemesi/> (Erişim Tarihi: 26.03.2014).

http://web.deu.edu.tr/icdenetimbirimi/dosyalar/deu_ic_denetim_rehberi.pdf (Erişim Tarihi: 26.03.2014).

<http://www.bddk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 10.04.2014).

<http://www.coso.org/>, (Erişim Tarihi: 15.04.2014).

<http://www.denetimnet.net>(Erişim Tarihi: 15.04.2014).

<http://www.denetimnet.net/Pages/6102-sayili-yeni-turk-ticaret-kanunu.aspx>(Erişim Tarihi: 15.04.2014).

<http://www.eca.europa.eu>(Erişim Tarihi: 18.04.2014).

<http://www.icdenetim.net/makaleler/97-riskin-erken-tehisi> (Erişim Tarihi: 20.04.2014).

<http://www.istanbulymmo.org.tr/dosya/201245-6102-sayili-turk-ticaret-kanununda-6335-ve-6353-sayili-kanunlarla-yapilan-degisiklikler.pdf>(Erişim Tarihi: 25.04.2014).

<http://www.ittifak.com.tr>(Erişim Tarihi: 25.04.2014).

<http://www.ozdogrular.com/content/view/21053/>(Erişim Tarihi: 16.04.2014).

<http://www.pwc.com.tr>(Erişim Tarihi: 25.04.2014).

<http://www.sgb.gov.tr>), (Erişim Tarihi: 15.02.2014).

<http://www.spk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 18.01.2014).

<http://www.tbb.org.tr>(Erişim Tarihi: 24.01.2014).

<http://www.turmob.org.tr/> Erişim Tarihi:15.02.2014

<http://www.vergikilavuzu.com>(Erişim Tarihi: 15.02.2014).

<http://www.vergikilavuzu.com/>, (Erişim tarihi 14.02.2014).

<http://www.verginet.net/>, (Erişim Tarihi: 14.02.2014).

<http://www.yenimakale.com/kurumsal-risk-yonetimi-kry-ve-ic-denetim.html>(Erişim Tarihi: 15.05.2014).

http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim(Erişim Tarihi: 18.01.2014).

<https://www.kpmg.com> (Erişim Tarihi:14.02.2014).

Bağımsız Denetime Sahip Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar, <http://www.kgk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 15.11.2013).

- Bai, Chong-En & Liu, Qiao & Lu, Joe & Song, Frank M. & Zhang, Junxi (2004). "Corporate Governance and Market Valuation in China". Journal of Comparative Economics, 32, 599-616.
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0147596704000538>
(Erişim Tarihi: 21.07.2014).
- COSO Internal Kontrol-Integrated Framework (2011).<http://kontrol.bumko.gov.tr>,
(Erişim Tarihi: 10.02.2014).
- Coşkun, İzel Levi, İç Kontrol ve Kurumsallık, <http://www.isteinsan.com.tr>(Erişim Tarihi: 15.09.2013).
- il, Seyhan (2003). Denetimde Kanıt Semede rnekleme ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve İsa No:530, Sayı:2, s.12 <http://www.ttefdergi.gazi.edu.tr>(Erişim Tarihi: 15.09.2013).
- Dinopi, Thomas P.
(2010). State Comptroller Management's Responsibility For Internal Controls, s.6,
<http://www.osc.state.ny.us>(Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- Griffiths, David (2006). Risk Based Internal Auditing, Version 1.0.1, s.8
<http://www.internalaudit.biz/>(Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- Guidance of Monitoring Internal Control System, www.coso.org (Erişim Tarihi: 15.04.2014).
- Güvemli, Oktay ve zbirecikli, Mehmet (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, <http://www.mufitad.org>(Erişim Tarihi: 20.03.2014).
- İç denetim ve Türkiye uygulaması,<http://www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim>(Erişim Tarihi:20.03.2014).
- İç Kontrol El Kitabı, Uludağ niversitesi,<http://ickontrol.uludag.edu.tr>(Erişim Tarihi: 20.03.2014).
- İ Kontrolün Tarihiçesi (2012). <http://www.denetci.gen.tr>(Erişim Tarihi: 17.12.2013).
- Kayar, Hayrul (2011). Yeni T.T.K. Yasasına Göre zel Denetim Müessesesi,
<http://www.samden.com.tr>(Erişim Tarihi: 28.12.2013).
- Kurumsal Verimliliğin Artmasında Yeni Bir Araç: İç Kontrol (2011).<http://bertankaya.net>(Erişim Tarihi: 15.02.2014).

- Öztürk, Mutlu Başaran (t.y.). Kurumsal Yönetim Bakış Açısıyla Entellektüel Sermaye, s.397, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr>, (Erişim Tarihi: 24.03.2014).
- Türkiye Denetim Standartları (2013). Bağımsız Denetim Standardı 265, İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi, <http://www.kgk.gov.tr>(Erişim Tarihi: 20.04.2014).
- Tek, Z. İç Denetim, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850.tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>(Erişim Tarihi: 26.04.2014).
- Ulusoy, Yasin (t.y.). Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı, <http://web.deu.edu.tr>(Erişim Tarihi: 25.11.2013).
- Uzun, Ali Kamil, (2007). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi, www.denetimnet.net. s.10, (Erişim Tarihi: 15.03.2014).
- Ünsal, İbrahim (2002). Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Ankara, <http://www.sayistay.gov.tr> (Erişim Tarihi: 24.04.2014).
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Risk Yönetimi, <http://www.isframeworks.com/?p=1690> (Erişim Tarihi: 19.02.2014).

EKLER

Ek-1: Anket Formu

Sayın Yetkili,

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereği bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerin finansal tabloları, yıllık faaliyet raporu, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemleri gibi hususlar açısından bağımsız denetime tabi tutulması söz konusudur.

Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde yürütmekte olduğumuz bir araştırma ile ilimizde faaliyette bulunan üretim işletmelerimizin bağımsız denetime tabi olacak iç kontrol sistemi yapılarının durumunun tespit edilmesi suretiyle bağımsız denetime ne düzeyde hazır olduklarının ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Anket formumuzda şirketinizin kimliğine ilişkin hiçbir bilgi istenmemektedir. Çalışmamızda, yeni yasa gereği şirketinizde mevcut olan veya gelecekte olması gerekecek bazı kriterlere yönelik görüşleriniz bilimsel amaçlarla değerlendirilecek ve araştırma sonuçları size fikir vermek amacıyla bildirilecektir.

Çalışmamıza değerli görüşlerinizle sağladığınız katkı için teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Proje Yürütücüsü-İşletme Anabilim Dalı Başkanı)
İrem KESKİN (Proje Asistanı)

| 1) GENEL BİLGİLER | | |
|--------------------|--------------------------------|-------------------|
| A-Şirketin Unvanı | B-Faaliyet Alanı | C-Personel Sayısı |
| Anonim Şirket () | İnşaat () | 1-10 () |
| Limited Şirket () | Gıda () | 11-50 () |
| | Tekstil () | 51-100 () |
| | Mobilya () | 101-500 () |
| | Diğer (Lütfen belirtiniz)..... | 501 ve üzeri() |

2) İÇ KONTROL SİSTEMİ ANKET FORMU

| | Evet | Hayır | Yeni başlandı |
|--|------|-------|---------------|
| 1-KONTROL ORTAMI | | | |
| Şirketin misyonu,vizyonu, hedefleri, değerleri ve stratejileri, stratejik planı, bütçesi ve yıllık performans programı vardır ve çalışanlar bunlar hakkında bilgilendirilir. | | | |
| Üst yönetim, yıllık performans programları hazırlayarak hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerinde yer alır. | | | |
| Üst yönetim ekip çalışmasını destekler ve çalışanları geri bildirimde bulunma konusunda teşvik eder. | | | |
| Kurumun belirlediği ihtiyaçlara göre bir işe alma planı ve uygun yeterliliğe sahip olan personelin işe alınmasını sağlayacak prosedürler mevcuttur. | | | |
| Çalışana işini nasıl yapacağını gösteren yönlendirici bilgiler mevcuttur. | | | |
| Çalışanlara görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerini, performanslarını artırmalarını, yeteneklerini geliştirmelerini ve kurumun değişen ihtiyaçlarını karşılamalarını sağlayacak bilgi, eğitim ve araçlar sunulur. | | | |
| | | | |

| | | | |
|--|--|--|--|
| 2-RİSK DEĞERLENDİRME | | | |
| Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi veya dışı riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir. | | | |
| Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar. | | | |
| 3-KONTROL FAALİYETLERİ | | | |
| A-VARLIKLARIN FİZİKİ KONTROLÜ | | | |
| İşletmede varlıkların korunmasına yönelik kontrol faaliyetleri bulunmaktadır ve bunlar personele duyurulmuştur. | | | |
| Varlıkların sayımı sadece dönem sonlarında yapılır. | | | |
| İşletmeye gelen belgelerin kaydedilmesini, dosyalanmasını, belgelerdeki değişikliklerin kaydedilmesini ve dosyaların arşivlenmesini sağlayan prosedürler vardır. | | | |
| Yönetimle personel arasındaki iş ilişkisinde güven esastır. | | | |
| Bir bölümdaki personelin diğer bölümdaki personelin yaptığı işi kontrol etmesi biçiminde yapılan çapraz kontrolü veya bilgisayar kontrollerini içeren temel kontrol faaliyetleri vardır. | | | |
| Kıymetli evrakların fiziksel anlamda güvenliği sağlanır ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleşir. | | | |
| Malların sisteme giriş-çıkışı barkodla yapılır. | | | |
| Binalar yangın alarmı ve su püskürtme sistemi aracılığı ile yangından korunur. | | | |
| İşletme binasına giriş-çıkışlar kontrol altındadır. | | | |
| Nakit, menkul değerler, ticari mallar, hammaddeler, taşınır ve taşınmaz mal ve donanımları gibi varlıkların envanteri periyodik olarak çıkarılır ve kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılır, tutarsızlıklar ayrıca incelenir. | | | |
| Binalar mesai saatleri dışında da alarm, kamera vb. araçlarla kontrol edilir. | | | |
| Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol eder. | | | |
| Yöneticiler ve çalışanlar kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır. | | | |
| B-İŞLEM VE FAALİYETLERLE İLGİLİ YETKİLENDİRME | | | |
| Yetkilendirme, onaylama, kaydetme, ödeme, tahsilat, teslim alma, teslim etme, denetleme, koruma, sayım gibi işlemler farklı kişiler tarafından yürütülür. | | | |
| İşlem ve faaliyetler, yönetimin bilgi ve talimatlarına göre gerçekleştirilir. | | | |
| C-KAYNAK VE KAYITLARA İLİŞKİN HESAP VEREBİLİRLİK VE ERİŞİM | | | |
| İşlemlerin muhasebe kaydını yapan kişiler, varlıklara dokunma ve faaliyet gerçekleştirme yetkisine sahip değildir. | | | |
| Kaynaklar ve bunlara ilişkin kayıtlar düzenli olarak karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | | | |
| Stokların bulunduğu depolarda stok giriş-çıkışları düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | | | |
| Nakit akışı ve harcamalar düzensiz ve ani sayımlarla karşılaştırılır ve tutarsızlıkların nedenleri incelenir. | | | |
| D-BELGELENDİRME | | | |
| Belgeler, her an kullanıma ve denetime hazır şekilde ve güvenli bir ortamda dosyalanır. | | | |
| Tüm belge ve kayıtlar uygun şekilde yönetilir, muhafaza edilir, yedeklenir ve düzenli aralıklarla güncellenir. | | | |
| E-BİLGİ İŞLEM (Bİ) KONTROLLERİ | | | |
| Üst yönetim, kurum genelinde Bİ güvenliği programını uygulamak ve yönetmek için bir yapı oluşturur ve bununla ilgili sorumlulukları net bir | | | |

| | | | |
|---|--|--|--|
| şekilde tanımlar. | | | |
| Fiyatlandırma, fiyat indirimi, sipariş kabulü, alım, üretim emri gibi güvenlik seviyesi yüksek yetkilendirmeler yapılır ve sadece bu kişilerin sisteme erişimlerine izin verilir. | | | |
| Sisteme izinsiz erişimi önlemek veya tespit etmek amacıyla fiziki ve lojistik kontroller mevcuttur. | | | |
| Üst yönetimce yetkilendirilen kişiler bilgi sistemlerine ve yazılıma erişimi izler, bariz ihlalleri saptayarak gerekli müdahalede bulunur ve gerekli tedbirleri alır. | | | |
| Elektronik kayıtlar ve arşiv fiziki anlamda korunur ve bunlara erişim sıkı kontrol altında gerçekleştirilir. | | | |
| 4-İZLEME | | | |
| Üst yönetim bütçe, tahminler ve önceki dönem bütçe sonuçları ışığında gerçekleşen performansı düzenli olarak izler. | | | |
| Çalışanların performansı ile şirketin ulaşılan hedefleri arasındaki bağlantıyı anlamalarına yardımcı olmak için performans değerlendirmesi çalışanlara bildirilir. | | | |
| Yöneticiler, belirli aralıklarla performans göstere ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir. | | | |
| Tüm kilit faaliyetler, yetkilendirilen kişiler tarafından izlenir. | | | |
| Önemli noktalar kameralarla izlenir. | | | |
| Yönetim kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir. | | | |
| Gerçekleşen performans verileri periyodik olarak planlanan amaçlar ışığında karşılaştırılır ve doğru şeylerin doğru zamanda ölçülüp ölçülmediğini görmek için farklılıklar analiz edilir. | | | |
| İzleme ve değerlendirme sonucunda, gerçekleşen performansın, hedeflenen düşük olduğunun tespit edilmesi halinde üst yönetim gerekli önlemleri alır. | | | |

Anketimiz sona ermiştir. Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz.