

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ
DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ
VE BİR UYGULAMA**

Kamber KAYA

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

DANIŞMAN

Prof. Dr. Oktay TAŞ

İSTANBUL, Ocak 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ
DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ
VE BİR UYGULAMA

Kamber KAYA

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Prof. Dr. Oktay TAŞ

İSTANBUL, Ocak 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ
DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ
VE BİR UYGULAMA

Kamber KAYA

(Enstitü No : 112008148)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Oktay TAŞ _____

Diğer Jüri Üyeler : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN _____

İSTANBUL, Ocak 2014

ÖNSÖZ

Küresel çapta ekonomilerde meydana gelen gelişmeler işletmelerin büyümesine, iş ve işlemlerin artmasına yol açmıştır. İşletme yöneticilerinin tüm işletme yapısına doğrudan hakim olmaları imkanı kalmamıştır. İşletme varlıklarının hata veya hileler yolu ile kaybını engellemek için iç kontrol sistemlerinin tasarlanması bir zorunlu ihtiyaç haline gelmiştir. Bu tez çalışmasının amacı, iç kontrol sisteminin etkin olmasının işletmeye ve bağımsız denetim sürecine olumlu etkileri incelenmiştir.

Bu çalışmada beni teşvik ederek, destekleyen tez danışmanım sayın Prof. Dr. Oktay TAŞ'a katkılarından dolayı, desteklerini esirgemeyen sevgili eşim ve çocuklarıma teşekkür ederim. Bu süreçte zamansız bir şekilde yitirdiğimiz, sevgili arkadaşım, dostum Mustafa KÜÇÜK'ü saygıyla ve sevgiyle anıyorum,

Ocak 2014

Kamber KAYA

ÖZET

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ VE BİR UYGULAMA

Kontrol kavramı, genel olarak muhasebede kullanılan denetim kavramından farklı amaçlarla kullanılır. Denetim, genel olarak konusunun uzmanı bağımsız kişiler tarafından yapılan bir faaliyet olmasına karşın kontrol, bir sistem içinde yer alan ve iş süreçleri içindeki kişilerce yerine getirilen bir faaliyettir. Amaç, iş ve işlem akışlarının başarı seviyelerinin ölçülmesi ve belirlenen hedeflere ulaşma kapasitesinin ölçülmesidir. Kontrol işletme yönetimleri tarafından yürütülen bir faaliyettir.

İşletmelerin büyümeleri ve ekonomik yaşamın karmaşık hale gelmesi ile işletme sahiplerinin her işlemi kontrol altına almaları ve riskleri kontrol etmeleri mümkün olmaz, bu arayış işletmeleri iç kontrol sistemlerini oluşturmaya ve geliştirmeye yöneltmiştir.

Dünyada muhasebe ve finans skandallarının yol açtığı yıkım, halka açık şirketlerde yatırımcıların büyük zararlara yol açmasına sebep olmuştur. Finansal tablolar ve bu tabloların dayanağı bilgilere karşı oluşan güvensizlik sonrası denetim otoriteleri tarafından bağımsız denetçilere ve işletme yönetimlerine önemli sorumluluklar getirilmiştir. Yeni süreçte işletme yönetimlerine denetim komiteleri oluşturma ve işletmede etkin bir iç kontrol sistemi oluşturma ve iç denetim sorumluluğu getirmiştir. Buna paralel olarak Bağımsız Denetim daha önemli hale gelmiş, bağımsız denetçilere yeni sorumluluklar verilmiş, bağımsız denetimin planlaması aşamasında işletmenin iç kontrol yapısını inceleme, değerlendirme ve varsa eksikliklerin yönetime bildirilmesi düzenlenmiştir.

Bu süreçte gerek bağımsız denetim kalitesi, gerek işletmenin varlıklarının korunması ve risklere karşı alınacak tedbirler konusunda iç kontrol sistemlerinin önemi artmıştır. Bu çalışmada iç kontrol sisteminin bağımsız denetim sürecindeki önemi ve etkin bir iç kontrolün işletmeye ve bağımsız denetime etkileri incelenmiştir.

Anahtar kelimeler : İç Kontrol, İç Denetim, Bağımsız Denetim

ABSTRACT

EFFECTS OF INTERNAL CONTROL SYSTEM ON INDEPENDENT AUDITING PROCESS IN ENTERPRISES AND ONE IMPLEMENTATION

The concept of control is generally used for purposes, different from the concept of audit, used in accountancy. While audit is generally an activity, carried out by independent people, being experts on their subjects, control is an activity, carried out by people, being within the system and taking part in business processes. The aim is to measure success levels of the work and the workflows and to measure the capacity to achieve determined targets. The control is an activity, carried out by business managements.

In line with the growth of enterprises and the fact that the economic life becomes complex, it is not possible for business owners to take each transaction under control and to control risks, this search has directed businesses to establish and to develop internal control systems.

The destruction that accountancy and finance scandals have caused worldwide has led investors to bring about major losses in public limited companies. After distrust, developed against financial statements and data, on which these statements have been based on, important responsibilities have been brought to Independent auditors and business managements by audit authorities. In the new process, it has brought business managements the responsibility to establish audit committees and to establish an active internal control system in the enterprise and an internal audit responsibility. Independent Audit has become more important concordantly and new responsibilities have been given to independent auditors and in the phase of planning independent audit, the analysis and assessment of internal control structure of the business and if applicable, informing deficiencies to the management are arranged.

Within this process, the importance of internal control system, with regard to both independent audit quality and the protection of assets of the business and precautions that shall be taken towards risks, has increased. In this study, the importance of internal control system in the process of independent audit and the effects of an active internal control on the enterprise and independent audit have been analysed.

Keywords : Internal Control, Internal Audit, Independent Audit

KISALTMALAR

IIA	: Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Birliği)
SAS	: Statements on Auditing Standards
İKS	: İç Kontrol Sistemi
A.g.e	: Adı geçen eser
A.g.m	: Adı geçen makale
A.g.t	: Adı geçen tez
SOX	: Sarbanes Oxley Act, ABD 2002
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
US GAAP	: United States Generally Accepted Auditing Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri)
COSO	: Committee of Sponsored Organisation of Treadway Commission
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act. ABD, 1977
SEC	: Securities Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
AAA	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği)
FEI	: Financial Executives International
IMA	: Investment Management Association (İngiltere)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları)
CoCo	: Criteria of Control Objectives (Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BIS	: Bank For International Settlements (Uluslararası Ödemeler Bankası)
AB	: Avrupa Birliği

- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
TTK : Türk Ticaret Kanunu
TİDE : Türkiye İ Denetim Enstitüsü
YMM : Yeminli Mali Müşavir
SBE : Sosyal Bilimler Enstitüsü

ŞEKİL LİSTESİ

	SAYFA NO
Şekil 3.1. Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar.....	63
Şekil 3.2. Denetim Süreci.....	70
Şekil 3.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	71
Şekil 3.4. Süreçlerin İncelenmesi ve Kontrol Testleri.....	73
Şekil 5.1. ABC A.Ş. Satın Alma Süreci	95

TABLO LİSTESİ

	SAYFA NO
Tablo 2.1. İç Kontrollerin Sınıflandırılması.....	21
Tablo 5.1. Satın Alma Talep Süreci Riski (Zamanlama Riski)	101
Tablo 5.2. Satın Alma Taleplerinin Gerçekleşme Riski	101
Tablo 5.3. Mal ve Hizmetlerin Teslim Alınması Riski	101
Tablo 5.4. Satıcı Faturaları, Teslim Alma Raporları ve Satın Alma Formları Süreci Riski	101
Tablo 5.5. Ödeme Riski	101
Tablo 5.6. Mal Alım Faturaları ve Ödemelerin Kaydedilmesi Riski	101
Tablo 5.7. Genel Risk Değerlendirmesi	102

İÇİNDEKİLER

	SAYFA NO
ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
KISALTMALAR	iv
ŞEKİL LİSTESİ	vi
TABLO LİSTESİ	vii
BÖLÜM 1	1
1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2	2
2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ	2
2.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	2
2.1.1. İç Kontrol Kavramı.....	2
2.1.2. İç Kontrol Sistemi.....	3
2.1.3. İç Kontrolün Önemi	5
2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	7
2.1.5. İç Kontrolün Özellikleri.....	10
2.1.6. İç Kontrolün Sisteminin Yararları.....	10
2.1.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler..	12
2.1.8. Yönetimsel Kontrol ve Muhasebe Kontrolü	13
2.1.9. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	15
2.1.10. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar (Temel Unsurlar)	18
2.1.11. Kontrol Türleri	20
2.1.12. İç Kontrol Sisteminin Varsayımları.....	23
2.1.13. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk.....	24
2.1.14. Hata ve Hileleri Önlemede İç Kontrol Sisteminin Önemi.....	24
2.1.15. Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi.....	26
2.1.16. Denetim Komitesi İle İç Denetimin Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü	27
2.1.17. Kurumsal Yönetimin Oluşumunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği....	28
2.2. ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER	29
2.2.1. Uluslararası Düzenlemelerde İç Kontrol.....	29
2.2.2. Ulusal Düzenlemelerde İç Kontrol.....	41
2.3. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM.....	49
2.3.1. İç Denetim Kavramı.....	49
2.3.2. İç Denetimin Kapsamı.....	51
2.3.3. İç Denetimin Amacı.....	52
2.3.4. İç Denetimin Yararları.....	53
2.3.5. İç Denetim Standartları	54
2.3.6. İç Denetimin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı	55
2.3.7. Hileleri Önlemede İç Denetimin Rolü	57
2.3.8. İç Denetim ve İç Kontrol Ayrımı	58
2.3.9. İç Denetimde Denetim Komitesinin Rolü.....	59
2.3.10. Yeni TTK'da İç Denetim Üzerine Düzenlemeler.....	60

BÖLÜM 3	62
3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ	62
3.1. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL	62
3.1.1 Denetim İşlevi.....	62
3.1.2. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler.....	62
3.1.3. Denetim ve Bağımsız Denetim Kavramı	65
3.1.4. Bağımsız Denetim, İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	66
3.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	69
3.2.1. Denetim Süreci.....	69
3.2.2. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi... ..	70
3.2.3. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenme Nedenleri.....	71
3.2.4. İç Denetimin Tanınması Değerlendirilmesi.....	73
3.2.5. İç Kontrolün Ön Değerlendirilmesi.....	76
3.2.6. İç Kontrol Sistemin Etkinliğin Test Edilmesi.....	77
3.2.7. Bağımsız Denetçinin Bilgi Toplama Yöntemleri.....	79
3.2.8. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi.....	82
3.2.9. İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi.....	82
BÖLÜM 4.....	84
4. İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ.....	84
4.1. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL.....	84
4.1.1 İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi.....	84
4.1.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Sürecine Genel Olarak Etkileri.....	84
4.1.3. Bağımsız Denetim Sürecinin Planlanmasında İç Kontrol.....	85
4.1.4. Hata ve Hileleri Önlemede Bağımsız Denetim İç Kontrol İlişkisi.....	86
4.1.5. Bağımsız Denetim Sürecinde Güvenilir Mali Tablolar ve İç Kontrol....	87
4.1.6. Bağımsız Denetim Sürecinde, Denetim Süresi ve Güvenilir Kanıtlar....	87
BÖLÜM 5.....	89
5. UYGULAMA.....	89
5.1. SATINALMA VE ÖDEME DÖNGÜSÜNÜN İNCELENMESİ.....	89
5.1.1. Satın Alma Sürecine Genel Bir Bakış.....	89
5.1.2. Satın Alma Sürecinin Genel Fonksiyonları.....	90
5.1.3. Satın Alma Sürecinde Temel İlkeler	91
5.2. UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	93
5.2.1. Uygulama Örneği.....	93
5.2.2. İşletmenin Satın Alma İş Akış Süreci	94
5.2.3. İşletmenin Ödeme İş Akış Süreci.....	95
5.2.4. Sürecin Kontrol Testleri ve Prosedürleri	97
5.2.5. Satın Alma ve Ödeme Süreci Risk Değerlemesi	100
5.2.6. Sürecin Denetimi ve Bulgular	102
BÖLÜM 6.....	105
6. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	105
KAYNAKÇA.....	107
ÖZGEÇMİŞ.....	113

BÖLÜM 1

1. GİRİŞ ve AMAÇ

Dünyada yaşanan ekonomik gelişmeler sonucu işletmeler çok büyümüş, ekonomide tekelleşme yaşanmıştır. Gelişen iş ve işlemlerin devasa boyutlara varması sonucu işletme üst yöneticilerinin doğrudan tüm kurum yapısına hakim olmalarını olanaksız kılmıştır. Bu gelişmeler sonucu işletme varlıklarının hata, hile ve yolsuzluklara karşı oluşabilecek kayıplarını engellemek ve finansal bilgilere, mali raporlama sürecine güveni artırmak için işletmelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. Yaşanan küresel kriz ve skandallar bu süreci daha önemli hale getirmiş işletme yöneticilerine ve bağımsız denetçilere yeni sorumluluklar getirilmiştir.

Bu tez çalışmasında etkin bir iç kontrol yapısının işletmelere sağladığı faydalar ve özellikle bağımsız denetim sürecine etkileri irdelenmiş ve bu sürece çok önemli katkıları olduğu uygulama ile desteklenerek ifade edilmiştir. Tez çalışmasının amacı tüm ilgililere yararlı olmaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde genel olarak iç kontrol sistemi, ulusal ve uluslararası bazda iç kontrol alanında yapılan düzenlemeler incelenmiştir. Aynı bölümde iç denetim olgusu, iç denetim standartları, iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, iç denetim iç kontrol ayırımı ve önemi irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde, genel olarak bağımsız denetim ve gerekliliği ve bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sürecinin incelenmesinin önemi ve değerlendirilmesi, test edilmesi, iç kontrol eksikliklerinin işletme yönetime bildirilmesi konuları incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, bağımsız denetim süreci açısından iç kontrol sisteminin ne kadar önemli olduğu açıklanmış, bu süreçte iç kontrolün önemi, bağımsız denetim sürecinde etkileri incelenmiştir. Bağımsız denetim sürecinde iç kontrol sisteminin etkin olmasının bağımsız denetim planlamasında, hata ve hileleri önlemede, güvenilir mali tablo sürecinde, bağımsız denetim süresi ve güvenilir kanıt elde etmede önemi incelenmiştir.

Beşinci bölümde satın alma ve ödeme döngüsü uygulama olarak tartışılmıştır. Genel olarak satın alma ve ödeme döngüsü ve örnek işletmede süreç incelenmiştir. Uygulama örneğinin incelenmesinin iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim süreci açısından değerlendirmesi yapılmıştır.

BÖLÜM 2

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ

2.1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1.1. İç Kontrol Kavramı

“Genel anlamda kontrol, bir örgütün, olayın, faaliyetin veya işlemin amacına ulaşabilme gücünü ifade eder, ”¹bir işlemin yapılması esnasında işlemin doğru ve düzenli bir şekilde kayıtlara alınmasının gözlemi ve varsa hata ve hileleri düzeltmesini sağlama işlemidir.² Bir başka tanımda kontrol, bir bireyin, bir kurumun ve bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yöneltmeyi sağlayan yöntem ve davranışlar bütünüdür.³Kontrol, bir karşılaştırma faaliyeti olarak adlandırılabilir. Gerçekleşen faaliyetlerin önceden saptanmış kurallara uygun olup olmadığının karşılaştırılmasıdır. Kontrol faaliyeti, mevcut ve geçmiş dönem ile ilgili gerekli bilgileri sağladığı gibi, gelecek dönem faaliyetleri ile ilgili de tahmin yapmaya olanak sağlar.⁴

İç Kontrol faaliyeti ilk dönemlerde genel olarak firma içi hile ve usulsüzlüklerin tespitine yönelik kurgulanmış, 1850’lerden sonra ise gelişen ihtiyaçlar doğrultusunda finansal tabloların denetim sürecinde kurumların bir iç uygulaması olarak gelişmiştir. 1900 lerden sonrası ise, genel anlamda ABD tecrübelerden yararlanılmıştır. İç Kontrol alanında yapılan düzenlemeler genel olarak yaşanan sorunlara karşı çözüm olarak ve güncel ihtiyaçlara cevap olmuştur.⁵

İç Kontrol kavramı ilk dönemlerde genel olarak bireysel girişimcilerin sermayelerinin korunması ve usulsüzlüklerinin tespitine odaklanmış olmasına rağmen,

¹ Münevver Yılanç, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s. 71

² Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel yaklaşımlar**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010, s.385

³ Münevver Yılanç, **İç Denetim**, Nobel Yayın, Ankara, 2006, s.4

⁴ Duygu Tuncay, “*İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniv.SBE, İstanbul, 2011, s.3.

⁵ Çetin Özbek, **İç Denetim**, İstanbul: TİDE Yayınları, İstanbul, 2012, s. 389

zaman içerisinde bireysel girişimlerin yerini çok ortaklı büyük şirketlerin alması ile denetimin amacı usulsüzlüklerin tespitinden daha ileri giderek, sermaye sahipleri, yöneticiler ve yatırımcılar için firmanın mevcut durumunun dikkate alınması ve araştırılması olarak değişime uğramıştır.⁶

İç kontrol, işletme yönetimi sorumluluğunu taşıyanlar, muhasebe ve denetimle ilgili kurum ve kuruluşlar iç kontrolle yakından ilgi duymuş, bu konuda çalışmalar yürütmüş muhasebeciler, denetçiler, araştırmacılar, kanun koyucular tarafından amaçlarına göre farklı iç kontrol tanımları yapılmıştır.⁷ Bağımsız denetimin gelişmesi ve planlama sürecinde işletmelerin kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi dolayısıyla, iç kontrole olan ilginin daha da arttığı görülmektedir.⁸

İşletme yönetiminin beş temel fonksiyonundan biri olan kontrol, faaliyetlerin planlanan şekilde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi, varsa sapmalar ve nedenlerinin belirlenmesi ve giderilmesine için önlemlerin alınması ve faaliyetlerin izlendiği bir süreçtir. İç kontrol ise işletme yöneticileri ve çalışanları tarafından yürütülen, bu işlemlerden elde edilen verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamayı hedefleyen ve bu doğrultuda güvence elde etmek için tasarlanmış bir kavramdır.⁹

Zaman içinde işletme yapısı ve faaliyetlerinde gelişmeler yönetim fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonunun yürütülmesinde de bazı değişiklikler oluşmuştur. Bu değişiklik sonucu kontrol; birkaç kişinin yürüttüğü faaliyet yerine profesyonel bir grup tarafından yürütülen ve belirli periyotlarda faaliyeti tekrarlanan bir süreç haline almış ve kontrol işlevi, işletme içerisinde oluşturulan iç kontrol sistemleri tarafından yerine getirilir olmuştur.¹⁰ İç Kontrol kısaca, işletmeyi amaçlarına doğrultusunda yönetme gücü olarak ifade edilebilir.¹¹

2.1.2. İç Kontrol Sistemi

⁶ Özbek, a.g.e. s. 390

⁷ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.125

⁸ Çiğdem Baskıcı, “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri : İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**, 2012, Ankara Üniv. SBE İşletme Ana Bilim Dalı,

⁹ Sezay Özten, Sibel Karğın, “Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XIV, S II, 2012), s. 121

¹⁰ A.Kadir Tuan ve M. Ünsal Memiş, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 60, Ekim 2013, s.3

¹¹ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e. s. 71

Her işletmenin fazla ayrıntılı olmasa hatta yazılı halde olmasa bile kendine has bir iç kontrol sistemi vardır. İç kontrol sistemi genel olarak, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği gibi hedeflere ulaşma konusunda uygun güveni sağlamak için oluşturulan işletme yönetimi ve personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.¹²

İç kontrol, işletmelere değer katmaya yönelik olarak oluşturulan uygulamalar bütünüdür. Etkin ve kontrol edilen risk yönetimi, işletme organizasyonunun hedeflerini başarmasına yardımcı olurken, etkin iç kontrol sistemi de güvenilir finansal raporlama, operasyonların etkin ve verimli yürütülmesi, yasa ve belirlenen prosedürlere uygunluk olmak üzere üç temel hedeften oluşmaktadır.¹³

İşletmelerin büyümeleri ve iç kontrol sisteminin yararlarının işletme yöneticileri tarafından daha çok anlaşılır olması, iç kontrolü geliştirmiştir. Bu amaçla görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve kurumun organizasyon planını da kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir.¹⁴ İç kontrol, yönetim işlevlerinin yerine getirilmesine aracılık eden ve onun işletilmesini sağlamak için işletme yönetimi tarafından kullanılan bir araç olma özelliğini taşır. Ancak, işletme yönetiminin yerini alamaz.¹⁵

İç kontrolün tasarlanmasındaki temel olan amaç, bireylerin işletme çıkarlarından çok kendi çıkarlarına dönük hareketlerin içinde olabileceği anlayışına dayanmaktadır. İç kontrolün bulunmadığı ve/veya etkinliğin sağlanamadığı hallerde, kurum varlıklarının kaybına, işletme yönetiminin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimaller ve çeşitli varlık kayıplarına neden olmaktadır. İç kontrol, bu tehdit ve tehlikelerin minimum seviyelere indirilmesini sağlamanın yanında işletme yöneticilerinin performanslarını ölçme, karar verme ve iş ve işlemlerini değerlendirme gibi imkanlar da yaratmaktadır.¹⁶

İç kontrol, kurum aktiflerinin korunmasını, muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrol edilmesini, kurum faaliyetlerinin etkinliğinin geliştirilmesi ve işletme yönetimi tarafından tasarlanmış politikalara ve prosedürlere uygunluğunu,

¹² Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayınları, Ankara, No.132, 1999, s.önsöz

¹³ Ceren Ayça Göçen, *"Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim : Parmalat Vakası"*, **Mali Çözüm** 97, İSMMMÖ Yayını, s.110

¹⁴ Günal, a.g.e, s. 3

¹⁵ Alagöz, a.g.m s.4

¹⁶ Alagöz, a.g.m, s.4

işletme çalışanlarının belirlenen politikalar ve yöntemler konusunda teşvik edilmesini, kurumda tasarlanıp oluşturulan her türlü prosedür ve kurallar bütünüdür.¹⁷

İşletmelerde iç kontroller iş süreçlerine yönelik makul güvence sağlamak için tasarlanmış politikalar olup işletmenin yöneticileri tarafından oluşturulmakta, yönlendirilmekte ve yürütülmektedir.¹⁸ İşletme içi belirlenen süreçleri, politikaları gözden geçiren, tahlil eden, iyileştirilmesi yönünde politikalar üreten, risk analizi yapan kurum içi ve dışı tüm çıkar gruplarına hizmet eden bir işletme fonksiyondur. Kurum içinde oluşturulan süreçleri denetlenerek etkinliği ve verimliliği arttırılan bir sistemdir.¹⁹

“İç kontrol; kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştiremediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanır. İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda yönetime mutlak güvence veremez. Bunun yerine, rehber yalnızca “makul” bir güvence düzeyini erişilebilir kabul eder.”²⁰

İşletme yönetimlerinin hata ve hileleri tespiti ve önlemeye yönelik tedbirleri ve sistemleri tasarlamak ve bunları geliştirmek görev ve sorumlulukları vardır. İşletme yönetimlerinin bu görevlerine yönelik oluşturacakları sistemler, iç kontrol sistemi olarak ifade edilmektedir. İşletmeler etkin bir şekilde tasarlanan iç kontrol sistemi ile hata ve hilelerin önüne geçilebilme imkanı bulabilmektedirler.²¹

2.1.3. İç Kontrolün Önemi

İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerin daha karmaşık hale gelmesine yol açacağından, işletme yöneticilerinin bu durumu kontrol etme olanağı azalacaktır. Bu nedenle işletme yönetimi bu olumsuz gelişmeyi ancak etkin bir iç kontrol sistemi tasarlayıp yönetmekle giderebilir.²² Etkin bir İKS, belirli bir büyüklüğe ulaşmış işletmeler açısından büyük

¹⁷ Oktay Taş ve Cem Niyazi Durmuş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2008, s.55

¹⁸ Ali Kamil Uzun, 1 “*Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*”, <http://www.icdenetim.net/makaleler/88-ic-kontrollerin-yeterliliği> 11.10.2013

¹⁹ Selda Türedi, “*İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi*”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Yıl:2012, C:4, S:1, s.35

²⁰ “*İntosai : Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*”, çev. Baran Özeren, s. 8-12 <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf> 29.10.2013

²¹ Metin Atmaca, “*Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XIV, S I, 2012) s.198

²² Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s.36

önem taşır. Büyüme faaliyeti işletme açısından faaliyetlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesinin gerekliliğini de gündeme getirecektir.²³

İç kontrol, işletme faaliyetleri içinde ayrı bir sistem olarak düşünülmemeli, işletme yönetiminin faaliyetlerini yürütmede yararlandığı ve yönetim işleviyle iç içe geçmiş süreç ve işlevler bütünü olarak düşünülmelidir. Bu nedenle, başarılı bir iç kontrol sistemi işletme yöneticilerinin bu süreci doğru ve uygun bir şekilde planlamalarına ve süreci iyi yönetme ve koordine etme kabiliyetlerine bağlıdır.²⁴

Bir organizasyonda iç kontrol sistemi ilk olarak mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilir olmasını hedefler, erimliliğin artırılıp geliştirilmesine destek olur. İç kontrol sistemi ne kadar iyi belirlenip hayata geçirilirse geçirilsin, işletme hedeflerine ulaşma konusunda yöneticilere sadece yönetsel ve muhasebe kontrolleri ile belirli bir kabul edilebilir güvence sağlamayı hedefler.²⁵

İşletmeler gelişen ve karmaşık hale gelen ekonomik ilişkiler karşısında iç kontrol sistemi kurarak başa çıkmaya çalışırlar. Bu şekilde varlıklarını korumak, muhasebe kayıt ve işlemlerini güvence altına alınmasını hedefler.²⁶

İşletme yöneticileri planlanan dönemsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini ve hesap verme sorumluluğu açısından hem finansal, hem de finansal olmayan faaliyetlerle ilgili rapor ve verilere gereksinme duyarlar. İşletme faaliyetleri hakkında karar vermek ve performansını izlemek ve kaynakları etkin kullanabilmek için iç kontrol sistemini iyi bir şekilde tasarlamak ve geliştirmek sorumluluğu ile karşı karşıyadır.²⁷

İşletmelerdeki iç kontrol sistemleri; belirlenen standartlardan sapmaların istenmeyen seviyede olduğu zamanlarda faaliyete sapmaları, tekrar standartların istenilen seviyeye ulaştırmayı hedefleyen mekanizmalar bütünü olarak ifade edilebilir.²⁸ İç kontrol sistemi yönetimin bir parçası olup, bir yönetim aracı ve kontrol işlevidir. Tek bir faaliyet ya da tek bir olaydan ibaret olmayıp, kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylem bütünüdür. Bu eylemler kurumun faaliyetleri süresince devamlılık gösterirler.²⁹

İşletme personelinin tümü kontrolün hayata geçirilmesinde rol sahibidir. İç kontrol

²³ Tamer Aksoy, (1) “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği : Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm** 72, İSM MMO Yayını, s. 139

²⁴ Tuan, a.g.m, s.3

²⁵ Kadir Dabbağoğlu, “İç Kontrol Sistemi” **Mali Çözüm**, İSM MMO Yayını, 2007 s 162-163

²⁶ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.57

²⁷ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.38

²⁸ Yılancı, a.g.e, s.14

²⁹ Recai Akyel, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, s.95-96

sisteminin tüm çalışanlarca iyi anlaşılması ve benimsenmesi önemlidir. İç kontrol sisteminin basit bir evrak kontrolü olmadığı, tüm personelin değişik şekillerde rol aldığı bir süreç olduğu kavranmalıdır.³⁰ İç kontrol, performansa dayanan bir yönetime katkıda bulunur. Hata, hile ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada önemli bir ilk savunma hattı fonksiyonu olan işlevi görür.³¹

Önceleri iç kontrol, büyük ölçüde bağımsız denetçilerin yaptıkları denetim işinin işletmelerin iç kontrol yapılarını inceleme ve elden geçirmesi esasına dayandığının anlaşılması üzerine iç kontrole olan ilgi artmıştır.³² İç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tabloların denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan farklı olarak, işletme yöneticilerinin kendi hedefleri ve bilgi sistemlerinin işleyişi açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir süreç olması nedeniyle de bu yöneliş sağlıklı bir gelişmedir.³³

2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrolde amaç belirlemek çok önemlidir. Amaç saptanmadan kontrolden bahsedilemez. Başka bir deyişle, amaç belirlendikten sonra bu amaca ulaşmak için gerekli olan faaliyet ve yöntemlerin saptanması gerekecektir. Kontrol fonksiyonu, bu aşamada, belirlenen yol ve yöntemlerin işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmeye ne ölçüde elverişli olduklarını, bunların etkinliklerini değerlendiren bir işlev görecektir.³⁴

İç kontrol işletmeyi belirlenen hedeflerine ulaştırmak için tasarlanır. Kontrol tanımındaki en önemli unsur amaçtır. Her işletmenin belirlenmiş amaçları vardır. İç kontrol işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşmasını gerçekleştirmek üzere oluşturulur. İç kontrol belirlenmiş yöntemlerle, işletmenin amaçlarına ulaşmadaki yeterliliğini değerlendirme kolaylığı sağlar.³⁵

İç kontrol sistemi oluşturmak isteyen işletme yönetimi önce işletmenin finansal ve muhasebe riskleri belirlemelidir. Daha sonra bu riskleri bertaraf etmek ve riskin derecesi azaltmak için yol ve yöntemler belirleyip ilgili işletme personeline iletilip

³⁰ Akyel, a.g.e, s.95-96

³¹ Mahmut Demirbaş, 1 “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1, s.169

³² Yılancı, a.g.e, s. 24

³³ Mehmet Ünsal Memiş, “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerine Bir Saha Araştırması”, **Doktora Tezi**, Çukurova Üniv. SBE İşletme Ana Bilim Dalı, 2006, s.74-75

³⁴ Aksoy,(1) a.g.m, s. 148

³⁵ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e. s, 72

benimsenmesini sağlamalıdır.³⁶ İşletmelerin iç kontrol sistemi oluşturmalarının en önemli nedeni, karmaşık hale gelen işletme yapısı içinde işletme varlıklarının korunması ve muhasebe kayıtlarındaki bilgilerin güvence altına alınmasıdır.³⁷

İç Kontrolün özetle; Kaynakların verimli ve etkin kullanılması, İşlemlerin işletme içi ve dışı mevzuata uygunluğu, İşletme faaliyetlerini etik ilkelere uygun yürütmek, Hesap ve kayıt düzeninin güvence altına alınması, İşletme faaliyetleri hakkında güvenilir bilgi, İşletmenin varlıklarını korumak, yolsuzluk hata ve usulsüzlükleri önlemek, İşletme amaçlarının gerçekleşmesi için makul bir güvence sağlamaktır.³⁸

Bir işletmede yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol yapısının, öncelikle işletmeye yararlı olması hedeflenmektedir.³⁹ Kontrol, bir işletmenin ana yönetim işlevlerinden biridir. Kontrol işlevi, işletmede tasarlanmış iç kontrol sistemi ile hayata geçirilmektedir. İç kontrol, uygun zamanlı, tam ve doğru veriye ulaşılması, mali raporlamadaki hata ve hile olasılığının en aza indirilmesi, işletmedeki işleyişin azami bir güven içinde yerine getirilebilmesi, işlemlerin kesintiye uğramasına engel olunması konularında yönetime yardımcı bir işletme fonksiyondur.⁴⁰

“İç kontrol işletme amaçlarına ulaşmak için oluşturulur, İşletme amaçlarına ulaşmak için makul bir güvence verebilir, tüm işletme çalışanları tarafından başarılıdır. İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol başı veya sonu olan tek bir işlem faaliyet değildir. İşletmenin tüm faaliyetlerine nüfuz etmiş bir (filler) işlemler serisidir.”⁴¹

2.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları

İç kontrol sisteminin amaçları tanımında açık olarak belirtilmektedir. Bu tanımda sistemin esas amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir. Ayrıca iç denetim standartlarında da bu amaçlar yer bulmaktadır. Bu amaçlar;

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,

³⁶ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Işık YMM A.Ş. Yayını, İstanbul, 1996, s. 55

³⁷ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.57

³⁸ Adil Topuz, “İşletmelerde İç Kontrol Nedir, Standartları nelerdir ?” **Mali Pusula**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2007, Sayı 31, s. 53

³⁹ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Basım,2001, s. 60

⁴⁰ Atmaca, a.g.m, s.196

⁴¹ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s, 72-73

- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına ve planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.⁴²

2.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

Kontrol amaçları, denetim amaçlarının farklıdır. Denetimin amacı, kontrol hedeflerinin yeterli seviyede olup olmadığını ve bu hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmeyi içerir. İç kontrol amaçları aynı zamanda işletme yönetiminin de amaçlarını içerir. Aslında, iç kontrol hedeflerinin doğru ve isabetli olarak belirlenmesi, kaliteli bir iç denetim çalışmasının ön koşuludur.⁴³

- “İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.”⁴⁴

2.1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrol işletme amaçlarına erişmek amacıyla işletme içi tüm gayelerin bütünü ifade eder.⁴⁵ İşletmenin genel amaçları belirli işlem gruplarını yürütebilmek için ihtiyaç duyulan kontrol sistemlerine sahip olup olmadığının genel çerçevesini oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yerine getirmek için, genel kontrol amaçları yanında özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekir. Bu amaçlar,⁴⁶

Yetkilendirme: İşlemlerin işletme yönetiminin belirlediği yetkilere uygun olarak yürütülmesini sağlamak, varlıkların, kayıtların, kullanılmış ve kullanılmamış belgelerin sadece yetkili personel tarafından elde edilebilmesini sağlamak,

Gerçeklik: gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesi,

Bütünlük: İşletmedeki tüm işlemlerin belgelendirilmesini ve kaydedilmesini sağlamak,

Kayıtsal doğruluk: İşlemlerin tutar bakımından doğru olarak kaydedilmesini sağlamak,

⁴² Kepekçi, a.g.e, s. 60

⁴³ Kepekçi, a.g.e, s. 60

⁴⁴ Kepekçi, a.g.e, s. 63

⁴⁵ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s, 74

⁴⁶ Kepekçi, a.g.e, s. 64

Sınıflandırma: İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini ve finansal tablolarda doğru gruplarda göstermek,

Zamanlık: İşlemlerin gerçekleştiği dönemde kaydedilmesini sağlamak,

Sorumluluk: Kayıtlar ve mevcut varlıkların periyodik olarak karşılaştırması ve karşılaştırmalarla ortaya çıkan açıkların nedenlerini ortaya çıkartarak sorumluluğu olanların tespit edilmesini sağlar.⁴⁷

2.1.5. İç Kontrolün Özellikleri

İç Kontrol yazılı yöntemlerle başlamaz, güçlü bir iç kontrol ortamıyla başlar, sadece mali konularla ilgilenmez, işletme yönetiminin tüm süreçlerini ve birimlerini ilgilendirmektedir.⁴⁸

İç Kontrol sisteminin ana sahibi işletme yönetimidir. Mali operasyonları yürüten birimler ve iç denetçiler kendi uzmanlık alanları ile ilgili işletme yönetimine destek olurlar, işletmenin işlevlerini karşılamakta ve tüm birimlerini ilgilendirmektedir. İç kontrol formalitelerle işletme personelini meşgul eden bir sistem olmayıp, işlemlere ilave yapılan bir iş olarak düşünülmemeli, işlemlerin bir parçası olarak tasarlanmalıdır.⁴⁹

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından belirlenen ve belirli seviyede güvence sağlamayı hedefleyen bir süreçtir. İyi işleyen bir iç kontrol sistemi işletme açısından iç ve dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunur. Ayrıca, iç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için yararlandığı bir araçtan çok, işletme yönetiminin belirlediği amaçları ve bilgi sistemleri yönünden üzerinde durmaları gereken bir işlev haline gelmiştir.⁵⁰

Örgütlerin farklı birimleri tarafından yürütülen faaliyetler, temel yönetim süreçleri (planlama, işbirliği ve denetim) yoluyla yönetilirler. İç kontrol bu faaliyetlerin bir parçasıdır ve onlarla entegre edilmiş bir durumdadır. İç kontrol yönetimin yerini ikame edemez, ancak onun bir parçasıdır, aracıdır.⁵¹

Etkin olarak çalışan bir iç kontrol sistemi belirli büyüme seviyesine ulaşmış işletmeler için zorunluluk haline gelir. Büyüme beraberinde işletme faaliyetlerindeki kontrol sorununu öne çıkarır. İşletmenin büyümesi faaliyetlerde yasa ve düzenlemelere

⁴⁷ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.64

⁴⁸ **Kobi'lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, İSMMM0 Yayını, İstanbul:İSMMM0 Yayını, 2013, s.17

⁴⁹ Günal, a.g.e, s 9

⁵⁰ Alagöz, a.g.m, s.6

⁵¹ Yılcı, a.g.e, s. 30

uygunluk konusunda sorunlar ortaya çıkarabilir. Büyüme işletmenin çeşitli birimleri arasında uyum sorununu gerektirir. Bu işlev iyi tasarlanan bir iç kontrol sistemi ve iç denetimi gerekli kılar.⁵²

2.1.6. İç Kontrolün Sisteminin Yararları

İşletmeler açısından etkin bir iç kontrol oluşturulması ve hayata geçirilmesi işletme içinde hata, hile ve suistimallerin minimum seviyeye indirilmesinin yanında, işletmenin sürekliliği ve büyümesi konusunda vazgeçilmez bir görev ifa etmektedir. İşletmelerde iyi oluşturulmuş ve hayata geçirilen bir iç kontrol sisteminin elde edeceği yararlar güvenilirlik, yasal düzenlemelere uyum, finansal raporlama ve faaliyetlerde verimlilik başlıkları olarak ifade edilebilir.⁵³

İç kontrol istemine sahip olan güçlü işletmelerin özellikleri şunlardır: Kontrol ve uygunluğun faydaları konusunda tutarlı olan ve sürekli bu politikayı hayata geçiren yönetimler, bu politikanın işletme dışından da anlaşılması, kontrol ve uygunluğu hayata geçirecek gerekli değişikliklerin yapılmasını ve devamını sağlayacak etkin değişim sistemlerinin varlığı, işletmenin bilgi sistemleri ve tüm personeli tarafından anlaşılabilir ve benimsenebilir.⁵⁴

İlave olarak, bir kontrol ve uygunluk ortak dil ve yapısının bulunması, risk değerlendirmesine karşı olumlu ve pozitif tavır, yapılan risk değerlendirilmesinin yeniden gözden geçirilmesi, etkin olan bir risk yönetimi yapılması, etkin iç kontrolleri destekleyen ve bunu gerekli hale getiren etkin bir insan kaynakları yapısının varlığı, personelin kontrol ve uygunluğu ilgilendiren günlük görev ve işlevlerinin farkında olan ve etkinlik için devamlı destek ve ilgileri, kontrol yapısının sürekli bir şekilde değerlendirmede faydalanılabilecek yönetim sistemlerinin ve araçlarının bulunması.⁵⁵

İç kontrol sistemi, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasında kabul edilebilir bir güvence sağlayabilir, mutlak bir güvence ve kesinlik sağlayamaz.⁵⁶

Denetlenecek olan muhasebe verilerinin, bilgi ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliği işletmedeki iç kontrol sisteminin bulunmasına ve etkin olup olmadığına

⁵² Akışık, a.g.m, s. 90

⁵³ “İç Kontrol sisteminin faydaları”, <http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-risk-yonetimi-ic-kontrol-ve-ic-denetim-ic-kontrol-ic-kontrol-sisteminin-faydaları.html> 03.11.2013

⁵⁴ Aksoy, (1) a.g.m, s. 147

⁵⁵ Aksoy, (1) a.g.m, s. 147

⁵⁶ Yılancı, a.g.e, s. 36

bağlıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturan işletmelerde mali verilerin güvenilir olma ihtimali artmakta ve denetim riski azalmaktadır. İç kontrol sisteminin etkin işleyişi mali tabloların denetiminde kullanılacak denetim yöntemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir.⁵⁷

Doğru ve güvenilir bilgi sağlanmasında iç kontrol sistemine ihtiyaç duyan sadece işletme yönetimi değildir. Aynı zamanda bağımsız denetçiler ve iç denetçilerde bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler daha dar anlamda kontrolle ilgilenirken, iç denetçiler ve yönetim daha geniş kapsamlı kontrollerle ilgilenirler. Bağımsız denetçi daha çok kayıtların eksiksizliği ve doğruluğu ile; işletme yönetimi ise iç kontrolün muhasebe üzerine etkilerinden çok işletmenin karlılığı ile daha fazla ilgilenir.⁵⁸

2.1.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkate Alınması Gereken Faktörler

İç kontrol sistemi tasarlanırken göz önünde bulundurulması gereken faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler iç kontrolün daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır. Bu faktörler:

- Risk,
- Maliyet,

2.1.7.1. Risk Faktörü

Risk faktörü, işletmelerin faaliyetlerinin belirlendiği şekilde hayata geçmeme olasılığıdır. İşletmeler iki çeşit risk ile karşı karşıya kalabilirler. Bu riskler, Finansal riskler ve Muhasebe riskleridir.⁵⁹ Kar, bu risklere katlanmanın bir sonucudur.⁶⁰

İç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi işletmede bulunan risklerin çeşitlerini ve önem seviyelerini saptamalıdır. İşletme yönetimi bu riskleri azaltmak için kontrol sistemi tasarlamalıdır. İç kontrol, işletmenin içinden ve dışından kaynaklanan nedenlerle karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler belirlenmelidir.⁶¹

Etkin bir risk değerlemesi riskleri saptama, kontrol altına alma ve yönetmeye imkan tanımalıdır. Güçlü bir işletme yönetimi risklerin saptanması ve olanaklar çerçevesinde

⁵⁷ Alagöz, a.g.m, s. 100-102,

⁵⁸ Uzay, a.g.e, s.14

⁵⁹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.61

⁶⁰ Kepekçi, a.g.e, s. 57

⁶¹ Demirbaş, (1) a.g.m, s.169

bu riskleri minimum seviyelere çekmek için muhasebe ve işletme operasyonlarına ilişkin kontrol usul ve esaslarının uygulanmasını gerektirir.⁶²

2.1.7.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol sistemini kurmanın işletmeye maliyetinin iç kontrol sisteminin sağladığı faydanın daha altında olmalıdır. Maliyet faktörü işletmedeki risk faktörünü kabul edilebilir seviyeye indirmek için kurulacak iç kontrol sisteminin çalıştırılması maliyetinden kaynaklanır. İç kontrol sisteminin oluşturulmasında planlanan belge düzeni, bilgisayar sistemi, personel yapısı gibi maliyetler işletmenin amaçları, çalışmaları ve büyüklüğüne uyumlu olmalıdır.⁶³

İç kontrol usul ve esaslarının uygulanması işletme içinde bürokrasiyi artırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanmasına yol açar. Ayrıca, bürokratik işlemlerden dolayı işlerin gecikmesi, karlılık ve verimliliğin daha düşük düzeyde gerçekleşmesi nedeniyle işletme açısından bir kayıp meydana gelebilir. İç kontrol sisteminin tasarlanması ve işletilmesinde kurumun göze aldığı kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetini ifade eder.⁶⁴

İşletmede hayata geçirilen iç kontrol usul ve prosedürleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar. Tasarlanan iç kontrol sistemi ve uygulama yöntemlerinin maliyeti sistemden elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda, iç kontrol sisteminin tanımında belirtilen hedeflere ulaşmada başarısızlık ihtimalinin en alt seviyelere indirilmesiyle tasarruf edilen maliyetlerdir.⁶⁵

2.1.8. Yönetmelik Kontrol ve Muhasebe Kontrolü

İç kontrol sistemi tanımındaki şekilde yönetmelik kontrolleri ve muhasebe kontrolleri olmak üzere iki bölüm olarak incelenebilecek ilke ve yöntemlerden meydana gelir. Yönetmelik kontroller işletme yönetimi tarafından tasarlanmış ilk olarak işletme varlıklarının korunması ve etkinliği amacıyla oluşturulan ilke ve yöntemlerden meydana gelirken, muhasebe kontrolleri ise genel olarak muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunu ve güvence altına alınmasını amaçlar.⁶⁶

⁶² Demirbaş, (1) a.g.m, s.169

⁶³ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.61

⁶⁴ Kepekçi, a.g.e, s. 57

⁶⁵ Kepekçi, a.g.e, s. 57

⁶⁶ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.55

2.1.8.1. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolü, genel olarak işletme varlıklarının hata, hile ve suistimallere karşı korunması, finansal tabloların güvenilir, doğru ve zamanında hazırlanabilmesi için alınan tedbirler ve oluşturulan sistemler vasıtasıyla yerine getirilir.⁶⁷

Muhasebe kontrolleri, işletmenin varlıklarını koruma ve muhasebesel verilerin güven altına alınması amacıyla yerine getirilen kontrollerdir. Varlıkların kötü kullanıma veya çalınmaya karşı korunması, mali bilgilerin güvenli bir şekilde doğruluğu için tasarlanan her türlü kayıt sistem, kural ve işlemlerin tümünden oluşur.⁶⁸

Muhasebe kontrolünde üç unsur öne çıkmaktadır;

1. **Varlıkların korunması:** İşletme varlıklarının hata, hile, yanlışlık, çalınma ve diğer nedenlerle zarara uğramasını önlemek amacıyla yapılan her türlü işlemlerden meydana gelir.
2. **Finansal kayıtların güvenilirliği:** İşletmenin mali işlem kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği yönünden tüm mali bilgi ve kayıtların güvenilirliği yönünden gerekli her türlü sistemin oluşturulması gerekir.
3. **Kıymet hareketleri:** İşletmedeki varlıkların satılması, yenilenmesi, hizmet verilmesi-alınması karşılığında varlıkların el değiştirilmesi vb. tüm uygulamalarla ilgili gerekli yetkilendirme ve kayıt sisteminin oluşturulması gerekir.⁶⁹

2.1.8.2. Yönetmel Kontrol

İşlemlerin, işletme üst yönetiminin tasarladığı amaçlar çerçevesinde işleyen ve verimli bir biçimde uygulanmasına yönelik, işletme hedef ve politikalarına bağlılığı artıran ve mali işlemler ve muhasebe işlemleriyle doğrudan bağlantısı bulunmayan sistemlerdir. İstatistiksel analizler (üretim raporları, satış raporları gibi) zaman ve hareket analizleri, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetmel kontroller olarak sayılabilir.⁷⁰

İşletme yönetiminin işletmenin etkin bir şekilde yönetilmesi, iş ve işlemlerin belirlenen yetkilendirme kurallarına ve yönergelere uygun yapılmasını sağlamak

⁶⁷ Kaval, a.g.e, s.128

⁶⁸ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.56

⁶⁹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.56

⁷⁰ Kaval, a.g.e, s. 129

amacıyla belirledikleri her türlü kural ve uygulamayı kapsar. Yönetmelikler, yönetime karar alma sürecinde ve yapılan tüm faaliyet ve işlemlerin yetkilendirilmesi işleminde yol gösteren örgüt planını, yordamlarını ve bunlara ilişkin her türlü belge ve tutanakları içerir.⁷¹

Yönetmelikler sayesinde yöneticiler işletmeden güvenilir ve doğru bilgi elde eder, aynı zamanda bu varlıkların korunması için gerekli önlemleri ve uygulamaları belirler ve kurar. Aynı zamanda işletmedeki faaliyetlerin verimliliğini arttırmak ve belirlenmiş politikalara bağımlılığı özendirme için gerekli uygulama ve yöntemleri geliştirir.⁷²

2.1.9. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

“Şirketlerde kontrollü bir yapının temel unsurları; şirketin organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikaları ve yazılı prosedürleri, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrolü, bütçe ve yönetim raporlama sisteminden oluşmaktadır. Söz konusu temel unsurların iç kontrol ilkeleri ile uyumlu olması, iç kontrollerin yeterliliğini belirler.”⁷³

Etkin bir iç kontrol sistemi için kurumların iç kontrol yapılarında aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekir. Bu nitelikleri barındıran kurumların iç kontrol sisteminin etkili olduğu ifade edilebilir.⁷⁴

- İyi bir örgüt yapısı,
- Etkin bir muhasebe sistemi,
- Yeterli sayı ve nitelikte personel
- İç denetim yapılması,

İşletmelerde varlıkların korunması; üst yönetimin belirlediği ilkelere, yöntemlere ve talimatlara uyulmasına, usul ve işlemlerin zaman, para ve emek kaybına uğramadan yerine getirilmesine, yasal ilişkilerinin yapılandırılmasına, muhasebe dokümanlarının ve verilerinin gerçeğe uygunluğunun denetimine imkan tanıyacak bir iç kontrol sisteminin tasarlanmasına bağlıdır. Bu hedeflere varacak etkili ve güvenilir bir iç kontrol sistemi; İyi

⁷¹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.57

⁷² Taş ve Durmuş, a.g.e, s.57

⁷³ Uzun, (1) a.g.m,

⁷⁴ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.58

bir organizasyon planı, İyi bir muhasebe sistemi, İyi bir çalışma sistemi, Yeterli sayıda ve kalitede personel, İç denetim bölümü özelliklerini taşımalıdır.⁷⁵

İşletmelerdeki iç kontrol yapısının etkinliğinin saptanması için, iç kontrol sisteminin sınırları ve işleyişten sorumlu kişilerin saptanması, daha sonra iç kontrol hedef ve ilkeleri ile etkinliğin değerlendirilmesi arasındaki bağın tahlili gerekmektedir.⁷⁶

Etkin olarak çalışacak bir iç kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken temel ilkeler şunlardır.⁷⁷

- Görevlerin ayırımı ilkesi,
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi,
- Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması ilkesi,
- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ilkesi,
- Bağımsız mutabakatların yapılması ilkesi,

2.1.9.1. Görevlerin Ayırımı

Görevlerin ayrılığı, hem hatalı hem de uygun olmayan çalışma risklerini minimum seviyeye indirdiği için etkin bir kontrol için önem taşımaktadır. Birbiriyle uyumlu olmayan (birbirine zıt) görevler, bir personele, tek bir kişi için uygun olmayan bir faaliyeti yerine getirme ve gerektiğinde bu faaliyeti iptal edebilme imkanı veren pozisyonlardır. Örneğin, alım işlemi yapanla malzemeyi kullanan kişinin aynı kişiler olması durumunda yaşanacak problemler gibi. Her işin başından sonuna kadar tek kişinin sorumluluk alanına verilmemesi, bunun içinde işletme faaliyetlerinin bölünmesi ve her alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir.⁷⁸

2.1.9.2. Yetkilendirme

İşletme personelinin yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde yazılı olarak ortaya konması etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Yönetim politikalarına uygun tarzda yetkilendirilmesinin sağlanması mali raporlama kontrolü için ilk adımdır.

⁷⁵ Adnan Sevim ve Mustafa Gül, “Elektronik İşletmelerde (e-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XIV, S II, 2012) s.105-106

⁷⁶ Yılancı, a.g.e, s. 36

⁷⁷ Sevim, Gül, a.g.m, s.106

⁷⁸ Kaval, a.g.e, s. 133

Yönetim, işletme çalışanlarına bazı çalışmalarını yerine getirmek için yetki tanıyabilmekte; bazı işlemlerin yerine getirilmesinde ise belirli limitler halinde izin verebilmektedir.⁷⁹

İç kontrol sisteminin başarısı için tüm personelin görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net olarak belirlenmesi gerekir. Her iş sürecine ilişkin iş akışları oluşturulmalı, iş akışlarındaki görev, yetki ve sorumluluklar iç kontrol prensiplerine göre saptanmalı, belirlenen bu görev, yetki ve sorumluluk paralelinde kullanıcı yetkilendirmeleri yapılmalıdır. Bu şekilde, her bir çalışan belirlenen yetkisi çerçevesinde yapacağı işlemleri yapabilecek, değiştirebilecek ya da sadece izleyebilecektir.⁸⁰

2.1.9.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması

Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin bulunmasını gerektirir. Varlık hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde incelenir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının yapılması ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanında raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir.⁸¹

2.1.9.4. Fiziki Koruma

Bilgisayar sistemi ve verilerinin güvenli olmasını sağlayıcı işlemleri ifade eder. (düzenli bir şekilde veri yedeklemesi, yedeklerin uygun bir şekilde korunması vb.)⁸² Varlıkların ve muhasebe verilerinin fiziki anlamda korunması için her çeşit fiziksel önlem ifade eder. Yangına karşı muhafazalı kasalar, iyi tasarlanmış bir arşivleme ve özel saklama sistemi, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, özel elektronik bilgi muhafaza birimleri, fiziksel muhafazaya yardımcı araçlar fiziki muhafazada kullanılabilir.⁸³

⁷⁹ Günal, a.g.e, s 14

⁸⁰ Sevim, Gül, a.g.m, s.116

⁸¹ Ersin Güredin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü yayınları No. 50, İstanbul, 1998, s, 181

⁸² Kaval, a.g.e, s. 134

⁸³ Alper Acındı, “İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, İ.T.Ü Fen Bilimleri Ens. 2007, S.10

2.1.9.5. Bağımsız (Dönemsel) Mutabakatlar

Geniş anlamıyla, mutabakat çeşitli veri tabanlarını değişik ölçülerde karşılaştırarak, farklılıkları saptama ve gerektiği zaman farklılıkların yok edilmesi olarak ifade edilebilir. Ana hesap kalanlarının yardımcı hesap kalanlarıyla değerlendirerek mutabakat sağlanması, farklı veri tabanlarının mutabakatına örnek olarak verilebilir. Bu kontrol faaliyeti, işlemlerin doğruluğunun sağlanması için yol gösterici olabilmektedir. Görevlerin ayrılığı ilkesi gereği, mutabakatın yapılan işlemleri onaylayan veya nakdi kontrol eden personel yerine başka bir personel tarafından yapılması yerinde olacaktır.⁸⁴

İç kontrol sistemi ilkelerinin elverişli olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını belirlemek iç mutabakatların yapılması gerekmektedir. Bu mutabakatlar ilgili muhasebe kaydının yapılmasından yetkili olan personelin dışındaki başka kişiler tarafından, belirli dönemlerde ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve varılan mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar varsa yönetime raporlanmalıdır.⁸⁵

2.1.10. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlar (Temel Unsurlar)

İşletmelerin iç kontrol sistemi, işletmenin belirlediği hedeflere varmasını sağlamak için tasarlanan yöntemler ve politikalardan oluşur. İç kontrol sisteminin işletmeler açısından bir çok amacı, bu amaçlarla ilgili politikaları bulunmasına rağmen, bunlardan bir kısmı mali tabloların kontrolü ile ilgilidir.⁸⁶

1988 'de yayınlanan SAS 55'de (Consideration of the internal Control Structure in a Financial Statement Audit) iç kontrol ile ilgili sorumluluklar artırılmış, bu standart'a göre işletmelerin kontrol yapısı, özel amaçlara ulaşılmasında makul bir güvence sağlamak amacıyla belirlenen politika ve yöntemlerden meydana gelir. Bu tanımlama çerçevesinde iç kontrol sisteminin ana öğeleri şöyle sıralanmaktaydı:

- Kontrol Çevresi,
- Muhasebe Sistemi,

⁸⁴ Günal, a.g.e, s. 19

⁸⁵ Güredin, a.g.e, s, 181

⁸⁶ Kepekçi, a.g.e, s. 65

- Kontrol Prosedürleri,⁸⁷

2.1.10.1. Kontrol Çevresi

Bir işletmedeki personelin kontrol bilincinin oluşmasını sağlayan tüm faktörlerdir. Başka deyişle çalışanların kontrol bilincini etkileyen faktörlere verilen addır.⁸⁸ İç kontrol ortamı olarak da adlandırılan kontrol çevresi, İşletmenin iç kontrol sisteminin ilgili kurumun işletme içi ve dış etkenlerini göz önünde bulundurulmasıdır. Kontrol çevresi, örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturur. Kontrol ortamı ya da çevresinin oluşturulmasında etkili olan faktörler aşağıdaki gibidir.⁸⁹

- Yönetim felsefesi (işletmenin üst yönetiminin düşünce bakış açısı),
- İşletmenin örgütsel yapısı,
- Yönetimin kontrol yol ve yöntemleri (yönetim ve denetim kurulunun işlevselliği),
- İç denetim,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, (yetki ve sorumluluklar)
- Çeşitli dış etkiler,⁹⁰

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin yolu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bir ortama “iç kontrol ortamı” adı verilmektedir.⁹¹

2.1.10.2. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi bir işletmenin faaliyetlerine ve mali durumu ile ilgili hesap verebilme görevini yerine getirmek gayesiyle işlemleri saptama, muhasebe sistemine kaydetme ve raporlama ile ilgili usul ve sistemlerden oluşur.⁹²

Muhasebe açısından iç kontrol sistemi işletmede kayıt ve işlemler sonucu meydana gelebilecek hata, hile, yanlışlık ve düzensizlikleri engelleyebilmek için etkili ve düzenli

⁸⁷ Yılancı, a.g.e, s. 25

⁸⁸ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e. s, 76

⁸⁹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.60

⁹⁰ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.60

⁹¹ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, a.g.e, s. 62

⁹² Kepekçi, a.g.e, s. 69

bir muhasebe düzeni tasarlamak için gerekli amaçları saptar. Bu çerçevede etkili bir iç kontrol sistemi için tasarlanmış amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁹³

- Gerçek işlemlerin kayda alınması,
- Tüm işlemlerin ilgili hesaplara kaydının yapılması,
- İşlemlerin belirlenen yetkiye uygun yapılıp yapılmadığı,
- İşlemlerin doğru bir şekilde sınıflandırılması,
- İşlemlerin doğru bir şekilde değerlendirilmesi,
- İşlemlerin zamanında kaydedilmiş olması,
- İşlemlerin uygun ve doğru bir şekilde raporlanmasını sağlamak,⁹⁴

2.1.10.3. Kontrol Prosedürleri

Kontrol prosedürleri, işletmelerin hedeflerine varmalarını önleyecek risklerin belirlenip engellenmesine yardımcı olan yöntem ve kuralların uygulanmasıdır.⁹⁵ Başka bir tanımla, işletme hedeflerine ulaşmak için işletme yönetiminin tasarladığı politika usul ve sistemlerdir.⁹⁶ Kontrol faaliyetleri işletme üst yönetiminin amaçlarını hayata geçirmek için uyguladığı yol ve yöntemlerin tümü olarak adlandırılır.⁹⁷ İşletmenin hedeflerine ulaşabilmek amacıyla işletme yönetimi tarafından tasarlanan her çeşit politika, usul, sistem, yöntem ve yönergeler kontrol prosedürü olarak tanımlanır.⁹⁸

- Faaliyetlerin işletme yönetiminin verdiği yetkilere uyumlu olarak yapılması (genel kontrol),
- Yeterli seviyede iş bölümü yapılması (uygulama kontrolleri),
- Varlıkların kullanılması ve şirket kayıtlarına ulaşım hakkının sınırlandırılması (varlıklar üzerindeki kontroller),
- Bağımsız mutabakatlar yapılmalı: işletme kayıtlarının mevcut varlıklarla karşılaştırılması (verilerin güvenliği),⁹⁹

⁹³ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.60

⁹⁴ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.60

⁹⁵ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s, 80

⁹⁶ Kepekçi, a.g.e, s. 70

⁹⁷ Kaval, a.g.e, s. 132

⁹⁸ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.60

⁹⁹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.60

2.1.11. Kontrol Türleri

Kontrol, işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılandırma faaliyeti olarak ifade edilebilir. Yönetimin belirlediği hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla uyguladığı önlemler bütünü olarak da ifade edilebilir. İç kontrol sistemi önleyici, tespit edici, yönlendirici ve tamamlayıcı çalışmalara ilişkin kontrollerin tümünden oluşmaktadır.¹⁰⁰

İşletmelerde ölçülebilen her çeşit faaliyet ve faktörler kontrolün konusuna girer ve bu süreçlerde oluşabilecek yetersizliklerin giderilmesi mümkündür. Farklı kontrol konularından bahsetmek mümkündür:

- İşletme yönetiminin kontrol faaliyeti,
- İşletme faaliyet bölümlerinin kontrolü (şube, departman vb.),
- İşletme fonksiyonları olarak belirlene faaliyetlerin kontrolü (üretim, pazarlama, muhasebe ve finansman, personel vb.).¹⁰¹

İşletme yönetiminin tasarladığı amaçlar, yaptığı organizasyonlar ve yaptığı çalışmalar tasarlanan hedeflere ulaşmayı kolaylaştırabilecek özellikte olmalıdır. Bu yönden, kontroller de önleyici, belirleyici ve yönlendirici özellikler taşımaktadır.¹⁰²

Tablo 2.1. İç Kontrollerin Sınıflandırılması¹⁰³

Önleyici (preventive) önleyici kontroller	İstenmeyen durumların meydana gelmesini
Ortaya çıkarıcı (deductive) ortaya çıkaran kontroller	Meydana gelmiş bir istenmeyen durumu
Yönlendirici (directive)	İstenen bir durumun meydana gelmesine ya da oluşmasına sebebiyet veren kontroller
Boşluk Doldurucu/telafi edici (compensating)	Olmayan ya da maliyeti çok yüksek

¹⁰⁰ Kaval, a.g.e, s. 132-133

¹⁰¹ Ali Altuğ Biçer, “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin rolü ve Bir uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s.6

¹⁰² Tuan, a.g.m, s.3

¹⁰³ Aksoy, (1) a.g.m, s.147 (PRICEWATERHOUSECOOPERS, Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, Ankara, 3 Aralık 2003 Kaynak: PWC, ag.k.s.3)

	herhangi bir kontrolün yerini kısmen de olsa doldurabilen kontroller
--	--

2.1.11.1. Önleyici Kontroller

“Önleyici kontroller: İstenmeyen durumların önlenmesini sağlamak için alınan önlemlerdir.”¹⁰⁴ İşlem gerçekleşmeden önce olumsuz sonuçları önlemek için yapılan kontrollere, önleyici kontroller denir.¹⁰⁵ İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin gerçekleştirilebilmesi için önemli kontrollerin yanı sıra güçlü önleyici kontroller bulunmalıdır. Örnek olarak işletmede büyük tutarlı kayıt işleminden önce düzenleme ve gerçeklik kontrolleri benzeri önleyici kontrollerin belirlenmemiş olması halinde hem hatalı işlemlerin yapılma olasılığı artacak hem de bu hatayı saptayacak olan kontrollere olan ihtiyaç artacaktır.¹⁰⁶

Önleyici kontroller, düzensiz işlemlerin incelenmesi ve tekrarlanmasının engellenmesi ve gerekli tedbirlerin alınması sürecidir. Önleyici kontroller için alınabilecek önlemler; Görevlerin ayrı olması, bölümsel yetkilendirme, bilgiye erişimin sınırlandırılması, yetki sınırının belirlenmesi, kişisel olarak yetkilendirme, fiziksel koruma önlemlerinin tasarlanması, genel gözetimler olarak özetlenebilir.¹⁰⁷

Muhasebede olması muhtemel yolsuzluk hata ve hilelerin meydana gelmesi mümkün olan yolsuzlukları engellemek ya da saptanmasını sağlamak amacı ile alınan tedbirler ve uygulanan sistemlerin tümü önleyici kontrol olarak adlandırılmaktadır.¹⁰⁸

2.1.11.2. Tespit Edici Kontroller

Olumsuz iş ve işlemlerin saptanması için tasarlanmış kontrollerdir. Tespit edici kontrollerin değerlendirilmesi, önleyici kontrollere nazaran daha etkili olarak yapılabilir çünkü tespit edici kontroller önleyici kontroller gibi her işleme ayrı ayrı tatbiki yerine işlem grubuna tatbik edilir. Tespit edici kontroller önleyici kontrollere nazaran daha az işletilirler, bu nedenle yöneticiler önleyici kontrollere daha çok önem vermelidir, çünkü hataların ve yanlış işlemlerin meydana gelmeden önce engellenmesi etkin bir iç kontrol

¹⁰⁴ Kaval, a.g.e, s. 133

¹⁰⁵ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.98

¹⁰⁶ Acındı, a.g.t, s.42

¹⁰⁷ Kaval, a.g.e, s. 133-134

¹⁰⁸ Mehmet Kalkinoğlu, “İç Kontrol Sistemi”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2003, Sayı 265,

sistemi için daha önemlidir.¹⁰⁹ Örnek, ambarlarda giriş / çıkış fişleri ve kartları kullanmak, demirbaşların çalışanlara zimmetlenmesi, düzenli olarak sayım yapılması, işletmede bütçe ve gerçekleşme oranlarının karşılaştırılması.¹¹⁰

2.1.11.3. Düzeltici (Yönlendirici) Kontroller

Düzeltici kontroller, işlemler sonucunda istenmeyen sonuçların saptanması halinde devreye giren ve arzu edilen bir durumun ortaya çıkması ya da oluşmasına sebep olan kontrollerdir. Saptanan aksaklıkların ortadan kaldırılması ve tekrar meydana gelmesine engel olunması halinde öncesinden gerçekleştirilen önleyici ve tespit edici kontrol faaliyetlerinin hiçbir önemi kalmayacaktır.¹¹¹Yönlendirici kontrollere örnekler; Belirli hedefleri gerçekleştiren personele ödül verilmesi, rutin işlemlerin yönetmeliklere bağlanması.¹¹²

2.1.11.4. Boşluk Doldurucu / Telafi Edici / Tamamlayıcı Kontroller

Tamamlayıcı kontroller, aksayan veya önemli konularda işletme yönetiminin doğrudan işin içine girmesi, ilave işletme birimleri kurulması benzeri tedbirlerdir. Örnek, Personelin eğitim programlarına gönderilmesi, işletme yönetim kurulu üyelerinin bizzat işletmede bazı fonksiyonlar yürütmesi ve görev alması.¹¹³

2.1.12. İç Kontrol Sisteminin Varsayımları

Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi, yürütülebilmesi ve etkin olması için, uygun bir iç kontrol ortamının oluşturulması ve sistemin dayandığı varsayımların iyi kavranması gerekir. İç kontrol sisteminin çeşitli ana varsayımları bulunmaktadır. Bu varsayımlar, bir amaç olmayıp işletme amaçlarına ulaşmada kullanılan bir araç olması, hareketli bir yapıya sahip olması, etkinliğinin değişen şartlara göre yeniden test edilmesi gereği, mali bilgilerin güvenilirliğine, işlemlerin etkinliğine ve yasa ve düzenlemelere uygunluğa ilişkin sınırlı güvence vermesidir.¹¹⁴

Bunlar;

¹⁰⁹ Acındı, a.g.t, s.42

¹¹⁰ Kaval, a.g.e, s. 134

¹¹¹ Biçer, a.g.t, s.7

¹¹² Kaval, a.g.e, s. 134

¹¹³ Kaval, a.g.e, s. 135

¹¹⁴ Aksoy, (1) a.g.m, s. 141

- İç kontrol sistemi esas olarak bir amaç olmayıp işletme amaçlarını gerçekleştirmede bir araç olması,
- Dinamik ve gelişmeye açık bir yapıya sahip olması,
- İç kontrol sisteminde etkinliğinin değişen şartlara göre yeniden belirlenebilmesi,
- Mali bilgilerin güvenilirliğine, iş ve işlemlerin işleyen, etkili, yasa ve düzenlemelere uygunluğuna dair sınırlı bir güvence vermesidir.¹¹⁵

İç kontrol sistemi, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olduğu şeklinde anlaşılacak gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda, yetersizlik ve olumsuzlukların da olabileceği ihtimalini de ortadan kaldırmaz. İşletme personelinin isabetsiz kararları ve yolsuzluklara karışmaları sistemin etkin olarak yürütmesinin önündeki engellerdir, bu nedenle, iç kontrol sistemi iyi bir biçimde tasarlanmış olsa bile, denetçinin gerekli asgari denetimlerini yerine getirmesi zorunludur.¹¹⁶

2.1.13. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk

İç kontrol sisteminin riskleri engellemede etkili çalışmasından işletme yönetim kurulu sorumludur. Yönetim kurulu temel olarak aşağıdaki aşamalardan emin olmalıdır.

Kontrole ihtiyaç duyulan yerler,

Uygun kontrollerin tercih edilmesi,

Kontrollerin işletilmesi,

Kontrollerin sürekliliğini ve güncelliğini sağlamak.¹¹⁷

İç kontrol sisteminde iki farklı tarzda sorumluluk bulunmaktadır. Bunlar, İKS'nin kurulmasındaki sorumluluk ve İKS'nin uygulanmasından kaynaklanan sorumluluktur. Tüm modellerde, İKS'nin tasarlanmasından sorumlu olarak işletme üst yönetimine işaret edilmektedir. İç denetçilerin ve dış denetçilerin bu konuda bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Sorumluluğun sadece işletme üst yöneticilerine verilmesi aksi halde, bağımsızlığın zedelenmesi düşüncesinden kaynaklanmaktadır. İç ve dış denetçilerin İKS'nin tasarlanmasında işlev görmeleri halinde bağımsızlık ortadan kalkacaktır.¹¹⁸

¹¹⁵ Acındı, a.g.t, s.11

¹¹⁶ Acındı, a.g.t, s.11

¹¹⁷ Kobi'lerde İç Denetim iç pratik bilgiler, s.19

¹¹⁸ Aksoy, (1) a.g.m, s. 149

Yerine getirdikleri işlevler ve yaptıkları işin niteliği gereği farklılık gösteren birimler birbirlerinden bağımsız olarak çalışmalı ve tanınan yetki ve sorumlulukları net olarak belirlenmelidir. Ayrıca, yönetimin desteği olmadan bir iç kontrol sistemi kurulamaz ve geliştirilemez.¹¹⁹

2.1.14. Hata ve Hileleri Önlemede İç Kontrol Sisteminin Önemi

Hata, her hangi bir kasıt unsuru olmadan mali tabloların gerçeğe uygun düzenlenmemesi olarak tanımlanabilir. Hataları işletme çalışanları ve işletme üst yöneticileri de yapabilir. Örnek; matematiksel hatalar, Kayıt ve nakil hataları, unutma ve tekrar kaydetme, muhasebe hataları, değerlendirme hataları.¹²⁰

Hile ve usulsüzlük; işletme yöneticileri veya üçüncü şahısların kasıtlı bir şekilde yasal olmayan bir menfaat elde etmek amacıyla yapılan davranışlardır. Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, mali tablolarda hatalı ve yanlış bilgilerle tablo kullanıcılarının yanıltılmasını da içerir.¹²¹

Hata, hile ve yolsuzlukların engellenmesinde ve tespit edilmesinde en önemli araçlardan biri işletmelerde kurulacak iç kontrol yapıları veya sistemleridir. İşletmelerde zayıf seviyelerdeki iç kontrol yapıları, hile eylemlerine üst seviyelerde olanak vermektedir.¹²² Hilenin engellenmesi ve saptanması, hile riski üzerinde yayılma etkisine sahiptir.¹²³

İşletmelerin ve işin doğal yapısından kaynaklanan nedenlerle işletmenin iç kontrol sistemi ile de engellenemeyen bazı riskler bulunmaktadır ki, bunların tümü denetçinin çalışmaları ile ortaya çıkarılamaz. Diğer yandan iç kontrol sistemi çalışanların yaptığı hata ve hileleri engellemeye elverişli olsa bile, şirket üst yöneticilerinin bu sistemi aşmaları ve istedikleri işlemleri yaptırma olanağı bulunmaktadır. Bu nedenle denetçi yeterli denetim yapsa dahi bazı hataları ve usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riski vardır ki buna “denetim riski” denir.¹²⁴

Hilenin engellenmesi için yapılan çalışmalar, hilenin saptanmasından çok daha önemlidir. Hileyi oluşmadan engellemek, doğabilecek zararları yok etmenin tek etkili

¹¹⁹ Dabbağoğlu, a.g.m, s. 161

¹²⁰ Kaval, a.g.e, s. 77-78

¹²¹ Kaval, a.g.e, s. 78

¹²² Nejat Bozkurt, (2) **İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri**, Alfa Yayın, İstanbul, 2011, s. 117

¹²³ Mahmut Demirbaş, “Public Company Accounting Oversight Board’a Göre İç Kontrol Birimlerinin Faaliyetlerinde Yönetimin Sorumlulukları ve Denetçi Raporları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 10, Sayı 4, Aralık 2008, Mödav Yayını, s. 42

¹²⁴ Kaval, a.g.e, s. 74

yoludur. Hile yoksa hilenin saptanması ve araştırılması gibi bir süreç de olmayacaktır. Bir çok işletmede doğrudan önlenemeyen risk unsurları bulunmaktadır. Bu tür risklere doğal risk adı verilir. Örneğin işletme çalışanın fırsatını bulduğunda, hile yapması, işletmelerin doğrudan engelleyemediği bir doğal risktir. Doğal riskleri en az seviyeye indirmenin en etkili yolu iç kontrol sisteminin kurulması ve güçlendirilmesidir.¹²⁵

İç kontrol sistemi ve doğru işe alma politikaları hileden korunmada önemli katkı sağlar. İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin hile odaklı olarak tasarlanması önemlidir, bunun dikkate alınmaması hilenin engellenmesinde oluşturulan iç kontrol önlemlerinin yetersiz kalmasına neden olmaktadır.¹²⁶

Gerçekte sadece muhasebe hilelerinin engellenmesi ve saptanması için değil, güvenilir bir kontrol ortamı ve kültürü yaratmak hedefiyle işletmeler bünyelerinde iç kontrol yapıları ve sistemleri kurmaktadır.¹²⁷

Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması ve engellenmesi sorumluluğunun açık ve tutarlı bir biçimde tanımlanması ve tüm tarafların sorumluluklarını bu çerçevede yerine getirmeleri halinde söz konusu maliyetler minimum seviyelere indirilebilecektir.¹²⁸

Hile yapanlar gelişen teknolojiyle beraber savunma duvarlarını aşarak işlemlerini yaparlar. Teknoloji hilenin yapılmasını basit hale getirdiği gibi, tespit edilmesini de daha kolay hale getirmiştir. Günümüzde iç kontrol ve denetim görevini ifa eden sorumlular bu yöntemleri kullanıp hileyi engellemede daha etkili olabilecektir.¹²⁹

2.1.15. Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi

Bu yasa ile finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak amacıyla iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin biçimde işletilmesi zorunlu kılınmış ve işletme yönetimine ve bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar verilmiştir. Yasada muhasebe skandallarının meydana gelmesinde en önemli sebep olarak etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması gösterilmiştir. Muhasebe skandallarının meydana gelmesinde

¹²⁵ Bozkurt, (2) a.g.e, s. 20-401-417

¹²⁶ Bozkurt, (2) a.g.e, s. 20-401-417

¹²⁷ Canol Kandemir ve Şenol Kandemir, “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç ve Yöntemler”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayını, Kasım Aralık 2012, s. 67

¹²⁸ Canol Kandemir, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, **Doktora Tezi**, 2010, Çukurova Üniv. SBE İşletme Anabilim Dalı, önsöz

¹²⁹ Özgür Çatıkkaş ve Yıldırım Ercan Çalış, “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2010, Sayı 45, s. 156

işletmelerde denetim süreçlerinin yetersizliği, üst yönetimin sorumluluk ve görev alanlarının yetersiz biçimde oluşturulması önemli bir etken olmuştur.¹³⁰

İşletmelerde yaşanan muhasebe skandalları hem ülke hem de işletme bazında çok önemli zararlara yol açmıştır. Bu zararların ortadan kaldırılması ve skandalların engellenmesi için yasal düzenlemelerle ilgili taraflara önemli sorumluluklar yüklenmiştir. İç kontrol sisteminin kurulması ve etkin işletilmesi yanı sıra işletme yönetiminde kurumsal yönetim ve bağımsız denetimin benimsemesi ve yerleşmesini sağlayacak bir yapının varlığı önemlidir. Zayıf, etkin olmayan bir iç kontrol yapısı finansal kayıpların, suiistimallerin ve hilelerin olma olasılığını çok yükseltecektir.¹³¹

2.1.16. Denetim Komitesi İle İç Denetimin Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü

Kontrol çevresine etki yapan önemli bir etmen de yönetim kurulu ve denetim komitesidir. Denetim komitesi, yönetim kurulunun alt organı olup, yönetim kurulunun özellikle denetim ile ilgili sorumluluklarını yerine getirir. Bu komite yönetimden bağımsız olmalı ve iç denetim birimi ile ilişkisi bulunmalıdır. Bağımsızlık dışarıdan üyelerle sağlanabilir, ancak bu maliyet sorunu nedeniyle küçük işletmelerde mümkün olmaz. Kurulun iç denetim arasındaki ilişki raporlama ve kontrol çevresinin etkinliğinde en önemli faktördür.¹³²

Hata ve hileler sonucunda ortaya çıkan güvenilir olmayan bilgileri tespit etmek ve ortadan kaldırmak amacıyla radikal adımlar atılmıştır. Bu konudaki en önemli yenilik denetimden sorumlu komitelerdir. İşletme yönetimlerinin ciddi başarısızlıklara ve yolsuzluklara engel olma düşüncesi ve ihtiyacı, denetim komitesinin benimsenmesini sağlayacaktır. Bu komite, tüm kesimlerin gereksinim duyduğu güvenilir muhasebe bilgisine ulaşmayı sağlayacak işletme içi düzenlemeleri (iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi) ve bilginin güvenilirliğini onaylayacak önemli görevler üstlenmektedir.¹³³

Denetim komiteleri ile ilgili en önemli düzenlemelerden biri Sermaye Piyasası Kurulunu (SPK) Seri:X No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde yapılan düzenlemelerdir. Tebliğ ile Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu, denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince

¹³⁰ Atmaca, a.g.m, s.192-201

¹³¹ Atmaca, a.g.m, s.192-202

¹³² Yılancı, a.g.e, s. 45-46

¹³³ Alagöz, a.g.m, s. 115-121,

yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir.” Hükmü yer almıştır.

Tebliğin Altıncı kısmında “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığı ile ikinci bölümde ise “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesinde Sorumluluk İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları” başlığı ile yönetimin bu konudaki sorumlulukları belirlenmiştir. “Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir.”¹³⁴

Denetimden sorumlu komite, hem iç kontrol sistemini hem de iç kontrol ve iç denetimi güçlendirmektedir. Denetim komitelerinin başlıca en önemli görevi mali raporlama süreci ve bağımsız denetim ile iç kontrol ve iç denetim sisteminin gözetimine ilişkin olmak üzere temel görevleri bulunmaktadır.¹³⁵

Denetim komitelerinin görevleri; iç kontrol ve mali raporlama sürecinin gözetimi, iç denetim çalışmalarının gözetimi ve dış denetimin gözetimidir. İç denetim ve denetim komitesinin hedefi işletmedeki yanlışlık ve yolsuzlukların önlenmesidir. Etkin bir iç denetim, denetim komitesinin sorumluluklarını ve görevlerini yerine getirmesinde yardımcı olur.¹³⁶

2.1.17. Kurumsal Yönetimin Oluşumunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

İç kontrol sistemi, bir kuruluşun kurumsal yönetiminin önemli bir ögesini meydana getirmekle birlikte, işletmede meydana gelen hilenin düzeyinin tespit edilmesi de iç kontrol sistemi ile doğrudan ilgilidir. İç kontrol sistemi işletme içinde işleyişi gözlemlene ve kontrolü geliştirerek kuruma değer katmaktadır. Kurumsal yönetimin bir parçası olan iç denetim görevi risk yönetimini ve iç kontrolleri geliştirirken kurumsal yönetimi etkin hale getirir.¹³⁷

Kurumsal yönetim; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri üzerine kurulmuştur. İç kontrol sistemi, şeffaflığın etkin ve adil olarak sağlanmasında önemli bir faktördür. Etkin bir iç kontrol sistemi; işletme faaliyetlerinde verimliliği sağlama, finansal raporların yasalara uygun şekilde oluşturulmasına olanak verme,

¹³⁴ Resmi Gazete 12.06.2006, 1. Mükerrer gazete,

¹³⁵ Özbek, a.g.e, s. 181

¹³⁶ Özgür Çatıkkaş ve Gürdoğan Yurtsever, “Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Mali Çözüm**, Mayıs - Haziran Yıl:2007 Sayı:81, İSMMMO Yayını, s.80-86

¹³⁷ Göçen, a.g.m, s.109-111

suiistimalleri önleme gibi işletme yönetiminin hatalı kararlar almasını ve bu yönüyle de işletme kaynaklarının ziyan edilmesini önlemektedir.¹³⁸

İşletmelerin giderek büyümesiyle beraber sahiplik ve yönetim kontrolünün farklılaşması ve yaşanan yönetsel sorunlar nedeniyle kurumsal yönetim daha fazla gündemde olmaya başlamıştır. Etkili bir iç kontrol sisteminin bulunması, kurumsal yönetim fikrinin oluşmasına ve kurumsal yönetimin hedeflerinin başarılmasına önemli katkılar sağlar. Etkin bir iç kontrol, eşitlik ilkesine ve şeffaflık ilkesine hizmet etmekte, bu işlevler kurumsal yönetiminin etkinliğine ve başarısında önemli olmaktadır.¹³⁹ Kurumsal yönetim günümüz modern iç denetim aktiviteleri konusunun en önemli unsurlarından biridir.

Dünya ve Türkiye’de Kurumsal Yönetim Küreselleşmenin sonucu gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde baş döndürücü ölçekte yaşanan büyüme, karmaşıklaşan işlemler ve piyasa ilişkileri içinde oyunu kurallarına göre oynamamanın bedelinin çok pahalı olduğu anlaşılmıştır. Ülkemizde de yaşanan ekonomik krizle birlikte karşılaşılan yolsuzlukların yanı sıra Avrupa Birliği uyum ve müzakere süreci; iç kontrol sistemi, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili uluslararası standartlarda yasal düzenlemelerin yapılmasına neden olmuştur.¹⁴⁰

2.2. ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

2.2.1. Uluslararası Düzenlemelerde İç Kontrol

2.2.1.1. Genel Kabul Görmüş Bağımsız Denetim Standartları ve İç Kontrol

Genel Kabul görmüş denetim standartları, iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır. “İç kontrol, bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol etmek ve işlevsel verimliliğe ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir.”¹⁴¹

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları (UDS) içerisinde yer alan çalışma alanı standartları, denetim sürecinde yapılacak denetim faaliyetine ilişkin standartlardan

¹³⁸ Hayrettin Usul ve İsmet Titiz, “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2011, Sayı 49, s. 49

¹³⁹ Baskıcı, a.g.t , s. 115-116

¹⁴⁰ Ali Kamil Uzun, “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü”, <http://www.icdenetim.net/makaleler/84-aile-isletmelerinde> 11.10.2013

¹⁴¹ Günal, a.g.e, s 57

oluşmaktadır. Standartların ikincisi bağımsız denetim faaliyetlerinde iç kontrol yapısının değerlendirilmesine ilişkindir. Bu standarda göre, denetimin planlanması ve denetim testlerinin şekli, çerçevesi ve miktarını tespit etmek için ve çalışmalara esas oluşturulması amacıyla, bağımsız denetçiler tarafından, işletmenin İKS incelenmeli, iç kontrol yapısı için yeterli miktarda bilgi edinilmeli ve değerlendirilmelidir.¹⁴²

2.2.1.2. Amerika Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında İç Kontrol

Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (US GAAP – United States Generally Accepted Auditing Principles) de, iç kontrole ilişkin çeşitli esaslar içermektedir. Düzenlemelerde iç kontrole sistemine ilişkin olarak, bağımsız denetçinin, denetim planlaması sürecinde ilgili işletmenin iç kontrol sistemi ve sistemin çalışmasına ilişkin yeterli bilgi elde edinmesini gerekli kılmaktadır. Bu çalışma ile iç kontrol sisteminin işletme içinde etkin olarak işleyip işlemediğinin belirtisi ve güvence olarak düşünülmektedir.¹⁴³

USGAAP de, muhtemel hata ve noksanlıkların belirlenmesine, mali tablolardaki büyük hatalara neden olan muhtemel risklerin belirlenmesine, kontrol ve denetim faaliyetinde uygulanacak doğrulama testlerinin tasarlanmasına imkan verecektir.¹⁴⁴

Bu şekilde, denetçi denetimin başlangıcında ve planlama sürecinde, sistemin etkinliğini güvenilir ve ilk elden bilgiye ulaşarak fikir edinmek için, işletmenin iç kontrol yapısını ve bu yapının diğer unsurlarını değerlendirmesi mümkün olabilir.¹⁴⁵

2.2.1.3. İç Kontrolün COSO Report’dan Önceki Tanımları

İç Kontrolle ilgili ilk yapılan tanımların 1940 ‘lı yıllara dayanmaktadır. Özellikle bağımsız denetim süreci açısından önemi anlaşılınca ilgi daha artmıştır. Bundan hareketle muhasebe ve denetimle ilgili kuruluşlar iç kontrol tanımları yapmıştır. Bunlar şöyle sıralanabilir,¹⁴⁶

- “AICPA’in denetim standartları,
- FCPA (Foreign Corrupt Practices Act.) 1977 tarihli kanun ve SEC’in çalışmaları,

¹⁴² Aksoy, (1) a.g.m, s. 149-150

¹⁴³ Günal, a.g.e, s 59-60

¹⁴⁴ Aksoy, (1) a.g.m, s. 150

¹⁴⁵ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.100

¹⁴⁶ Yılancı, a.g.e, s. 24

- İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors-IIA) çalışmaları,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) ve Uluslararası Muhasebeciler federasyonu (IFAC) 'ın çalışmaları,
- Treadway komisyonu ve Coso Report¹⁴⁷

2.2.1.4. COSO Yaklaşımına Göre İç Kontrol Sisteminin Unsurları

ABD'de finansal raporlama alanında meydana gelen skandallar sonucunda aralarında IIA, AICPA, AAA, FEI ve IMA 'nın olduğu 5 bağımsız meslek kuruluşunun girişimi ile "Yanılıcı Finansal raporlamaya ilişkin ulusal komisyon (National commission on Fraudulent financial reporting) kurulması ile COSO modeli olarak tanımlanan rapor ile iç kontrolün gelişimi için yeni bir aşama oluşmuştur. Söz konusu rapor ile iç kontrol kavramının tanımı net olarak ifade edilmiştir.¹⁴⁸

"Coso Report'a göre iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır. İç kontrol aşağıda belirtilen konulardaki amaçları elde etmede kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum¹⁴⁹

Bu yaklaşıma göre, İç Kontrol Sisteminin temel amacı işletmenin hedeflerini gerçekleştirmektir. Bu hedefler,

- İşlemlerin etkinliği ve verimliliği; tüm faaliyet süreçlerinin işletme varlıklarını, maddi varlıklarını ve kıymetlerini tehlikelere karşı koruyacak şekilde, etkin, verimli, ekonomik ve yüksek performans ile kullanılması,
- Finansal raporların güvenilirliği; işletme çalışmalarına yönelik tüm dönemsel ve yıllık faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin ve açıklamalarının doğruluğunun sağlanması,
- Mevzuata uyum; Gerek mali raporlama gerekse diğer tüm işletme çalışmalarında yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve işletme içerisinde oluşturulan prensip ve prosedürlere uygun bir şekilde faaliyet gösterilmesi,¹⁵⁰

¹⁴⁷ Yılcı, a.g.e, s. 24

¹⁴⁸ Özbek, a.g.e, s. 394-395

¹⁴⁹ Yılcı, a.g.e, s. 28-29

¹⁵⁰ Özbek, a.g.e, s. 402-403

COSO modeli iç kontrol sistemini birbiriyle ilgili 5 bileşenden oluşan bir sistem olarak tanımlanmaktadır.

Bunlar,

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

1. Kontrol Ortamı

Kontrol Ortamı (Control Environment) : İç kontrolün temel unsurlarından biridir, İç kontrol sürecinin etkin ve başarılı olması içinde yer aldığı kontrol ortamına doğrudan bağlıdır. Kontrol ortamı, işletmenin iş yapma biçimini gösterir. İç kontrolün etkinliğinde en önemli işlevi işletme personeli oynadığı için, işletme içindeki her bir bireyin yetki ve sorumluluklarını iyi kavranması gerekmektedir.¹⁵¹ Diğer bir deyişle iç kontrolün diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol çevresi, örgütsel modeller bütününe işletmedeki personelin kontrol bilincine yansımını gösterir.¹⁵²

COSO modelinde kontrol ortamı şöyle tanımlanmıştır. “Kontrol ortamı çalışanların kontrol farkındalıklarını etkileyerek bir kurumun genel çalışma ortamını oluşturur. Disiplin ve bir yapı sağlayarak diğer iç kontrol bileşenleri için bir çerçeve oluşturur. Kontrol ortamını dürüstlük ve etik değerler, kurum çalışanlarının yeterliliği, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, yönetimin yetki ve sorumluluk dağıtımı, organize etme ve geliştirme usulleri ve yönetim kurulu tarafından sağlanan yönlendirme ve ilgi oluşturur.”¹⁵³

Kontrol çevresi, bir işletmedeki personelde kontrol bilinci oluşmasını sağlayan tüm etmenlerdir. Başka bir anlatımla bir işletmedeki çalışanların kontrol bilincini etkileyen etmenlere kontrol çevresi unsurları adı verilir.¹⁵⁴

Kontrol ortamı, işletmelerin faaliyetlerinin düzenlenmesi, amaçlarının net olarak belirlenmesi ve risk değerlendirilmesi için yol ve yöntemleri üzerinde bir etkiye

¹⁵¹ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.102

¹⁵² Yılcı, a.g.e, s. 33

¹⁵³ Özbek, a.g.e, s. 411

¹⁵⁴ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s, 76

sahiptir. Kurumun tarih ve kültüründen etkilenebilir ve işletme çalışanlarının bilincini etkiler.¹⁵⁵

Etkili bir tarzda kontrol edilebilen işletmeler daha nitelikli personel çalıştırmaya başlarlar. Kontrol ortamının öğelerini şöyle belirtmek mümkündür. Dürüstlük ve etik değerler, uzmanlığın dikkate alınması, yönetim kurulu ve denetim komitesinin katılımı, yönetimin felsefesi ve faaliyet tarzı, örgütsel yapısı, yetki ve sorumluluk verme yöntemleri, Personel politikaları ve uygulamaları oluşturmaktadır.¹⁵⁶

İç kontrolün beş unsurundan birincisi ve en önemlisi olan kontrol ortamının diğer dört unsur üzerinde bir çeşit şemsiye özelliği bulunmaktadır. Çünkü etkin bir kontrol ortamının bulunmaması, diğer unsurları da olumsuz etkiler. İç kontrol unsurları çok sayıda kontrolü gerekli kılmakla birlikte, bağımsız denetçinin asıl ilgilendiği kontroller, mali tabloların güvenilirliğini yükseltmeye yönelik olanlardır. Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarının ana temelini oluşturur ve işletmedeki iç kontrollerin başarılı bir şekilde ifasında çok etkindir. İç denetim, kontrol ortamının önemli bir unsurudur.¹⁵⁷

2. Risk Değerlendirme

Risk, işletmenin amaçlarına ulaşmasını zorlaştıran ve engelleyen unsurlar olarak tanımlanabilir. Risk değerlendirme ise, işletmenin planlandığı amaçlarına ulaşmasını engelleyen ve meydana gelme ihtimali olan durum ve koşulları devamlı olarak izlemesidir. Bir kurumda risk değerlendirme üç aşamalı bir proses sonucu oluşturulur, bunlar; İşletme amaçlarının net olarak belirlenmesi, İşletmedeki risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, Değişim sürekli kılınması ve yönetilmesi.¹⁵⁸

Her kurumun değerlendirmesi gerekli iç ve dış etkenlerden kaynaklanan çeşitli risklerle karşılaşır. Risk değerlendirmesi için önemli koşul aralarında uyumlu çeşitli kademelerdeki amaçların belirlenmesidir. Riskler işletmenin sürekliliği ve sektörde rekabet edebilmesi, mali gücünü ve olumlu görünüşünü, ürünlerinin, hizmetlerinin ve personelin kalitesini olumsuz etkileyebilir.¹⁵⁹

¹⁵⁵ Özbek, a.g.e, s. 411-412

¹⁵⁶ Özbek, a.g.e, s. 411-412

¹⁵⁷ Şaban Uzay ve Seçkin Gönen, “Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri”, s.7-8,

<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf>, 13.11.2013

¹⁵⁸ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s. 79-80

¹⁵⁹ Özbek, a.g.e, s. 408-425

Risklerin sıfırlanması mümkün değildir. İş yaşamında alınan kararlar her zaman yeni riskler doğurabilir. İşletme yönetimi ne ölçüde risk üstlenebileceğini belirlemeli ve riskleri istenilen seviyelerde tutabilmek için çaba harcanmalıdır.¹⁶⁰

Büyükliklerine, yapılarına, doğalarına ve buldukları sektörlerle bağlı olmadan tüm işletmeler, organizasyonlar tüm aşamalarda risklerle karşı karşıya kalırlar. Riskler, işletmenin faaliyetlerini sürdürme yeteneğini, başarılı bir şekilde rekabet etmesini, güçlü bir finansal yapı kurulmasını, olumlu bir imaj oluşturmasını, hizmetlerinin ve ürünlerinin toplam kalitesini etkileyebilir. Risk seviyesinin sıfıra indirilmesi için pratik bir yol bulunmamaktadır. İş hayatında olma kararı başlı başına bir risk yaratır. İşletme yönetimi karşılaşılabileceği riskleri saf dışı bırakabilmek için adım atılmalıdır.¹⁶¹

İşletmelerde iç kontrol tasarımları risk odaklı olarak düşünülmelidir. Sistemin zayıf ve güçlü yanları tahlil edilerek, riskli alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu riskli alanlara ağırlık verilmelidir. Sistemin risk değerlendirmesi değişen şartları sürekli izlenmeli, fırsatları, riskleri değerlendirerek şartların değişmesine göre ortaya çıkacak riskleri bertaraf edebilmek için iç kontrol sisteminde devamlı olarak yenilenme yapmayı ifade eder.¹⁶²

3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine ulaşmasını önleyecek risklerin engellenmesine yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır. İşletmelerde kontrol faaliyetleri şu sınıfları içerebilir: İşletme yönetiminin performansının incelenmesi, Bilgi işlem sistemi üzerindeki kontroller, Fiziksel kontroller (sayımlar vb), İşletmede görevlerin ayırımı (sürecin tek kişinin sorumluluğuna verilmemesi)¹⁶³

COSO iç kontrol modeli kontrol faaliyetlerini şu şekilde tanımlanmaktadır. “*Kontrol faaliyetleri, yöneticilerin talimatlarının yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Firma hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik riskler için gerekli önlemlerin alınmasını sağlarlar. Kontrol faaliyetleri bütün kurum çapında ve bütün kademelerde ve bütün fonksiyonları kapsayacak şekilde gerçekleştirilir. Kontrol*

¹⁶⁰ Özbek, a.g.e, s. 408-425

¹⁶¹ Tamer Aksoy, (2) “Bağımsız Denetim Şirketleri için ulusal ve Uluslararası düzenlemelerle uyumlu çok yönlü bir İç Kontrol anket formu önerisi”, **Mali Çözüm** 73, İSMMMO Yayını, s. 188

¹⁶² İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.102

¹⁶³ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e. s, 80-82

*faaliyetlerini onaylama, yetkilendirme, mutabakat, operasyonel performansın gözden geçirilmesi, aktiflerin güvenliği ve görevlerin ayrılığı gibi çok sayıda faaliyeti içermektedir.*¹⁶⁴

Kontrol faaliyetleri işletmenin tüm kademelerine ve çalışma birimlerini kapsamalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek; yetkilerin devri ve onay işlemleri, görevlerin birbirinden ayrılığı, kaynaklara ve kayıtlara erişim konusundaki kontroller gösterilebilir.¹⁶⁵

4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel amaçlarının gerçekleştirilmesi yönünden çok önemlidir. Etkin bir iç kontrol inşa etmek ve işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek için bir örgütün tüm birimlerinde bilgiye ihtiyaç önem kazanır. Bu nedenle anlamlı, güvenilir ve elverişli bilginin belirlenip işletme çalışanlarının kontrol ve diğer görevlerini yerine getirmesine olanak verecek tarzda ve zaman dilimi içinde saptanıp elde edilmeli ve onlara iletilmelidir. Güvenilir ve elverişli bilginin ön şartı iş ve işlemlerin hemen kaydedilmesi ve düzenli olarak sınıflandırılmasıdır.¹⁶⁶

İşletmeler, personelinin aldıkları sorumlulukları yerine getirebilmeleri için gerekli olan bilgiyi uygun bir tarz ve zamanda onlara ulaştırmalıdır. Bilgi sistemleri, bir kurumun çalışmalarının sürmesi ve kontrolünü olanaklı kılan, faaliyetsetel, finansal ve elverişli uygunlukta olan bilgileri içeren raporları üretmekle görevlidir. İç kontrolün etkinliği için sadece elverişli bilginin elde edilmesi yeterli değildir, kurum içerisinde etkili bir iletişim olmalıdır.¹⁶⁷

5. İzleme

İç kontrol sistemi zamanla değişime uğrar, hayata geçirilen kontrol yöntemleri zaman içerisinde değişebilir. Etkin bir yöntem daha az etkin olabilir veya geçerliliği kalmayabilir. Bu durum işletmeye yeni personelin işe başlaması, eğitimleri ve gözetimin etkinliğinin değişikliğe uğraması çeşitli baskılardan kaynaklanıyor olabilir. İç kontrol sisteminin tasarlandığı koşullar değişebilir ve sistem yeni oluşan riskler

¹⁶⁴ Özbek, a.g.e, s. 431

¹⁶⁵ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.102

¹⁶⁶ "İntosai : Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi", a.g.e, s.32-33

¹⁶⁷ Yılancı, a.g.e, s. 71

konusunda daha az etkin olabilir. İzleme, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini sağlar, tüm kurum faaliyetlerini kapsar.¹⁶⁸

İç kontrol sistemlerinin izlenmesi, sistemin zaman içindeki verim ve kalitesinin değerlendirilmesi zorunluluktur. Bu aktivitelerin devamlı bir şekilde izlenmesi ve değerlendirilmesi ile sağlanabilir. Devamlı olarak izleme, çalışmalar devam ederken yapılır.¹⁶⁹ İzleme temel olarak iki hedefe yönelik olarak yapılır. Birinci amaç; uygulanmakta olan kontrollerin etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesidir. İşletmedeki kontrol yöntemleri zamanla bozulma eğilimi gösterebilir. İkinci amaç ise; yeni gelişmeler, değişen şartlar nedeniyle işletmede hayata geçirilebilecek yeni kontrol prosedürlerinin tespit edilmesidir. Bu şekilde işletme yönetimi yeni risk sahalarını belirleyerek, bu duruma elverişli kontrollerde yapabileceği değişiklikleri saptamaya çalışır.¹⁷⁰

2.2.1.5. İç Denetçiler Enstitüsüne Göre İç Kontrol

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü 1978 tarihli iç denetim mesleki uygulama standartları'nda iç kontrol ele alınmış, daha sonra COSO raporu çerçevesinde 1999 yılında tanım yeniden yapmıştır. Bu tanımda; iç kontrol, yönetim organizasyonunun ayrılmaz bir ögesi olup; çalışmalarda etkinlik ve verimlilik, bütçenin hayata geçirilmesi, mali tablolar ile alakalı raporlar dahil olmak üzere mali raporlama ve diğer raporların inanırılığı ve güvenilirliği, yürürlükteki yasalar ve düzenlemelere elverişlilik hedeflerinin hayata geçirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon çalışmalarında süreklilik doğrultusunda bir seri eylem ve çalışmadır.¹⁷¹

2.2.1.6. IFAC 400 No'lu Uluslararası Denetim Standardına Göre İç kontrol

IFAC'ın iç kontrolle ilgili 400 no.lu bağımsız denetim standardında AICPA ve COSO'nunkine benzer olan bir iç kontrol tanımı bulunmaktadır. İç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla kurum yönetimi tarafından tasarlanmış bütün politika ve yöntemleri içerir. Bağımsız dış denetçi denetim planı

¹⁶⁸ Özbek, a.g.e, s. 446

¹⁶⁹ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.102

¹⁷⁰ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s. 84

¹⁷¹ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.104

oluşturmak için kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerini araştırırken, iç kontrol ve muhasebe düzeni yapısı ve çalışması ile alakalı bilgi derlemelidir.¹⁷²

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), uluslararası denetim ve güvence hizmetlerine kalite sağlamak hedefiyle denetim standartları oluşturma ve yayınlamak üzere federasyon bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu bir çok denetim standart'ı tasarlayarak yayınlamıştır.¹⁷³

400 nolu Uluslararası Denetim Standardı risklerin saptanması İç Kontrol başlığı ile işletmelerin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini anlamak ve denetim riskini saptamak amacıyla belirlenmiştir. Bu standardın ana hedefi mali tabloların bağımsız denetiminde muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek, için denetçiye yol göstermektir. Denetçi yapacağı denetimi belirlemek ve etkin bir denetim esası geliştirmek amacıyla muhasebe ve iç kontrol sistemlerini iyi bir şekilde anlamalıdır.¹⁷⁴

2.2.1.7. AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü) ve İç Kontrol

AICPA'da iç kontrol konusuna büyük değer vermiş ve COSO'ya benzer bir iç kontrol tarzı kabul edilmiştir. AICPA'ya göre iç kontrol, işletme yönetimi veya yönetim kurulu tarafından tasarlanan ve kontrol edilen bir sistem olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, iç kontrol çerçevesinde, mali tabloların güvenilirliği, işlemlerin etkili olması, aktivitelerin yasa ve yönetmeliklere uyumunun sağlanması ve sayılan konularda makul bir güvence verme konuları yer bulmaktadır.¹⁷⁵

AICPA'ya göre iç kontrolün hedefleri şunlardır;

- Mali tabloların güvenilirliği,
- İş ve işlemlerin etkinliği,
- Çalışmaların yasa ve yönetmeliklere uyumunun gerçekleşmesi,
- Denetime dair belirlenen sahalarda sınırlı bir güvence vermektir.¹⁷⁶

¹⁷² Aksoy, (1) a.g.m, s. 151-152

¹⁷³ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.104-105

¹⁷⁴ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.104-105

¹⁷⁵ Aksoy,(1) a.g.m, s. 152-153

¹⁷⁶ Günal, a.g.e, s 60-61

2.2.1.8. Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol

ABD’de iç kontrol düzenlemelerinde son basamak günümüzde yürürlükte bulunan Sarbanes-Oxley kanunu olup, (Menkul Değerler Kanunlarına göre ve diğer amaçlarla yapılacak kurumsal açıklamaların doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılması yoluyla yatırımcıların Korunmasına Dair Kanun) kısaca SOX olarak anılan kanun, Enron – WorldCom skandallarının yarattığı kötümserliği aşma hedefine yönelik olarak 2002 yılında kanunlaşmıştır.¹⁷⁷

Bu yasa mali raporlama, bağımsız denetim ve iç kontrol’e ilişkin yapılan en önemli yasal düzenlemedir. Kanun ile bağımsız denetim şirketlerine yapabilecekleri iş ve işlemlerle ilgili sınır belirlenmiş, bağımsız denetçiler ve yöneticilerin iç kontrol alanında sorumluluk tarzı yeniden düzenlenmiştir.¹⁷⁸

Sarbanes Oxley kanunu (SOX) sonrası, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin bulunması ve/veya etkinliğinin değerlendirilmesi ve iç kontrol uygulamalarının tahlil edilmesinin yanında, kurumsal yönetim (corporate governance), etik ilkeler (code of ethics) ve mesleki davranış ilkeleri (professional rules of conduct) ve bunların birbirleriyle ahengi gibi husus ön plana çıkar olmuştur.¹⁷⁹

Sarbanes-Oxley kanununun ana başlıkları aşağıdaki gibidir.

- Halka açık şirketlerde muhasebe gözetim kurulu,
- Denetçinin bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,
- Kapsamı genişletilen finansal bildirimler,
- Analist çıkar çatışmaları,
- Komisyonun kaynakları ve otoritesi,
- Çalışmalar ve raporlar,
- İşletme ve suçlunun hilelerdeki sorumluluğu,
- Beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların yükseltilmesi,
- Kurumsal vergi beyannameleri konusu,
- Kurumsal suistimal ve sorumluluk.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Özbek, a.g.e, s. 395-396

¹⁷⁸ Özbek, a.g.e, s. 395-396

¹⁷⁹ Aksoy, (2) a.g.m, s. 177

¹⁸⁰ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.108

Yasa ilk olarak “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu”nu oluşturmak, denetim komitelerine yeni ilkeler getirmek, sorumlulara yeni ceza yaptırımları, danışmanlık hizmetlerini sınırlamak ve mali raporlama ve denetime yeni süreçler ilave etmek suretiyle denetçi hatalarını azaltmayı amaçlamaktadır.¹⁸¹

Bu kanunla getirilen hükümler, işletme üst yönetimi ile bağımsız dış denetçiye çok önemli sorumluluklar getirilmiştir. Bu kanun ile şirketlerin güvenilirliğinin yanı sıra, bağımsız denetim çalışmalarını güvenilirliğinin de sağlanması hedeflenmiştir. Bağımsız denetim alanında iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin bulunması ve etkinliğinin ölçülmesi ön plana çıkmıştır.¹⁸²

2.2.1.9. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü’nün (INTOSAI) İç Kontrol Yaklaşımı

“2004 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan iç kontrol standartları rehberi son gelişmeler ve COSO tarafından yayımlanan çerçeve rapora uyumlu şekilde yenilenmiştir. INTOSAI’nın raporunda iç kontrol şu şekilde açıklanmıştır. *“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan amaçları gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır.”*

- Faaliyetleri sistemli, ahlak ilkelerine uyumlu, ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yerine getirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği mükellefiyetleri yerine getirme,
- Yürürlükteki kanunlara ve düzenlemelere uyma,
- Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı varlıkları koruma.”¹⁸³

Sayıştaylar için bilginin güncellenmesini ve aktarılmasını desteklemek, dünya çapında kamu kesimi denetimini yapmak ve kalite ve kapasitesini yükseltmek hedeflerine yönelik çalışan ISTOSAI kamu kesiminde etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesini amaçladığı, kamu yöneticilerinin standartlarının önemli

¹⁸¹ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.108

¹⁸² Aksoy, (1) a.g.m, s. 152-153

¹⁸³ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.109-110

bir yanı bulunduğunu ifade etmektedir. İç kontrol anlık bir işlem değil kurum faaliyetlerine işlemiş bir eylemler bütünüdür. Bu faaliyetler kurumun tüm aktivitelerini kapsayacak şekilde ve süreklilik anlayışıyla uygulanır.¹⁸⁴

2.2.1.10. CoCo Modeli (Criteria of Control Objectives) ve İç Kontrol

Kanada’da 1995 yılında, “Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” tarafından kurulan “Kontrol Ölçütleri Komitesi-CoCo” yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçiler için bir kontrol rehberi oluşturarak, “Kontrol Rehberi” adı altında yayımlamıştır. Rehberde, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanılmıştır. CoCo, kontrolü organizasyon hedeflerine varması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır.¹⁸⁵

CoCo ilkeleri aşağıdaki dört ana başlık altında toplanmıştır.

Amaç: Örgütün yönünü belirler, örgütün amaçları, risk yönetimi, planlar ve verimlilik hedefleri vardır.

Bağlılık: Örgütün kimliğini ve etik ilkelerini, personel politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni içermektedir.

Yeterlilik: Personelin, bilgi sistemlerinin ve kontrol hareketlerinin özelliklerini belirler.

Gözlem ve Öğrenme: Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin devamlı takip edilmesini sağlar. Verimliliğin, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin ölçülmesini ve iş takip şekillerini kapsar.¹⁸⁶

2.2.1.11. Uluslararası Ödemeler Bankası (BIS - Basel Komitesi) ve İç Kontrol

BIS Basel komitesi 1998 yılında bankaların iç kontrol sistemlerinin yürütülmesinde kullanılacak iç kontrol çerçevesini yayımlamıştır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bankaların önemli bir ögesi olduğunu, bankaların düzenli, uzun dönemli hedefleri için temel olduğu ve güvenilir mali ve yönetsel raporlamaya katkı sağladığı ifade edilmiştir. Belirlen ilkeler COSO iç kontrol modelinde yer alan kavramlar ve diğer belirlemeler büyük ölçüde uyumludur. COSO modelinde 5 adımda ifade edilen iç kontrol ilkeleri,

¹⁸⁴ Özbek, a.g.e, s. 458-460

¹⁸⁵ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.110

¹⁸⁶ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.110

Basel komitesi ilkelerinde gene aynı içerikte 13 adet olarak sıralanmıştır.¹⁸⁷

BIS dünyanın en eski uluslararası finans kuruluşu olup merkezi İsviçre'nin Basel kentidir. Basel Bankacılık Denetleme Komitesi'nce yayımlanan "Bankacılık Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemleri için Çerçeve" adlı metin denetim birimlerine bankaların iç kontrol sistemlerini değerlendirirken yararlanacakları kuralları ana hatlarıyla belirlemek için hazırlanmıştır.¹⁸⁸

2.2.1.12. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve İç Kontrol

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) da, iç kontrole dair belirlemeleri içermektedir. SEC, bağımsız dış denetçilerin, denetim çalışmalarında İç Kontrol Sisteminin faaliyeti hakkında bilgi elde etmesini yeterli kabul etmemiş ve işletme yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da tasdik etme mecburiyeti getirmiştir.¹⁸⁹

Bu belirlemeler ile yaşanan küresel muhasebe ve denetim skandalları sonucu yatırımcılarda beliren güven kaybının giderilmesi maksadıyla, iç kontrol hususundaki görev işletme yönetimi ile bağımsız denetçilere aktarılmıştır. Borsada kayıtlı işletmeler için zorunlu olan bu belirleme üzerine, işletme yönetimleri tarafından her yıl iç kontrol sistemlerinin etkinliğine dair bir rapor düzenlemeleri ve bağımsız denetçi tasdiki ile birlikte faaliyet raporu ekinde yayınlamaları öngörülmüştür.¹⁹⁰

2.2.1.13. Avrupa Birliği'nde İç Kontrol Standartları

Avrupa Birliği (AB) 'nde muhasebe uygulamalarının uyum çabaları 1970'lerde başlamış, ilk olarak 1978 yılında sermaye şirketleri için 4. Yönerge, ardından 1983 yılında konsolide finansal tablolar ile ilgili 7. Yönerge kabul edilmiştir. 8. Yönerge ise 1984 yılında kabul edilmiştir. AB'de denetim alanındaki eksiklikler 1996 yılında "Yeşil Kitap"(Green Paper) adlı rapor ile ortaya konmuş ve çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.¹⁹¹

8. Yönerge yerine 29.06.2006 iki yıllık geçiş süreci ile kabul edilen 2006/43/EC sayılı yönerge ile özetle aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

¹⁸⁷ Özbek, a.g.e, s. 466-467

¹⁸⁸ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.110-111

¹⁸⁹ Aksoy, (1) a.g.m, s. 153

¹⁹⁰ Aksoy, (1) a.g.m, s. 153

¹⁹¹ Yavuz Çiftçi ve Alper Çiftçi, "İç Kontrol Sistemi-Bağımsız Denetim İlişkisi İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2007/3, s.89-91

- Denetçi bağımsızlığını sağlamak üzere denetim ücreti, “yıllık şeffaflık raporu” yayınlanması, rotasyon ve denetim dışı danışmanlık hizmetleri,
- “Kamu gözetim kurulları”nın kurulması,
- Denetim komitelerinin kurulması zorunluluğu,
- Denetim faaliyetlerinin Uluslararası Denetim Standartları’na uygun yapılması zorunluluğu,¹⁹²

2.2.2. Ulusal Düzenlemelerde İç Kontrol

2.2.2.1. SPK Düzenleme Tebliği ve İç Kontrol

Ülkemizde iç kontrol sistemine dair olarak temel Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) düzenlemeleri 1996 tarih ve Seri:X, No:16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”le başlamıştır. SOX yasası sonrası, SPK Tebliği’nde de bu yasa ile aynı yönde düzenlemeler (Seri:X, No:19) SPK Tebliği ile ülkemizde uygulamaya başlanmıştır. Daha sonra SPK’nın 12.06.2006 tarih ve (Seri:X, No:22) “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i ile düzenleme yeni bir şekilde uygulama alanı bulmuştur. Bu tebliğde bir çok önemli değişiklik yapılmış olup, 27.07.2006 tarihli SPK tebliği ile (Seri X: No:23) ve Seri:X No:22 seri Tebliğ ile SPK mevzuatında işletmelerde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerden bazıları; bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin şeklini, uygulama zamanı ve kapsamını tasarlamak için, ilgili işletmenin İKS’nin etkili bir biçimde işleyip işlemediğini gözlemlemek mecburiyetindedir. Denetçi, dönem içinde belirli zamanlarda yapacağı İKS değerlendirmelerine bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini belirler, gözden geçirir.¹⁹³

SPK düzenlemeleri uyarınca, iç kontrol sistemi, işletme yönetimi politikalarına uygun olarak işlerin düzenli ve etkili yürütülmesi, işletme varlıklarının korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin engellenmesi ve saptanması, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksizliği ve finansal bilgilerin güvenilir olarak ve zamanında elde edilmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ve buna ilişkin tüm işlemleri kapsamaktadır.¹⁹⁴

¹⁹² Çiftçi ve Çiftçi, a.g.m, s.91-92

¹⁹³ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.112

¹⁹⁴ Aksoy, (1) a.g.m, s. 160

Dış denetçilerin, halka açık şirketlerin iç kontrol sistemlerinin kurulmasında görev almaları yasaklanmış, denetim hizmeti verilen bir işletmeye aynı anda danışmanlık hizmeti sunmasının bağımsızlığı ortadan kaldıracığı, buna karşılık, bağımsız denetim veya doğrulama hizmetlerin verilmediği işletmelere İKS ile ilgili danışmanlık yapılması bağımsızlık yönünden sakınca yaratmayacaktır.¹⁹⁵

Ayrıca, Tebliğ ile hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetimden sorumlu komite kurmaları zorunlu olmuştur. Buna göre, şirketlerin yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra görevi olmayan ve yönetim konularında Murahhaslık niteliği taşımayan en az iki üyeden oluşan komite kurmaları gerekmiştir. Bu komite; şirketin İKS'nin işleyişinin ve etkinliğinin gözlemine, muhasebe sistemi, mali raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetim sürecinde işlevleri bulunmaktadır.¹⁹⁶

2.2.2.2. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol

2005 yılında yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun İç Sistemler başlıklı ikinci bölümün 29-32. Maddeleri bankalar tarafından kurulması gereken iç sistemler (iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri) hakkında düzenlemeler yapılmış, 29. maddede de “Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tabi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurumuna yapılacak raporlamalara ilişkin usul ve esaslar kurulca belirlenir” ifadesine yer verilmiştir.¹⁹⁷

Bankalar, Bankalar Kanununa göre, iç kontrol ve kontrol sistemlerini düzenlemelere uygun olarak kurulması, işlerliğinin ve yeterliliğini sağlamakla yükümlüdür. Bankalar İKS çerçevesinde, faaliyetlerinin yasal düzenleme, iç hükümlere ve bankacılık usullerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve finansal raporlama sisteminin tümünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanlı olarak elde edilebilirliğini her

¹⁹⁵ Aksoy, (1) a.g.m, s. 160-161

¹⁹⁶ Aksoy, (1) a.g.m, s. 160-161

¹⁹⁷ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.113

aşamadaki personeli tarafından uyulacak ve hayata geçirilecek devamlı kontrol faaliyetleri ile gerçekleştirmek zorundadır.¹⁹⁸

İç kontrol faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol bölümü ve personeline yerine getirilmesi öngörülmüştür. Yasayla ayrıca yönetim kurulu içinden icra görevi olmayan en az iki üyeden oluşan denetim komitesi kurulması zorunluluk haline gelmiştir.¹⁹⁹

2.2.2.3. BDDK İç Sistemler Hakkında Yönetmelik ve İç Kontrol

Bankacılık Kanunu'nda yapılan değişikliklere paralel olarak BDDK tarafından, 01/11/2006 tarihinde 23 adet yönetmelik yayımlanmış, bu yönetmeliklerden biride "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik"tir. Bu yönetmeliğin amacının "Bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemek" olduğu belirtilmiştir.²⁰⁰ BDDK tarafından yapılan düzenlemeler, BIS'in konuyla ilgili ilkeleri, sistematığı ve iç kontrol kavram ve unsurları ile büyük ölçüde uyumludur.²⁰¹

Yönetmeliğe göre, bankaların finansal tablolarının doğruluk seviyesinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılması amacıyla etkin bir İKS'nin bulunması zorunlu kılınmıştır. Denetçinin, İKS'nin etkin bir şekilde kuruluşu ve işleyişi konusunda bilgi toplaması gerekli kılınmıştır.²⁰²

Ayrıca, bağımsız dış denetçinin denetim çalışmalarında iç kontrol yapısı için saptadığı ve finansal tabloları önemli seviyede etkileyebilecek noksanlıkları ve bunlara dair önerilerini denetlenene sunması, daha önce yönetime sunulan önerilerin, yönetim kurulunca değerlendirmeye alınıp alınmadığını belirlemesi gerekli olmuştur. Bu çerçevede, muhasebe ve kayıt sistemi, bilgi sistemleri ve bilgi teknolojilerinin niteliği ve etkinliğine ilişkin değerlendirme denetçiye görev olarak verilmiştir. BDDK düzenlemesi, SOX düzenlemelerine paralellik bir düzenleme niteliğindedir.²⁰³

¹⁹⁸ Aksoy, (1) a.g.m, s. 157-159

¹⁹⁹ Aksoy, (1) a.g.m, s. 157-159

²⁰⁰ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.113,

²⁰¹ Özbek, a.g.e, s. 499

²⁰² Aksoy, (1) a.g.m, s. 157

²⁰³ Aksoy, (1) a.g.m, s. 157

2.2.2.4. Sayıştay'ın İç Kontrol Tanımı

Sayıştay TBMM adına kamu idarelerinin denetimini yapan bir kuruluştur. Sayıştay tarafından yapılan düzenlemelerde ve yayınlarda iç kontrol tanımına sıkça karşılaşmak mümkündür. Sayıştay'ın “Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar” adlı yayınında iç kontrol, ‘mevzuata uygunluğun sağlanması, yönetim ve davranış standartları ilkelerinin ihlal edilmesine engel olunmasını, devlet parasının ve malının hesabının iyi tutulmasını, iyi idare edilmesini ve kullanılmasını güvence altına almayı hedefleyen her türden kontrol uygulamaları’ olarak tanımlanmaktadır.²⁰⁴

Aynı şekilde, Sayıştay denetim terimleri sözlüğü’nde iç kontrol tanımı; “Bütçeye ve yürürlükteki kurallara uyulmasına, varlıkların korunmasına, muhasebe kayıtlarının geçerliliğinin ve samimiyetinin sağlanmasına ve özellikle mali bilgileri uygun zamanda kullanıma hazır halde bulundurarak yönetsel kararların kolaylaştırılmasına a imkân veren prosedürler ve araçlar bütünü” olarak ifade edilmiştir.²⁰⁵

2.2.2.5. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda İç Kontrol

Kanun, genel yönetim kapsamında bulunan kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü içermektedir.²⁰⁶ Yeni mali yönetim ve kontrol düzeninde; kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması, takip edilmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi konularında üst yöneticilere önemli görev ve sorumlulukları düzenlemiştir. Yeni mali yönetim ve kontrol düzeninin kamu idarelerinde yerleşebilmesi ve kabullenilmesi büyük oranda üst yöneticilerin desteği ve liderliğini gerekli kılmaktadır.²⁰⁷

5018 sayılı Kanun çeşitli değişikliklerle güncellenmiştir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’da iç kontrol tanımı şöyledir; “İç 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, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller

²⁰⁴ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.114

²⁰⁵ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.114

²⁰⁶ Özbek, a.g.e, s. 515

²⁰⁷ Hasan Türedi, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”, s.100
http://www.bjmer.net/Makaleler/1021445078_99-127%20t%C3%BCredi.pdf 12.10.2013

bütünüdür.”²⁰⁸

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te²⁰⁹ aynı iç kontrol tanımı yer almıştır. Bu tanıma dikkat edilirse, iç kontrol iç denetimden daha geniş ve kapsamlı bir kavram olarak iç denetimi de kapsar haldedir. İç kontrol ile iç denetimin birbirine paralel olması ve birbirini tamamlar nitelikte yapılması gerekir.

5436 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile kanunun uygulanabilmesi ve kapasitesi daha çok artırılmış, iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı bir hale getirilmiştir. Harcamalarda işlem süreçlerinin hızlandırılması ve etkinliğinin artırılması için mali kontrol yetkilisi sistemden çıkarılarak, ön mali kontrol fonksiyonunun mali hizmetler birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanmış ve bu çerçevede mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir.²¹⁰ Söz konusu yasal düzenlemede İç kontrolün amacı ve Kontrolün yapısı ve işleyişi tanımlanmıştır. Bu tanım aşağıdadır.

“İç kontrolün amacı;

Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,

- a) Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
- b) Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
- c) Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
- d) Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır.”*²¹¹

Özü itibariyle iç kontrol; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve idarenin amaçlarına uygun bir şekilde değerlendirilmesi, iş ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğu faaliyetler hakkında düzenli, zamanlı ve güvenilir bilgi üretilmesi, idarenin

²⁰⁸ “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Md. 55, 5018 s.kanun, Resmi Gazete Tarihi 24.12.2003, Sayı 25326

²⁰⁹ Resmi Gazete, 12 Temmuz 2006 Sayı : 26226

²¹⁰ <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Kamuda%20C4%B0%C3%A7%20Kontrol.pdf>, 13.11.2013

²¹¹ “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Md. 56, Resmi Gazete Tarihi 24.12.2003, Sayı 25326

kaynaklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin engellenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır.²¹²

Aynı şekilde, Kontrolün yapısı ve işleyişi başlıklı 57. Maddesinde kontrolün içeriğine yönelik belirlemeler yapılmıştır. Kamu idarelerinde kontrol sisteminin “harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden” oluştuğu belirtilmiştir. *“Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.”*

213

2.2.2.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Kontrol

Dünyada son yıllarda yaşanan yolsuzluklar ve muhasebe skandalları, bağımsız denetime daha fazla önem verilmesi gerektiği konusunda tüm otoritelerin dikkatini çekmiştir. Bu durum bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemelerin yapılmasını ve güncellenmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir.²¹⁴ Ülkemizde ticaret hayatını düzenleyen en önemli yasalardan biri olan TTK uzun bir hazırlık ve tartışma sürecinden sonra 14.04.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır.²¹⁵

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ‘da, kanunun gerekçelerinde açıkça bahsedilmesine rağmen, yasanın denetleme başlığını taşıyan bölümle ilgili kanun metninde açıkça iç kontrol sisteminden ve iç kontrol sisteminin etkinliğine dair bir inceleme yapılmasından bahsedilmemektedir. Ulusal ve uluslararası düzenlemelere benzerlik sağlamak ve modern denetimin şartlarını yerine getirmek açısından TTK’da iç kontrol sistemlerinin varlığı ve etkinliğinin gerek işletme yönetimi gerekse bağımsız dış denetçiler tarafından incelenmesi yönündeki bir düzenlemenin,²¹⁶ kanunun sistematliğini

²¹² Türedi, a.g.m,

²¹³ “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Md. 57, Resmi Gazete Tarihi 24.12.2003, Sayı 25326

²¹⁴ Mehtap Karakoç, “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2013, Sayı 59, s. 35

²¹⁵ Özbek, a.g.e, s. 478

²¹⁶ Aksoy, (1) a.g.m, s. 159

bozmadan düzeltilmesi işletmelerin kurumsallaşmasına ve verimliliğine büyük ölçüde katkı sağlayacaktır.²¹⁷

Yeni TTK, kurumsal yönetim ilkelerine yönelik birçok yeni düzenleme yanında, Türkiye’de sermaye şirketlerinin denetimine ilişkin de çok önemli değişiklikler yapılmış ve sadece mali tabloların değil, faaliyet raporlarının da bağımsız denetiminin gerekliliğini öngörmüştür. Kanun metni ve gerekçelerinde, yıllık faaliyet raporu denetiminin uluslararası denetim standartları çerçevesinde muhasebe iç denetimleri olduğu anlaşılmaktadır.²¹⁸

Kanun şirketlerin daha iyi yönetilmesini sağlamak amacıyla düzenlemeler yapmış olup; şirketlerde daha etkili bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin gerekliliği hüküm altına alınmış ve iç denetim birimlerinin kurulmasını teşvik eden hükümler getirilmiştir. TTK kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmekte ve bu kapsamda kurumsallaşmanın geliştirilmesi için Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim komiteleri kurulmasını öngörmektedir.²¹⁹

Yeni TTK’nun, 366. maddesinin ikinci fıkrası, yönetim kuruluna işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceğini düzenlemiştir. Kanununun 375. maddesinin 1/c fıkrasında; “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması” yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görevleri arasında sayılmıştır.²²⁰

Kanunun gerekçesinde ise; finans denetimi ile iç denetimin kastedildiği, finans denetim düzeninin kurulması, şirketin iş ve işleyişinin denetlenmesine yönelik bir iç denetim sisteminin ve bunu yapacak bir sistemin bulunması öngörülmektedir. Gerekçede öngörülen iç denetim sistemiyle “iç kontrol” sistemi, gerçekleştirecek birim olarak ise “iç denetim” birimi olarak anlaşılmalıdır.²²¹

Ayrıca Yeni TTK’da gündeme gelen en önemli iki konudan birincisi; kapalı tipteki aile şirketleri anlayışının terk edilmesi ve kurumsal yönetim anlayışının benimsenmiş

²¹⁷ Nuran Cömert, “*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol*”, **İç Denetim**, Kış 2008, sayı 21, TİDE Yayını s.27

²¹⁸ Uzay ve Gönen, a.g.m, s. 1,

²¹⁹ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.115

²²⁰ Ali Kamil Uzun,(2) “*Yeni TTK’da İç Denetim Üzerine Düzenlemeler*”

<http://www.icdenetim.net/makaleler/113-yeni-ttkda-c-denetim-uezerine-duezenlemeler> 11.10.2013

²²¹ Uzun, (2) a.g.m,

olması, ikincisi ise, tüm şirketlerin şeffaflık ilkesine göre hareket etmesi, uyulmaması halinde yaptırımları düzenlenmesi ve bağımsız denetimin kapsamına girecek şirketlerin Bakanlar Kurulu kararlarıyla belirlenmesi düzenlenmiştir.²²²

Yapılan düzenlemelerde, kanun anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir tarzda belirlenmemesini ve sorumlu pozisyonlarda bulunan yöneticilerin görev tanımlarının yapılmasını gerektirmektedir.²²³

TTK Madde 378’de “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi ve gerekli önlem ve çarelerin uygulanması amacıyla, uzman bir komite kurmak, sitemi çalıştırma ve geliştirmekle yükümlüdür” ibaresi yer almaktadır. Yönetim kurulu bu çerçevede iç kontrol konusunda yönetim kurulu üyelerinden oluşmayan komiteler kurulabilecektir. Düzenlemede diğer önemli bir konu murakıplık sistemi kaldırılmış, denetim fonksiyonu bağımsız denetçiye verilmiştir. Kanunun 397. Maddesinde yıllık raporların da bağımsız denetimden geçirilme zorunluluğu yer almaktadır.²²⁴

TTK ‘da değişiklik yapan 6335 sayılı yasa ile²²⁵ tüm sermaye şirketleri için Bağımsız denetim zorunluluğu ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Kanunun 18. maddesi ile 6102 sayılı TTK’nın 397. maddesine eklenen dördüncü fıkrasına göre, denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenecektir.

Yeni TTK ile birlikte kurumsal yönetim ilkesi, tüm anonim ortaklıkları bağlayıcı olacak ve SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri’ne tabi olacaklardır. Bu nedenle pay ve menfaat sahiplerinin yeni uygulama ile; hakları, kurumsal yönetimin yönetim ve denetim organları üzerindeki etkileri, yönetim organlarının yapılanması ve işlevleri konusunda bilgi sahibi olunması ve hazırlıklı bulunulması faydalı olacaktır.²²⁶

Her ne kadar TTK da iç denetim ve iç kontrol sistemlerine dair olarak net bir belirleme olmasa da şirketler açısından etkin bir risk yönetimi, iç kontrol ve sistemlerinin gerekli kılar. Söz konusu sistemlerin bulunması, şirketlerin uzun dönemli amaçlarını gerçekleştirmelerinin yanı sıra kar ve verimlilik hedefi ve mali raporlama

²²² Uzay ve Gönen, a.g.m, s. 13,

²²³ Cömert, a.g.m, s.25-27

²²⁴ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.115

²²⁵ Resmi Gazete, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı

²²⁶ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.116

faaliyetlerinin güvenli olarak yürütülmesi ve yasal düzenlemelere uygunluk konusunda güvence sağlayacaktır.²²⁷

2.3. İŞLETMELERDE İÇ DENETİM

2.3.1. İç Denetim Kavramı

İç denetim faaliyetinin, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA) tarafından belirlenen tanımı şöyledir;²²⁸ “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur. ”

İç denetimin tanımında bazı farklılıklar olsa bile özünde aynı amaca yöneliktir. İç denetim, işletme üst yönetiminin kararlarının bir göstergesi olan yasal düzenlemelere ve yazılı emirlere ne kadar uyulduğunu tespit ve varsa olumsuz işleyişi raporlamak işlevlerini yerine getirir.²²⁹ İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerini ilerletmek ve onlara değer katmak hedefiyle bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini ölçmek ve ilerletmek hedefiyle sistemli ve disiplinli bir tarz ile işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan bir fonksiyondur.²³⁰

İç denetimin tarihi çok eskilere dayanmakla beraber, modern anlamda iç denetim faaliyetleri 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren anlaşılmaya ve yürütülmeye başlanmıştır. İç denetim kavramının içeriği ve faaliyetinin neleri kapsamına aldığı konusunda farklı bakışlar bulunmaktadır. İç denetim faaliyeti, işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesinin işletme içerisinde bulunan ve belirli özelliklere sahip uzman personelce yapılması ve bu

²²⁷ Özbek, a.g.e, s. 488

²²⁸ Özbek, a.g.e, s. 3

²²⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s.26

²³⁰ **Kobi’lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s. 20

faaliyetler sonucu saptanan çözüm önerilerinin sunulması ile işletme yönetimine geleceğe yönelik alacakları kararlarda yardımcı olunması biçiminde tanımlanabilir.²³¹

Başka bir tanımlama ile iç denetim; kurumların risk yönetimi, kontrol ve yönetim proseslerinin etkililiğini, düzenli ve disiplinli bir şekilde değerlendirip geliştirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan ve gerek özel sektörde gerekse özel sektörden etkilenen kamu sektöründe yönetim faaliyetinin neredeyse olmazsa olmaz bir işlevi haline gelen bir yönetim fonksiyonudur.²³²

İşletme faaliyetlerinin önceden saptanan standartlarına uygunluğunun kurum içi birimlerce araştırılması, bulguların değerlendirilmesi ve düzeltilmesi süreci denilebilir. Daha detaylı tanım ise, İç denetim, kurum faaliyetlerinin kuruluş hedefleri çerçevesinde, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak bir biçimde yönlendirilmesini, kurum kaynaklarının verimli olarak idare edilmesini, kurumda hata hile ve yolsuzlukların önlenmesini gerçekleştirmeye yönelik ve yönetime bağlı, fakat yürüttüğü çalışma özelliği bakımından bağımsız olan denetçiler tarafından yürütülen bir denetimdir.²³³

İç denetim, yönetimin kendi iş ve işleyişini denetlemesidir. Kurum faaliyetlerinin ve personelinin yaptıkları işlerin ve işlemlerin kurum prosedürlerine olan uygunluk ve etkinliğinin, üretilen her türlü bilginin güvenilirliğinin yasal düzenlemeler, finansman, muhasebe ve diğer yönlerden iç denetçi adı verilen uzman kişilerce araştırılıp, incelenip işletme üst yönetimine rapor edilmesidir.²³⁴

2.3.2. İç Denetimin Kapsamı

Dünyanın yaşadığı önemli değişim ve gelişmeler ve bu değişime yol açan nedenler iç denetimin önemini çok etkilemiş, kapsamını genişletmiş ve sorumluluklarını arttırmış ve beklentilerin artmasına yol açmıştır. Yönetim Kurulunun ve üst düzey yönetimin en önemli destek ve yardımcılarından biri haline gelmiştir. İç denetimin kapsamının geleneksel iç kontrolün değerlemesini içeren fonksiyonlarına ilave olarak, kurumsal yönetim proseslerinin ve risk yönetiminin değerlendirilmesini de içine alacak biçimde genişlemiş, iç denetçilerin nitelikleri yükselmiştir.²³⁵

²³¹ Levent Sezal, “Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Doktora Tezi**, 2006, Çukurova Üniv. SBE İşletme Anabilim Dalı, s.16

²³² Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 77, Nisan-Haziran 2010, s.66-67

²³³ Yılancı, a.g.e, s. 6

²³⁴ Sezal, a.g.t, s.16

²³⁵ Özbek, a.g.e, s. 20

İç denetim işlevinin kapsamını işletmenin iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin tümü oluşturur. Büyük işletmelerde, iç denetim işlevi geniş bir biçimde organize olmuş bir müdürlük olarak yer bulabilir ve çok önemli işlevler üstlenir. Bu işlev kurum yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet gösterirken iç denetim biriminden gelecek raporlar işletme üst yönetiminin özellikle iç kontrole dair kararlarına etki yapacaktır.²³⁶

Başlangıçta iç denetim işlevi işletme içinde sınırlı bir sorumluk üstlenip işletme faaliyetlerinin dar bir çerçevede olmasını gerektiriyordu. Zamanla, iç denetim faaliyetlerinin tüm işletme faaliyet alanlarına doğru genişlediği izlenmektedir. Modern işletmelerde iç denetim üst yönetime bağlı olarak çalışan stratejik bir birim olarak görev ifa etmektedir.²³⁷

2.3.3. İç Denetimin Amacı

İç Denetim sadece mali nitelikli olaylarla ilgili değil, parasal olmayan nitelikli olaylarla da ilgilidir. Amacı; işletme varlıklarının her çeşit zarara karşı korunup korunmadığını, işletme faaliyetlerinin belirlenmiş politikalarla uyumlu yürütülüp yürütülmediğini ve iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmaktır.²³⁸

İç denetimin amacı, gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili objektif tahliller, değerlendirme, öneriler ve değerlendirmeler yaparak işletme yönetiminin tüm üyelerine görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmede yardımcı olmaktır. İç denetim işletmeye denetim sonucunda elde ettiği bilgilerle güvence ve danışmanlık sağlar.²³⁹

Denetim sonucunda işletme yönetimi, kurumun amaçlarına uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde korunup korunmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, iç kontrolün yeterli olup olmadığı, üretilen bilgilerin yeterliliği konularında güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetim, devamlı ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı, kurumda etkin bir risk yönetiminin oluşturulmasına yardımcı olur. En uygun maliyetle etkili kontrolün teşvik edilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir.²⁴⁰

²³⁶ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 34

²³⁷ Yılancı, a.g.e, s. 8-9

²³⁸ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, TÜRMOB Yayınları 215, Ankara, s. 26

²³⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 33

²⁴⁰ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 33

Deneyim sahibi profesyonellerce yürütülen iç denetim faaliyeti işletme yönetimine, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişiminde görüş ve önerileri ile yardımcı olur. İç denetim faaliyetinin amaç yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin Denetim komitesi ve yönetim kurulunca kabul edilmiş bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmış olmalıdır.²⁴¹

Başlangıçta iç denetim sadece kurum paydaşları ve yöneticilerinin finansal olarak mevcut durumu korumalarına yardım edecek bir işlev görürken, daha sonra finansal işlevlerle birlikte faaliyetler sahalarına doğru olarak genişlemiş, tüm kurum faaliyetlerine uygulanabilir bir özellik kazanmıştır. Sadece yönetime mevcut durumu koruması ve devam ettirmesi için değil nasıl daha iyi konuma gelinebilir konusunda yardımcı ve geliştirici olması beklenmiştir.²⁴²

Kurum içinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve bütünlüğüne; kurum aktiflerinin korunduğuna; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve yasal düzenlemelere uyumlu bir şekilde hayata geçirildiğine ilişkin işletme içine ve dışına yeterli güvencenin verilmesidir.²⁴³

2.3.4. İç Denetimin Yararları

İç denetim; işletmelerde finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uyumluluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için gerekli işlevlerden biri kabul edilir. İç denetim, kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlar, risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici özellik taşır, kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değerlerin yükselmesine katkı sağlar, pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar.²⁴⁴

İç denetim bir kurumsal organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için oluşturulmuş, bağımsız ve tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. İç denetim, bir kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini

²⁴¹ Kobi'lerde İç Denetim iç pratik bilgiler, s. 20-21

²⁴² Yılcı, a.g.e, s. 9

²⁴³ Serkan Akçay, "Türkiye'de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi* (C.XV, S I, 2013) s.53

²⁴⁴ Ali Kamil Uzun, "İç Denetim Nedir", *Dünya Gazetesi*, 28 Mayıs 2008,

değerlendirmek ve ilerletmek amacıyla sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.²⁴⁵

Her kurumda, yöneticiler yetkilerin bir bölümünü çalışan kişilere devrederler. Yöneticilerin, çalışanların görevlerini etkili ve verimli bir şekilde yerine getirip getirmediğini ve işletmenin amaçlarının da bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşıp ulaşmadıklarını öğrenmesi gereklidir. İç denetçiler bilgi toplama, koşulları değerlendirme ve sorunları tanımlama konularındaki işlemleri yöneticilere vekaleten yerine getirirler. Yönetime danışmanlık ve yardım, hileli ve hatalı işlemlere karşı korunma ihtiyacı, iç denetim ihtiyacının önemli bir fonksiyonunu oluşturmaktadır.²⁴⁶

İç denetimin yararları aşağıdaki başlıklarla ifade edilebilir,²⁴⁷

- Güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır,
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır,
- Verimliliğin artırılması ihtiyacı karşılanır,
- Üst yönetim tarafından belirlenen politikalara uyum sağlanır.

2.3.5. İç Denetim Standartları

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, farklı sanayi ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve nitelikleri farklı yapılarda gerçekleştirilmektedir. İç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine olanak sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir. Bu standartlara uyumlu davranış esastır, uyumsuzluk durumları özel durum açıklaması gerektirmektedir.²⁴⁸

Standartlar, gerek kurum gerekse denetçi yönünden iç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi sırasında rehberlik görevi sağlar. Standartlar, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini, iç denetim yönetmeliği (charter) ve yıllık faaliyet planının önemli

²⁴⁵ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 32

²⁴⁶ Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 29-30

²⁴⁷ **Kobi’lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s. 22

²⁴⁸ **Kobi’lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s. 25

niteliklerini, görevin ifası ve sonuçların değerlendirilmesi esaslarını ve hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütlerini tanımlar.²⁴⁹

İç denetim, işletme yönetiminin ve tüm çalışanların sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için işletme içerisinde yapılan bir eylemdir. Bu faaliyetin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi ve kalitesinin değerlendirilebilmesi ancak iç denetim standartları ile mümkündür.²⁵⁰

İç denetim standartlarının amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir,

- Yönetimin tüm birimlerine, yönetim kuruluna, kamuya, dış denetçilere ve ilgili diğer mesleki kurum ve kuruluşlara iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını aktarmak,
- İç denetim çalışmalarının yönlendirilmesi ve değerlendirilmesi için temel hazırlamak,
- İç denetim faaliyetlerini geliştirmek²⁵¹

IIA'nın iç denetim mesleğine ilişkin ilk rehberi 1947 yılında yayımlanan İç Denetim sorumlulukları bildirisidir. 1978 yılında ilk iç denetim standartları yayınlanmış, 1981, 1993, 2002 yıllarında revize edilmiştir. İlk standart 5 ana başlık altında (Bağımsızlık, Mesleki Yeterlik, Denetimin Kapsamı, Denetim görevinin gerçekleştirilmesi, ve İç Denetim biriminin yönetilmesi) 25 spesifik standart'tan oluşmaktaydı.²⁵²

Zaman içinde gelişmeler ve yaşanan finansal skandallar sonucu standartların yeniden değişikliği gerekmiştir. Son olarak 2007 yılında güncelleme yapılarak üç ana standart grubu altında toplanmıştır. İç denetim birimi ve iç denetim faaliyetini yürüten profesyonellere yönelik standartları belirleyen "Nitelik Standartları", İç denetim faaliyetlerinin performansının karşılaştırılabileceği kalite niteliklerini ortaya koyan "Performans Standartları" ve son olarak spesifik denetim şekilleri hakkında detaylı bilgi ve rehberlik sağlayarak hem niteliksel hem de performans standartlarını güçlendiren "Uygulama Standartları" dır.²⁵³

²⁴⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 391

²⁵⁰ Yılcı, a.g.e, s. 89

²⁵¹ Alptürk, a.g.e, s. 31-32

²⁵² Özbek, a.g.e, s. 49-54

²⁵³ Özbek, a.g.e, s. 49-54

2.3.6. İç Denetimin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

İç denetim standartlarından, Nitelik Standart'larından biri ve en önemlilerinden olan iç denetimin bağımsız olması standart'ıdır. "İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadırlar."²⁵⁴

Bağımsızlık iç denetçilere, kendilerinden beklenen yeterli çalışmaları ve tarafsız değerlendirme yapabilmeleri için imkan tanır.²⁵⁵

İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı, iç denetim faaliyetinin görevlerini tarafsız olarak yerine getirme yeteneğini tehdit eden koşullardan uzak durmak demektir. Bağımsızlık için birim yöneticinin doğrudan üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna direkt ve sınırsız bir biçimde ulaşma imkanına sahip olmalıdır.²⁵⁶

Bağımsızlık hem görev hem de kurum seviyelerinde ele alınmalıdır. Tarafsızlık iç denetçilerin görevlerini, işin sonucunda ortaya çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir biçimde inanacakları ve kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri tarzda yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tavidir. Tarafsızlık, iç denetçilerin, denetim konularıyla ilgili karar ve görüşlerini başkalarınınkine bağlamamalarını gerekli kılar, tarafsızlığa yönelik tehditler, denetçi, görev, işlev ve kurum seviyelerinde ele alınmak zorundadır.²⁵⁷

İç Denetim faaliyetinin fonksiyonel ve idari olarak farklı hiyerarşik ilişkiler çerçevesinde düzenlenmesi uluslararası iç denetim standartlarının bir gereğidir. Fonksiyonel hiyerarşi, iç denetimin bağımsızlığı ve yetkisinin ana kaynağıdır. İç denetim yönetmeliği iç denetim stratejisinin ve bütçesinin onaylanması, iç denetim yetkilisinin atanması, performansının değerlendirilmesi, görevden alınması, ücret ve diğer haklarının saptanması gibi konular işlevsel hiyerarşi ilişkilerini ifade eder. İdari hiyerarşi iç denetim biriminin günlük iş ve işleyişini kolaylaştıran ilişkileri ifade eder.²⁵⁸

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre iç denetçilerin çalışma, usul ve esasları hakkında yönetmelikte²⁵⁹ uluslararası standartlara uygun olarak, iç

²⁵⁴ **Uluslararası İç Denetim Standartları**, TİDE yayını, 2010, s. 16

²⁵⁵ Yılcı, a.g.e, s. 90-106

²⁵⁶ Özbek, a.g.e, s. 70

²⁵⁷ Özbek, a.g.e, s. 70

²⁵⁸ **Kobi'lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s.34

²⁵⁹ "İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", R.Gazete 12.07.2006, Sayı : 26226

denetçilerin bağımsızlığı madde 25, İç denetçilerin tarafsızlığını madde 26'da düzenlemiş ve İç denetçilerin bağımsızlığı şöyle ifade edilmiştir. "İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder." Madde 26'ya göre İç denetçilerin tarafsızlığı ise aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- (1) İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsız davranır.
- (2) İç denetçiler çalışmalarında; denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturur.
- (3) Üst yönetici, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alır.
- (4) İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvurur.
- (5) İç denetçiler, daha önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar.

İç denetim yöneticilerinin bağımsızlığı esastır. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığını garanti etmek amacıyla fonksiyonel olarak denetim komitesi gibi bir organa bağlı olması gerekmektedir.²⁶⁰ İç denetim bölümünün doğrudan varsa denetim komitesine bağlı ve sorumlu olması iç denetim standartlarına uygun bir düzenlemedir. Daha alt bir birime bağlı olması halinde, iç denetim birimine baskı yapılabilecek ve uygun bulunmayan raporların yönetim kuruluna sunulmasına engel olabilecektir.²⁶¹

2.3.7. Hileleri Önlemede İç Denetimin Rolü

Hileler her dönem işletmeler için önemli sorun olmuştur, özellikle son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları hilelerin daha büyük bir soruna dönüştüğünü göstermektedir. 2001 yılında 15 Avrupa ülkesinde yapılan araştırmaya göre; son iki yılda küçük ölçekli işletmelerin dörtte biri ve büyük işletmelerin ise % 42 si önemli derece bir yolsuzluğa maruz kalmıştır.²⁶²

²⁶⁰ Suat Kara ve Ayşe N. Yereli, "İç Denetimde Risk Yönetimi ve İMKB – İmalat Sektöründe bir Uygulama", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2012, Sayı 54, s. 73

²⁶¹ İzzet Gökhan Özbilgin, "Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin

Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 12/2 (2010) s.231

²⁶² Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 69

IIA ‘nın hilelere karşı tavsiyelerinden biri, işletmelerin yetkili bir iç denetim sistemi kurması ve sürdürmesidir. İşletmeler kurumsal yapılarını koruyup geliştirmek istiyorlarsa, muhtemel riskleri belirlemeli ve kontrolleri tasarlayıp izlemelidirler. Böyle bir fonksiyon ancak etkili bir iç denetim fonksiyonu ile başarılabilir.²⁶³

Hileli finansal raporlamaların artması iç denetçilere de hile ile ilgili ilave sorumluluklar getirmiştir. Bir denetçi, temel sorumluluğu hile araştırma ve bulma olan bir kişinin uzmanlığına sahip olmasa bile, hileleri sezebilecek yeterliliğe sahip olmalıdır. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin hilelere karşı etkinliğini ve uygunluğunu araştırmak ve değerlendirerek, hileleri önlemeye yardımcı olmalıdır.²⁶⁴

Mali tablolardaki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi sorumluluğu, yeterli bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve düzenli faaliyeti işletme yönetiminin görevidir. Bu sorumluluk iç denetim bölümünün önemini daha çok artırmaktadır. İç denetim işlevi, iç kontrol sisteminin aksayan ve eksik kalan yönlerini tespit etmeli gerektiğinde yeni kontrol yol ve yöntemlerini tespit ederek, kontrol sisteminin etkin ve yeterlilik seviyesini kuvvetlendirmeli, iç kontrolün hileleri engellemede etkinliği ve uygunluğunu değerlendirme yoluyla hata ve hilelerin engellemesine yardımcı olmalıdır.²⁶⁵

İç denetçiler, işletmelerin hile ve yolsuzluğa açık alanlarını belirleyip, bu alanlardaki riski azaltmaya, yönetimin organizasyon kültürünü oluşturma çalışmalarını desteklerler. İç denetçiler, doğruluk, dürüstlük ve açıklığın temel olduğu bir kurum kültürü yaratmanın hile ve yolsuzlukları önlemedeki rolü çerçevesinde üst yönetime danışmanlık yaparak ve kurumlarında eğitim ve bilgilendirmeler ile yolsuzluğun önlenmesinde aktif görev alırlar.²⁶⁶

2.3.8. İç Denetim ve İç Kontrol Ayrımı

İç denetim, iç kontrolün önemli fakat farklı bir şeklini oluşturmaktadır. İç kontrol, bir işletmenin, belirlenmiş politikalarının istenilen hedeflere ulaşması; kaynaklarının israf, hile, yolsuzluk ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanlı bilgiye ulaşılması, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma organlarında kullanılması amacıyla tasarlanan sistem, politika ve yöntemler bütünüdür. Ne kadar ayrıntılı ve

²⁶³ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 69

²⁶⁴ Yılcı, a.g.e, s. 117

²⁶⁵ Alagöz, a.g.m, s. 115-121,

²⁶⁶ **Kobi’lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s. 34

dikkatli bir şekilde oluşturulmuş olursa olsun, hiçbir kontrol mekanizması hata ve hilelerin meydana çıkarılması ve önlenmesi açısından tam güvence sağlamaz.²⁶⁷

İşletmelerde iç kontrollerin yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetine ihtiyaç bulunmaktadır. İşletmelerin kurumsallaşmasının temellerinden biri iç kontrollerin bulunmasıdır. İşletme içi kontrollerin etkinliği, verimi ve yeterliliğini değerlemek iç denetim faaliyeti ile ifade bulur.²⁶⁸ Kurumun iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirilmesi gerekir. İç denetimin başarısından iç denetçiler, iç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.²⁶⁹

İç kontrol sisteminin oluşturulması, faaliyet yürütmesi ve eşgüdümünü sağlayan bir birimin, iç denetim faaliyetlerini aynı yapı ile yürütmesi, iç kontrolün temel unsurlarından biri olan görevlerin ayrılığı ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. İç denetimin yönetsel bir işlev olan iç kontrollerin etkililiğini değerlendirmek ve düzeltmek üzere kurum içinde veya danışmanlık faaliyeti şeklinde tasarlanmış bağımsız ve tarafsız faaliyet olması gerekmektedir.²⁷⁰

İç denetim, iç kontrol sisteminin saptayamadığı hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesinde ve engellenmesinde etkin bir araçtır.²⁷¹ İç denetim esasında iç kontrol işleminin bir bölümüdür. İç kontrol, iç denetçiler, yöneticiler, bağımsız denetçiler, paydaşlar gibi bir çok tarafı ilgilendirir. İç denetçi, iç kontrol konusunda uzmanlığı esas olarak faaliyetlerini sürdürür.²⁷²

Özet olarak; iç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, kurumun hedeflerine varmasında kullanılan bir vasıtaadır. Makul ölçüde güvenilirlik imkanı sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol kurum yönetiminin görevidir. Etkinliğinin ve yerindeliğinin ölçülmesi için ise iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulur. Bu yönüyle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, fakat birbirini bütünleyen iki kavram olarak değerlendirilmelidir.²⁷³

²⁶⁷ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s.39-40

²⁶⁸ Uzun, (1) a.g.m,

²⁶⁹ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s.39-40

²⁷⁰ Özbilgin, a.g.m, s.226

²⁷¹ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s.99

²⁷² Arzu Özgül ve Serhat Akmeşe, **Akademik Forum 2012**, TİDE Yayın No.5, İstanbul, s.183

²⁷³ Ali Kamil Uzun, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi”,

<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>, 14.09.2013

2.3.9. İç Denetimde Denetim Komitesinin Rolü

Denetim komitesi ve iç denetçilerin ortak amaçları; işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukları engellemektir. İlişkinin başka bir boyutu ise, Denetim Komitesi'nin, iç denetimi gözlemleme görev ve sorumluluğu bulunmaktadır. Denetim Komitesi iç denetçiye destek olmalı ve işletmede bağımsızlığının ve statüsünün geliştirilmesine katkıda bulunmalı, organizasyonun hesap sorabilir hale gelmesine yardımcı olmalıdır. Denetim komitesi ve iç denetçiler arasındaki etkileşimin artması işletme yönetiminin niteliğini ve örgütsel altyapının daha güçlenmesine yardımcı olur.²⁷⁴

Denetim komitesi yönetim kurulunun alt birimlerinden biri olup, özel olarak denetimle ilgilidir. İç Denetçiler işletme yönetimine bağlı faaliyet yürütmelerine karşın, denetim komitesi ile iç denetim arasındaki raporlama ilişkisi bulunur. Böylece, denetim komitesi iç denetim biriminden aldığı raporlar sayesinde yönetim üzerinde kontrol, sorgulama ve yol gösterici rolünü en iyi bir şekilde yerine getirebilir.²⁷⁵

Etkin çalışan bir iç denetim, denetim komitesinin görevlerini yerine getirmesinde yardımcı bir fonksiyon yürütür. Denetim komitesi iç denetçilerle arasında düzenli bilgi akışını sağlanmalıdır. Tarafsızlık ve açıklık ilkelerinin ilkeleri gereği denetim komitesi ile iç denetçiler arasında sürekli bir ilişki ve etkileşim işletme yönetim kalitesini artırır ve kurum yapısını güçlendirir.²⁷⁶

İç denetçiler ile denetim komitesi arasındaki ilişki sistematik, sürekli ve güvene dayalı bir şekilde yürümelidir. Denetim komitesi ile iç denetim arasındaki ilişkiler raporlama ve gözetim olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. İç denetim işlevinin mali raporlama, kurumsallık ve kontrolle ilgili görevini etkin bir şekilde yapabilmeleri için, denetim komitesi ile bir raporlama ilişkisini gerekli kılar. Denetim komitesi iç denetim işlevi üzerinde aktif bir gözetim rolü üstlenmektedir. Denetim komitesi ile iç denetim işlevi iyi çalışırsa mali raporlama kalitesi ve yönetim süreçleri de olumlu etkilenir.²⁷⁷

Günümüzde işletmelerde iç denetimin etkinliğini geliştirmek için denetim komitesi oluşturmaktadırlar. Denetim komitesinin iç denetim sürecindeki görevlerine ve gözetim

²⁷⁴ Kurnaz ve Çetinoğlu, a.g.e, s. 73-74

²⁷⁵ Yılandı, a.g.e, s. 46

²⁷⁶ Çatıkkaş ve Yurtsever, a.g.m, s. 86

²⁷⁷ Halim Akbulut, "Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Afyon Kocatepe üniv. SBE, **Doktora Tezi**, 2010, s. 29-33

faaliyetlerinde önemli bir rol üstlenmiştir. İç denetimin, denetim komitesi kurulduktan sonra daha etkin olacağı varsayılmaktadır.²⁷⁸

Vekalet teorisi çerçevesinde kurum pay sahipleri, işletme yönetimince sağlanan bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini gerçekleştirmek üzere bağımsız denetçiler ve denetim komitesi olmak üzere iki birimden faydalanmaktadır. Karar verme sürecinde, bu birimlerden denetim komitesinin yönetim kuruluna sunduğu bilgiler en kullanışlı ve faydalı olan bilgiler ve raporlardır.²⁷⁹

2.3.10. Yeni TTK'da İç Denetim Üzerine Düzenlemeler

Yeni Türk Ticaret Kanununun 366 ve 375. maddeleri ile ilgili hükümleri ve gerekçeleri incelendiğinde sermaye şirketlerinde yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez sorumluluklarından birinin de iç denetim olduğunu ifade edilebilir. Yeni TTK'nun, 366. maddesinin ikinci fıkrası, yönetim kurulunun işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabileceğini hükme bağlamıştır.²⁸⁰

TTK 375/1/c. fıkrasında “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.” kısmında yer alan madde ile yönetim kurulunun devredemeyeceği ve sorumluluğundan kaçamayacağı görevleri arasına finans denetimi eklenmiş bulunuyor. Yasa gerekçesinde finans denetiminin kelime anlamından daha çok iç denetimi tarif etmesi önemlidir.²⁸¹

Yasanın 378.maddesinde şirket yönetim kuruluna şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürecek nedenlerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin aranması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek sorumluluğu verilmektedir.²⁸² Yeni TTK ile yönetim kurullarının uluslararası standartlara uygun bir biçimde iç denetim birimine ihtiyaç duyacakları söylenebilir. Yapılan düzenlemeler, şirketlerin varlığını, gelişimini ve devamını güvence altına almayı amaçlamaktadır.²⁸³

²⁷⁸ Şerafettin Sevim, Ayşenur Eliuz, “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Rollerini ve İMKB’de Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2007, Sayı 36, s. 63

²⁷⁹ Memiş, a.g.t, s.94

²⁸⁰ Uzun, (2) a.g.m,

²⁸¹ **Kobi’lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s. 36

²⁸² **Kobi’lerde İç Denetim iç pratik bilgiler**, s. 36

²⁸³ Nermin Çıtak ve Engin Ergüden, **Akademik Forum 2012**, TİDE Yayın No.5 İstanbul, s.117

BÖLÜM 3

3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

3.1. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL

3.1.1 Denetim İşlevi

Başta ABD ve İngiltere olmak üzere birçok ülkede yaşanan mali sarsıntılar ve muhasebe skandalları sonucunda denetimin önemi daha çok artmış, ulusal ve uluslararası alanda bu konuda önemli bazı düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle Sarbanes-Oxley Kanunu ile birlikte kurumsal yönetime yönelik arayışlar bu süreçte iç denetimin önemini daha artırmıştır.²⁸⁴ Yaşanan yolsuzluklar, bağımsız denetime verilmesi gereken önemi daha çok artırmış olup, bu durum bağımsız denetimle ilgili yapılan yasal düzenlemelerin güncellenmesi gereğini gündeme getirmiştir.²⁸⁵

3.1.2. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler

Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, mali nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilirliği konusunda bilgiye olan ihtiyaçtır. Mali nitelikli bilgilerin güvenilirliğini etkileyen bir çok etkenden bahsedilebilir. Bu bilgilerin güvenilirlik seviyesini yükseltmek için bağımsız bir uzmanın inceleme yapması ve bu konuda görüş belirtmesi önemlidir. İşletme ile ilgili tarafların farklı çıkarları olduğundan bazen bunların çıkarları birbirleriyle çatışabilmektedir. İşletmedeki mali işlemlerin karmaşık oluşu elde edilen bilgiye olan güven seviyesini etkileyebilir. Değerlemesi yapılacak bilginin alınacak kararları etkilemesi, doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artıracaktır.²⁸⁶

Son yıllarda ekonomik faaliyetlerin gelişmesi sonucu daha karmaşık hale gelen, verilerin çokluğu ve tablo hazırlayıcıların yanlı tutumları nedeniyle güvenilir bilgiye ihtiyaç artmıştır. Bilgi kullanıcılarının verdiği kararların doğru, güvenilir ve isabetli

²⁸⁴ Hasan Abdioğlu, “İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları”, **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 2008, Sayı 68 s.100

²⁸⁵ Karakoç, a.g.m, s. 35

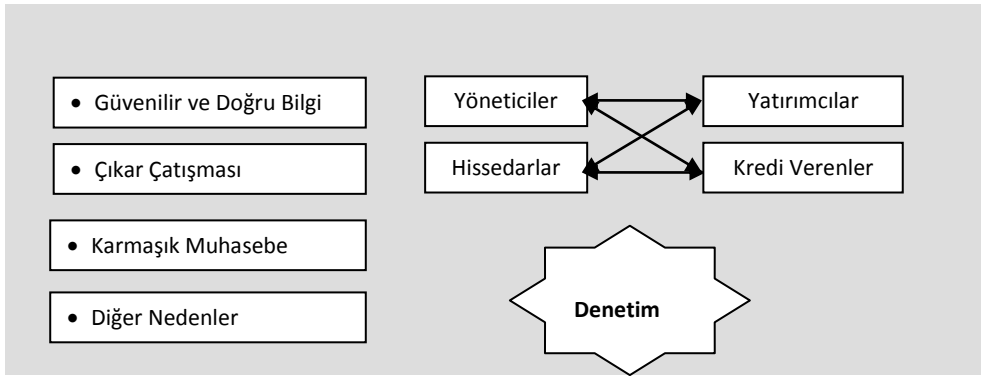
²⁸⁶ Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayını, İstanbul, 2009, s. 13

olabilmesi için, mali bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. İşletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tablolar güvenli bulunmayabilir. İşletme dışındaki kullanıcıların bu bilgileri doğrulayacak deneyimi, bilgisi ve yetkileri yoktur. Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği için deneyim ve yetki sahibi uzman kişilere ihtiyaç duyulur.²⁸⁷

Bilgi riskini meydana getiren koşullar, finansal tabloların denetiminin bağımsız denetçi tarafından yapılmasını gerekli kılar. Denetim ihtiyacı gerekli kılan nedenler aşağıdaki şekilde sayılabilir.

- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,
- Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,
- Diğer nedenler,²⁸⁸

Şekil 3.1. Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar²⁸⁹



3.1.2.1. Çıkar Çatışması

Finansal tabloların kullanıcıları ile tabloların hazırlanmasından sorumlu işletme yöneticileri arasında olan çıkar çatışması finansal tablolardaki bilgilerin kasıtlı veya kasıtsız yönetimin çıkarı yönüyle hazırlanmış olabilir. Çıkar çatışması finansal tablo kullanıcıları arasında oluşabilir.²⁹⁰

Yöneticiler görev yaptıkları işletmeleri olduğundan daha başarılı gösterip daha fazla prim alma, daha çok görevde kalmayı hedefleyip finansal raporları olduğundan daha başarılı gösterebilir. İşletmenin olduğundan güçlü gösterilip şirketin değerinin daha fazla gösterilmesi hissedarların güvenilir karar alabilmelerini olumsuz etkiler. İşletme

²⁸⁷ Seval Kardeş Selimoğlu ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2011, s. 2-3

²⁸⁸ Kepekçi, a.g.e, s. 8-9

²⁸⁹ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 14

²⁹⁰ Kepekçi, a.g.e, s. 9

ile üçüncü taraflar açısından benzer çıkar çatışması her zaman mümkündür. Bu olumsuzluğu engelleyebilecek unsur bağımız denetimdir.²⁹¹

3.1.2.2. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Finansal bilgilerin karmaşık süreçlerden geçirilmesi sonucu mali tablolar haline gelir. Bu süreci uzman olmayan kişilerin tahlil etmesi oldukça zordur. Karmaşık bilgilerin anlaşılması ve işletmelerde üretilen bilgiler ancak uzman kişiler tarafından belirli amaçlarla incelenmesi ve karar alıcılarla paylaşılması gerekli olmaktadır.²⁹²

Muhasebe işlemleri ve finansal tabloların oluşturulma süreci, işletmeler büyüdükçe ve bilgi sistemleri ilerledikçe daha karmaşık hale gelmekte, hatalı olma ihtimali artmaktadır. Muhasebe bilgileri hem yöneticiler, hem de kullanıcılar için oldukça önemli olmuştur. Bu karmaşıklık elde edilen bilginin doğruluğu konusunun belirlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.²⁹³

3.1.2.3. Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı

Muhasebe bilgileri, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemlidir. Bilgi olmadığı takdirde, belirsizlik durumunda karar almak durumunda kalınabilir, yöneticilerin bilginin gücü ve kalitesini etkileyip, işletme dışından örneğin hisse senedi yatırımcılarını etkileme olasılığı çok büyüktür.²⁹⁴

Herhangi bir konu ile ilgili doğru karar verebilmek için, işletmeden güvenilir ve yeterli bilgi sağlanması gerekir, bu bilgileri sağlamak işletme yönetiminin görevidir. Bazı nedenlerle bilgilerin doğru olmama olasılığı vardır. a) muhasebe işlemlerin fazlalığı ve karmaşıklığı, b) ilgililerin çoğunluğunun işletmeye yakın olmaması, c) bilgiyi sağlayanların eğilimleri. Bu doğrultuda işletmeden gelen bilgilerin doğruluğuna inanmaları güçtür. Riskin olabildiği kadar azaltılması gerekmektedir, uygulanabilecek seçeneklerden biride uzman kişilerce mali tabloların denetleniyor olmasıdır.²⁹⁵

3.1.2.4. Diğer Nedenler

Sayılan unsurlar dışında da denetimi gerekli kılan bazı unsurlar bulunmaktadır. Bilgi kullanıcısının kendisinin doğrudan güvenilir bilgiye ulaşabilmesindeki güçlükler denetimi gerekli kılmaktadır. Bilgi kullanıcılarının bu denetimi yetki, sorumluluk ve

²⁹¹ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 15

²⁹² Hayrettin Uysal, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 5

²⁹³ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.7

²⁹⁴ Kepekçi, a.g.e, s. 10

²⁹⁵ Nejat Bozkurt, (1) **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım, İstanbul, 2012, s. 20

uzmanlık yönüyle bizzat yapmaları mümkün olmaz, bu neden bağımsız denetimin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.²⁹⁶

3.1.3. Denetim ve Bağımsız Denetim Kavramı

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”²⁹⁷

Denetim kavramı, batı dillerinde kullanılan “Revision, Control, Inspection, Expertise, Auditing” kavramlarını ve Türkçede kullanılan “incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” anlamlarını ihtiva eder.²⁹⁸ Denetim kavramı; kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarla karıştırılmaktadır. Bu kavramlar denetim ile örtüşmeyen tam anlamıyla denetim olgusunu açıklamayan kavramlardır.²⁹⁹ Teftiş kavramı, bir şeyin aslını doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek için yapılan incelemeler olup, denetimden kapsam olarak daha dardır.³⁰⁰ Denetim esas itibarıyla bir savunma sistemi olup denetim ihtiyacını gerekli kılan bir riskin varlığı ve önceden belirlemiş kurallara aykırılık olasılığıdır.³⁰¹ Dar anlamda denetim, işletmenin mali tabloları ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir.³⁰²

Bağımsız denetimin farklı tanımları yapılmış olup, özü aynıdır. Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin yapılan denetimdir.³⁰³

Bağımsız denetim işletme dışından işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimlerdir. Bağımsız denetim; finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler

²⁹⁶ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 15

²⁹⁷ Güredin, a.ge, s, 5

²⁹⁸ Mehmet Yazıcı, “*Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik (Görüşler ve Değerlendirmeler)*”, TOBB Yayınları, Ankara, Sayı: 26, 1987, s.5.

²⁹⁹ Selimoğlu ve diğ, s. 4-5

³⁰⁰ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.7

³⁰¹ **Denetim İlke ve Esasları** 1.Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2013, s. 8

³⁰² Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe yayınları, Kocaeli, 2011, s. 2

³⁰³ Süleyman Uyar, “*Bağımsız Denetim Mesleğinin Geleceği*”, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/021/>, (19.07.2013).

tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması sürecidir.³⁰⁴

“Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır.”³⁰⁵

Denetimin kapsamı genellikle belli bir iktisadi birim veya dönem ile sınırlıdır. Ekonomik birim işletmenin tamamı veya bir bölümü olabilir, denetim üç aylık, altı aylık ve bir yıllık bir dönem için yürütülebilir. Denetim amaca ulaşmak ve makul bir güvence elde etmek için yeterli miktar ve kalitede kanıt toplama sürecidir. Makul güvence bir bütün olarak mali tabloların nitelik ve nicelik yönünden önemli bir yanlışlık taşımadığına ilişkin bir sonuca ulaşmada yeterli ve makul bağımsız denetim kanıtının derlenmesi ile meydana gelir.³⁰⁶ Bağımsız denetim, mali tabloların, denetimlerinin, işletmenin talebi üzerine ve denetim sözleşmesi ile serbest meslek faaliyeti sürdüren denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılmasıdır.³⁰⁷

3.1.4. Bağımsız Denetim, İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

3.1.4.1. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Dış denetçiler, finansal ve muhasebe işlemlerinin kurallara uygunluğuna ilişkin kanıtlarını destekleyecek güvenilir kanıtlara ihtiyaç duyar, geçmiş yılda ne olduğuna odaklanır. İç denetçiler ise içinde yaşanan koşullarda ve gelecekte neler olacağına odaklanırlar. Dış denetçilerin temel hedefi sonuçların değerlendirilmesi olduğu halde, iç denetçilerin hedefi daha önce kurulmuş ve işleyen finansal sistemleri değerlendirmek olup işletmenin üst yönetimi için çalışıp onlara rapor sunar. Dış denetçiler ise daha geniş bir çerçeveyi (paydaşlar, kamu vb) gözeterek faaliyet yürütürler.³⁰⁸

³⁰⁴ Kavut, Taş, ve Şavlı, a.g.e, s.36

³⁰⁵ Selimoğlu ve diğ, s. 5

³⁰⁶ Uysal, a.g.e, s. 14-15

³⁰⁷ **Denetim İlke ve Esasları** 1.Cilt, s. 16

³⁰⁸ Alptürk, a.g.e, s. 29-25-26

Dış denetim, işletmenin kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, bağımsız ve bir tüzel kişiliği bulunan denetim organı tarafından denetlenmesidir. İç ve dış denetçiler, denetim için planlama yaparken, bilgi toplarken ve denetim sonucuna ulaşırken birbirlerinin raporlarından ve tespitlerinden yararlanabilirler. Dış denetim esas olarak geçmiş mali bilgiler üzerine odaklanırken, iç denetim, faaliyetlerin etkinliği, yönetim bilgi sistemleri ve diğer süreçlerin sürekli ve detaylı bir şekilde incelenmesini içerir.³⁰⁹

İç denetim dışında işletmede; bağımsız denetim, kalite denetimi, kamu denetimi vb. faaliyetler bulunabilir. Bağımsız denetçiler kurumun iç kontrol sistemini inceleyerek yapacağı denetim faaliyetinin kapsamına yön verir. İç kontrol sisteminin kalitesini teyit eden iç denetimin varlığı finansal tablolara olan güveni daha çok artırır.³¹⁰

Güvenilir ve etkin bir iç denetim, dış denetim için de çok kritik güvence oluşturur. Uygun özelliklere sahip bir iç denetimin varlığı, dış denetimin işini kolaylaştırır ve dış denetim bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkin ve güvenilir kontrollerini ve incelemelerini yeterli bulabilir.³¹¹

3.1.4.2. Bağımsız Denetçilerin İç Denetçilerden Yararlanması

Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları sürecinde iç denetçilerden yararlanabilirler. Bu yararlanma iki farklı biçimde olabilir,

- ❖ **Pasif İşbirliği;** Bağımsız denetçinin denetim süreci çalışmaları sırasında yapmak zorunda olduğu bir çok işlem, iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçi bu tür çalışmaları yeniden yapmak yerine iç denetçinin çalışmalarından faydalanabilir.
- ❖ **Aktif İşbirliği;** Bağımsız denetçinin denetim çalışmaları sırasında, kendisinin planlaması ve gözetimi altında iç denetçi ile önceden planlanan bir biçimde iş birliği yapması, bağımsız denetim çalışmalarının bir bölümünü iç denetçiye yaptırması. Örneğin alacakların doğrulanması, cari hesap denetimi gibi, Bu durum bağımsız denetçinin iç denetçiye güveni halinde mümkün olup kendi gözlemi altında çalışma esastır.³¹²

³⁰⁹ Aslan, a.g.m, s.71

³¹⁰ Kobi'lerde İç Denetim iç pratik bilgiler, s. 33

³¹¹ Aslan, a.g.m, s.71

³¹² Bozkurt, (1) a.g.e, s.135-136

2050 nolu iç denetim mesleki uygulama standartlarına göre, iç denetim birimi yöneticisi, aynı çalışmaların gereksiz tekrarlanmasını azaltmak ve yapılacak olan iç denetim faaliyetinin kapsamını en uygun belirleyebilmek amacıyla bağımsız denetçi ile mevcut bilgileri paylaşmalı ve iç denetim çalışmalarını bağımsız denetçiler ile koordineli olarak yürütmelidir.³¹³

Bağımsız denetçilerin iç denetçiler hakkında işbirliğine başlaması için, karar vermesi gereken üç konu bulunmaktadır, iş birliği için aşağıdaki konularda olumlu izlenim edinmesi gerekir.

- İç denetçinin tarafsızlığı
- İç denetçinin mesleki yeterliliği,
- İç denetçinin çalışmalarının kalitesi ve test edilmesi³¹⁴

Bağımsız denetçiler denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin kendi tavsiyeleri doğrultusunda incelendiğini gören dış denetçi; iç denetçinin yapmış olduğu testleri tekrar yapmayabilir böylece daha az giderle daha etkin bir denetim hizmeti yapılmış olur. Kısaca her iki denetçi karşılıklı işbirliği yaparak hem kendilerine hem de denetlenen işletmeye büyük yararlar sağlayabilir.³¹⁵

3.1.4.3. İç Kontrol ve Bağımsız Denetim Arasındaki ilişki

Karar alıcılara sunulan mali tablolarda açıklanan bilgilerin güvenilirliği konusundaki endişeler, bu konuda bazı önlemler almaya yönelmiştir. Çünkü kararlarına esas alacağı bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtmaması durumunda büyük bir riskle karşı karşıya kalabileceklerdir. Bu nedenle, muhtemel riskleri yok etmek için önlemler almak ihtiyacı gelişmiştir. Karar alıcıların kendilerine sunulan bilgilerin güvenilirliğini araştırmak fayda maliyet ve uzmanlık gereği nedeniyle mümkün olmaz. Karar alıcıların muhtemel riskleri (bilgi riski) minimuma indirmek için önlerinde üç olanak vardır.³¹⁶

- (1) Karar alıcıların bizzat bilgiyi doğrulaması, zor bir yöntem, uzmanlık gerektirir.
- (2) Karar alıcıların, işletme yönetimine güvenmeleri, bu bilgi riskini göze almaktır.
- (3) Karar alıcıların denetimden geçmiş bilgileri kullanmasıdır. Mali tablolarda sunulan bilgiler, bu konuda uzman kişi veya kurumlar tarafından onaylanarak güvenceli bir

³¹³ Nihat Kırmızı, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim karar sürecindeki yeri”, Marmara Üniv.SBE İşletme Anabilim dalı, **Y.Lisans Tezi**, 2007, s.80-81

³¹⁴ Bozkurt, (1) a.g.e, s.136

³¹⁵ Uysal, a.g.e, s. 128

³¹⁶ Tuan, a.g.m, s.5-6

duruma getirilmiştir. Uygulamada bu seçenek daha kabul görmektedir. İç Kontrolün varlığı bağımsız denetim açısından ek bir güvence sağlamaktadır.³¹⁷

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, mali raporlamanın güvenilirliğinin gerçekleştirilmesinin yanında, tespit edilen yöntemler ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması yönünden de önemlidir. Etkin olarak çalışan iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmasının niteliğini olumlu etkiler. İç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından incelenmesi, temel bazı risklerin önceden ve doğru olarak belirlenebilmesine olanak sağlar. Bağımsız denetçi, denetim faaliyetinde uygulayacağı teknikler ve yöntemlerin yanında iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olmalıdır.³¹⁸

Dış denetçinin, iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgi edinirken bunun mali raporlamayla ilgili yanlarını dikkate almasının yeterli olacağı, mali tablolarda yer alan bilgileri doğrudan etkilemeyen iç kontrol politika ve yöntemlerinin incelenmesinin gerekmediği belirtilmiştir.³¹⁹ Etkin bir İç kontrol sistemine sahip olan işletmede bağımsız denetçi faaliyet sonuçları hakkında daha kolay ve kısa zamanda görüş bildirebilecektir.³²⁰

3.2.İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.2.1. Denetim Süreci

Denetim süreci müşteriden gelen denetim talebiyle başlar. Denetim şirketi talepte bulunan işletme hakkında bilgi toplar ve risk değerlendirmesi yaparak denetim hizmeti verip vermeyeceğine karar verir. Hizmet vereceği işletmeye teklif verir, sözleşme imzalanır. Denetim süreci dört ana aşamaya ayrılır, bunlar; teklif süreci, ön çalışma, final çalışması ve raporlama sürecidir.³²¹

Denetim sürecinin ön çalışma aşamasında denetçi; denetim stratejisini belirlemek için denetim planını yapması gerekir. Bunun için öncelikle işletme süreçlerini inceler, kontrol testlerine başvurur ve elde ettiği bilgilerle detaylı denetim programını hazırlar.³²² Denetim planında izlenecek yol şöyle sıralanabilir; a) işletmenin faaliyetine ve endüstri iş kolu ile ilgili bilgi elde etme, b) iç kontrol sistemini tanıma, c) önemliliğin

³¹⁷ Tuan, a.g.m, s.5-6

³¹⁸ Tuncay, a.g.t, s.96

³¹⁹ Akışık, a.g.m, s. 98

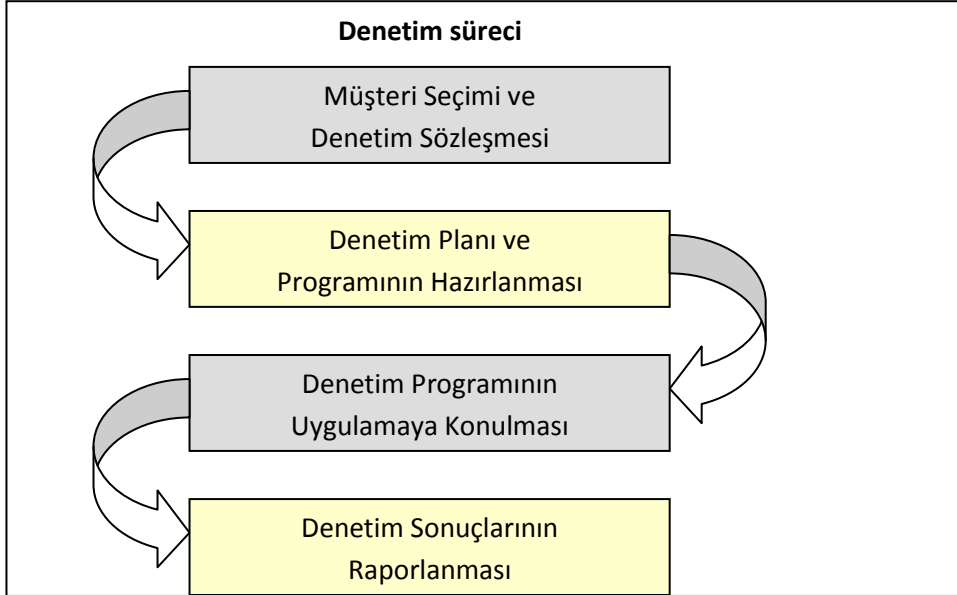
³²⁰ Uzay, a.g.e, s.önsöz

³²¹ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 107-109

³²² Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 110

belirlenmesi, d) denetim riskinin belirlenmesi, e) denetim amaçlarının belirlenmesi, f) denetim programlarının oluşturulması.³²³

Şekil 3.2. Denetim Süreci³²⁴



3.2.2. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Yaşanan küresel skandalların sonucu iç kontrol olgusu, işletme amaçlarına ulaşmada çok önemli ve kritik bir konu haline gelmiştir. Sarbanes Oxley yasasıyla kurumsal yönetim bağlamında, işletme amaçlarına ulaşılabilirliği ve mali raporlamanın doğruluğu ve gerçekliğinin temini bakımından, iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanması konusunda bağımsız denetçilere doğrudan yükümlülük getirilmiştir.³²⁵

Denetçinin amacı önceden belirlenmiş tehditlerin tahlilini yapmaktır. Tehditlerin sıralamasında, oluşma olasılığı, parasal kayıplar, işletmeye olan muhtemel zararı dikkate alınmalıdır. Bu sıralama denetçiye hangi riskin daha çok tehdit içerdiğini gösterir. Etkili iç kontrol sisteminin tamamlayıcı en önemli ögesi güvenilir bilgi sistemidir.³²⁶

³²³ Uzay, a.g.e, s.75

³²⁴ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 40

³²⁵ Aksoy, (2) a.g.m, s. 168

³²⁶ Emre Akbulut, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma", **Electronic Journal of Vocational Colleges** May/Mayıs 2012, http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/16.pdf 12.10.2013, s.178-179-185

Şekil 3.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları³²⁷

1.Genel standartlar	<ul style="list-style-type: none">• Eğitim ve deneyim• Bağımsızlık• Mesleki özen ve titizlik
2.Çalışma Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none">• Planlama ve gözetim• İç kontrol sistemini incelemesi• Kanıt toplama
3.Raporlama standartları	<ul style="list-style-type: none">• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık• Tam açıklama• Görüş bildirme

3.2.3. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenme Nedenleri

Denetçilerin İç kontrol sistemini incelemelerinin birinci nedeni: denetimi planlamak ve hesap bakiyeleri için denetim programı ve yöntemlerinin kapsamını, zamanını ve yapısını saptamak için bir temel oluşturmaktır. İkinci neden ise: bağımsız denetçilerin İç Kontrol sisteminin işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi amacıyla önerilerde bulunmak içindir.³²⁸

Bağımsız denetçinin iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda oluşan fikri, yapacağı denetim çalışmasında kullanacağı denetim yöntem ve teknikleri, denetimin kapsamını ve denetimde harcanacak zamanı belirler. Bağımsız denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.³²⁹

İç Kontrol sistemi etkin çalışan bir işletmenin mali tablolarında hata olma riski de azalır, bu durum denetim riskini de azalır. Denetim riskinin azalması ise denetçinin bir görüşe varabilmesi için yapması gereken çalışmaların ve toplanması gereken kanıtların sayısını da düşürür. Bu nedenle denetçi denetimini yaptığı işletmenin iç kontrol sisteminin ne derece etkili olduğu konusunda yeterli bilgi edinmelidir.³³⁰

Denetçi müşteri kabulü öncesindeki ön araştırma yapmalıdır. Ancak denetimin planlaması aşamasında çok daha ayrıntılı bir inceleme ve değerlendirme yapılması gerekli olmaktadır. İç kontrol sisteminin güvenilirliği; bağımsız denetimin iç kontrol

³²⁷ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 68

³²⁸ Uzun, a.g.e, s.57-58

³²⁹ Sezal, a.g.t, s.18

³³⁰ Güredin, a.g.e, s, 30

sistemine ne ölçüde dayandırılacağı, denetim riski ve önemlilik sınırının saptanması bakımından önemlidir.³³¹

Genel Kabul Görmüş Denetim Standart'larından çalışma alanı standartları denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesi önermiştir. İç kontrol sisteminin etkinlik seviyesi denetimin kapsamını belirleyeceğinden, etkin bir iç kontrol sisteminde denetçi faaliyet sonuçları konusunda daha kolay yargıya ulaşabilir.³³²

Denetçi iç kontrol sistemini başlıca üç amaca ulaşmak için inceler ve değerler,

- İç kontrol sisteminin güvenilirliğini araştırmak,
- Uygulanacak denetim metotlarının kapsamını belirlemek,
- İç Kontrol sistemi hakkında yöneticilere tavsiyelerde bulunmak,³³³

İyi işlemeyen bir iç kontrol sisteminin bulunması halinde ise denetçi, denetim çalışmalarını daha kapsamlı biçimde devam ettirecek ve bilgilerin güvenilirliği konusunda daha fazla şüphe duyacaktır. Denetçi, işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçerek denetimde kullanılacak olan denetim tekniklerinin kapsamını ve ayrıntı seviyesini belirleyecektir.³³⁴

³³¹ Yasin Ulusoy, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Deneti”, **Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE Özel Hukuk Ana bilim dalı, 2006 s. 147-149

³³² Süleyman Uyar, “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, **Alanya İşletme Fakültesi Dergisi** - 2010, s. 44 http://www.arastirmax.com/bilimsel_yayin/6420/2/2/37-60_ufrs-uygulamalarinda-i%C3%A7-kontrol-sisteminin-etkisi-%C3%B6nemi 12.10.2013

³³³ Çaldağ, a.g.e, s. 46

³³⁴ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 72

Şekil 3.4. Süreçlerin İncelenmesi ve Kontrol Testleri³³⁵



3.2.4. İç Denetimin Tanınması Değerlendirilmesi

İç kontrol sistemini inceleme ve değerlendirme dört aşamada incelenir.

- Sistemin tanınması,
- Sistemin ön değerlendirilmesi,
- Sistemin uygulamadaki etkinliğini test etme,
- Sistemin son değerlendirilmesi,³³⁶

İlk aşamada sistemli bilgi toplanır, belgelenir, İlk bilgilerle ön denetim programı hazırlanır. Ön değerlendirme ile sisteme güven seviyesi belirlenir, program revize edilir. İç kontrolün çalışmaları test edilir, son aşamada test sonuçlarına göre iç kontrol sistemi değerlendirip gerekiyorsa denetim programında değişiklik yapar. Yeni programda sistemin zayıf yanlarına daha fazla önem verip, kontrolün güçlü olduğu alanlarda çalışmayı sınırlandırabilir.³³⁷

3.2.4.1. Uluslararası Denetim Standartlarına Göre İç Denetimin Tanınması

³³⁵ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 139

³³⁶ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s. 68

³³⁷ Uzay, a.g.e, s.70-71

UDS 'na göre Bağımsız denetçinin İç denetimi tanıma sorumluluğu bulunmaktadır. Bu konuda yapılan düzenlemeler aşağıda sıralanmıştır.³³⁸

“9. Bağımsız denetçi, finansal tabloların yanlış beyan riskini değerlendirmek ve tanımlamak ve bununla ilgili gelecekte olan yeni denetim prosedürlerini şekillendirmek ve gerçekleştirmek için, iç denetim faaliyetlerini yeteri kadar anlamalıdır.

10. Etkin bir iç denetim bağımsız denetçinin uyguladığı denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı ve zamanlamasında değişikliklere, kapsamının daraltılmasına imkan sağlayacak fakat tamamen ortadan kaldırmayacaktır. Buna rağmen, bazı durumlarda, bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirerek, bunların bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinde bir etkisi olmadığına karar verebilir.

11. Bağımsız denetçi, bağımsız denetçi finansal tabloların denetimi sırasında, iç denetimin fonksiyonlarını önceden saptamalıdır.

12. Bağımsız denetçinin saptadığı iç denetim fonksiyonları bağımsız denetçinin içerik, zamanlama ve kapsam bakımından uygulayacağı denetim yöntem ve tekniklerini değiştirmesinde etkili olabilir.

İç Denetim Çalışmalarını Test Etmek ve Değerlendirmek

16. Bağımsız denetçi belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, kendisi için uygun olanları bilgilendirmesi çerçevesinde, denetim prosedürlerini değerlendirmeli ve gerçekleştirmelidir.

17. Belirli bir iç denetim çalışmasının değerlendirilmesi bu çalışmanın ve bunlara temel olan programların kapsamının yeterliliğine ve iç denetim için yapılan ön değerlendirmenin uygun olup olmadığına bağlıdır. Bu değerlendirme aşağıdaki hususların varlığına göre yapılmalıdır:

(a) Çalışma iç denetim için yeterli teknik eğitimi ve mesleki yeterliliği olan kişiler tarafından yapılmalı ve yardımcılarının çalışmaları yeterli bir şekilde gözden geçirilmeli, gözetilmeli ve belgelendirilmelidir.

(b) Belirlenen sonuçlara ulaşabilmek için yeterli sayıda uygun denetim kanıtı toplanmalıdır.

(c) Ulaşılan sonuçlar bulgulara uygun olmalı ve hazırlanan raporlar yapılan çalışmanın sonuçları ile uyumlu olmalıdır.

³³⁸ **Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları**, 2008, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 339, s. 561-567

(d) İç denetim tarafından açıklanan olağandışı hususlar uygun şekilde çözümlenmelidir. Bağımsız denetçi değerlendirilen ve test edilen belirli bir iç denetim çalışmasını ve gerçekleştirilen iç denetimde uygulanan denetim prosedürlerini, sonuçlarını belgelendirmelidir.”

3.2.4.2. Bağımsız Denetçinin iç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

İç Kontrol sisteminin denetçi tarafından incelenmesi sistemli bir şekilde yapılmalıdır. Denetçinin kullanacağı yöntem saptanırken işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerin coğrafi dağılımı, organizasyon biçimi, bilgi sisteminin özellikleri dikkate alınmalıdır. Bir işletmenin faaliyetlerinin ve işlemlerinin denetim bölümlere ayrılmasında kullanılan yöntemler şunlardır: a) Faaliyet ve işlem akımları, b) Faaliyet birimleri, c) Finansal tablo sınıflandırmasıdır.³³⁹

Denetçiler, iç kontrol sistemlerini belirli bölümlere ayırarak inceler ve değerlendirir, biri birleriyle sıkı ilişkili ve benzer faaliyetleri birlikte gözden geçirilir. Bir işletmenin faaliyetleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Bunlar; Mali tablolara göre, departmanlara göre, fonksiyonlara ve devrelere göre bölümlenebilir.³⁴⁰

Denetçi, iç kontrol sisteminin tanınması konusunda farklı bilgi kaynaklarından faydalanır, bunlar; işletme personeli ile yapılan görüşmeler, sorgulamalar, işletmenin örgüt yapısı, işletme yönetiminin yayınladığı genelgeler, iş tanımları, işletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği, iç denetçinin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programları, önceki yıllara ait dış denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları, muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi, işletme tesislerinin gezilmesi vb.³⁴¹

Genel anlamda denetçinin planlama sürecinde iç kontrol yapısı hakkında aşağıdaki konularda bilgi edinirler.

- Finansal tablolara aktarılacak önemli hataların çeşitlerini belirlemek,
- Ortaya çıkabilecek hataların kontrol riskini etkileme seviyesini dikkate almak,
- Maddilik testleri ile ilgili denetim programlarını tasarlamak,³⁴²

³³⁹ Uzay, a.g.e, s.70-71

³⁴⁰ Gürbüz, a.g.e, s. 66

³⁴¹ Aksoy,(2) a.g.m, s. 175

³⁴² Bozkurt, (1) a.g.e, s.130

3.2.5. İç Kontrolün Ön Değerlendirilmesi

Denetçi, denetimi planlamak amacıyla iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi toplamalıdır. Bilgi edinme, hem mevcut kontrol politika ve yöntemleri ile kayıt ortamı konusunda bilgi edinmeyi hem de uygulanmakta olan kontrol politika ve yöntemlerinin işletme tarafından ne derece uygulanmakta olduğuna ilişkin bilgi edinmeyi içerir.³⁴³

Denetçi iç kontrol sistemini değerlerken, sistemin zayıf ve kuvvetli yanlarını belirlemeye çalışır. Denetçi iç kontrol sisteminden elde ettiği bilgilerle işletmenin denetim planını tespit eder, denetim planında yapılacak işler ve kullanılacak denetim şekillerini tespit edilir.³⁴⁴

Denetçi ön değerlendirme aşamasında kontrol çevresinin ve muhasebe sistemi ile işlem akışlarının şeklini belirlemeye çalışacaktır. Denetçi, kontrol çevresini ve muhasebe sistemindeki bilgi akış sürecini kavramak amacıyla inceleme ve gözlemler yapacak, önceki dönem bilgi ve belgelerini gözden geçirir.³⁴⁵ Toplanan bilgiler ışığı altında sistemin güvenilirliği konusunda geçici bir karar verilir. Denetçi bu karara dayanarak denetim programı hazırlar.³⁴⁶

Denetçi, İç kontrol yapısını inceleyerek, iç kontrollere ne derece güveneceği ile ilgili bir görüş oluşturur. İç kontrol yöntemlerinin yeterli olarak uygulanıp uygulanmadığı belirlenemediğinden bu değerlendirme geçici bir nitelik taşır.³⁴⁷

Hilelerin önlenmesinde en önemli araçlardan biri işletmede oluşturulmuş güçlü bir iç kontrol yapısıdır. Bir işletmede zayıf bir iç kontrol yapısının olması, hileye çok müsait bir ortam sağlamaktadır. İç kontrol yapısında görülen zayıflıklar, eksikler veya açıklar önemli hile belirtileri olarak kabul edilmektedir.³⁴⁸

Bağımsız denetçi, mali tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak mesleki şüphecilik anlayışıyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğini sorgulamalıdır, mali tablolardaki yanlışlıklar mali tabloyu düzenleyen niyetine bağlı olarak hile veya hatadan kaynaklanabilir.³⁴⁹

³⁴³ Kepekçi, a.g.e, s. 75

³⁴⁴ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.71

³⁴⁵ Melih Erdoğan, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 110

³⁴⁶ Çaldağ, a.g.e, s. 51

³⁴⁷ Hüseyin Akay, "Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Ekim 1995, Sayı 170

³⁴⁸ Bozkurt, (2) a.g.e, s. 147

³⁴⁹ Göçen, a.g.m, s.111-112

Denetçi ön değerleme aşamasında iç kontrol sistemine ne oranda gvenebileceğine geçici olarak karar verir, geçici olmasının sebebi, işletme faaliyetlerinde iç kontrol sistemi prosedürlerine ne kadar uyulup uyulmadığı konusunda henüz yeterli belirti olmamasından kaynaklanır. Denetçi bu geçici kanaatle denetim programını hazırlar.³⁵⁰

3.2.6. İç Kontrol Sistemin Etkinliğin Test Edilmesi

İç kontrol sistemi ne lde iyi oluşturulmuş olursa olsun, vereceği güvence mutlak olmaz. İç kontrol sistemi, mali tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlara dayanak kayıtların kesin doğru oldukları anlamına gelmez, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda eksiklerin ve zaafiyetlerin olabileceği olasılığını da ortadan kaldırmaz. İşletme alışanlarının yanlış kararları, karıştıkları yolsuzluklar sistemin etkin olarak çalışmasının önündeki engeldir. Bir işletmenin iç kontrol sistemi iyi bir biçimde yapılandırılmış olsa dahi denetçi, asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.³⁵¹

İç kontrol sisteminin tasarımı ve bu sistemin fonksiyonel bir şekilde sürdürülmesi görevi işletme yönetimine aittir. Denetçiler ise i kontrolü araştırarak ve değerleyerek, bu görevi gereği gibi yerine getirip getirmediğini saptar. Bu şekilde denetçi görüşüne ulaşılır, bu görüş iç kontrol çalışmalarının planlanması açısından çok önemlidir. Denetçi i kontrolün güvenirliğine göre maddilik testlerini sınırlayacak ve genişletecektir.³⁵²

Denetçi işletmenin farklı süreçlerini inceleyerek planlama aşamasında mali tablolara yansiyabilecek hata ve hile ihtimalini tespit etmeye çalışır. Yapılacak testlerin amacı, işletmedeki kontrol riskini meydana çıkarmak ve kanıt toplamak için ne kadar detaylı denetim çalışması yapılması gerektiğini saptamaktır.³⁵³

Finansal tablolardaki hata ve hileleri tespit etmek veya bunları engellemek için gerekli etkinliğin sağlanmasında faydalanılacak olan iç kontrol yapısı veya yöntemler konusundaki testlerdir. Kontrol testlerinin sonucuna göre kontrol riskinin düzeyi düşük olarak belirlenecek ve maddilik testleri saptanacaktır. Olumsuz bir durum saptanırsa st seviyede kontrol riski seviyesine geçilecektir.³⁵⁴

İç kontrol riskinin “yüksek” belirlenmesi, işlemenin iç kontrol yapısının önemli hataları engellemede başarısızlığı anlamına gelir. Denetçiler iç kontrol yapısının zayıf

³⁵⁰ Uysal, a.g.e, s. 120

³⁵¹ Akışık, a.g.m, s. 91

³⁵² Erdoğan, a.g.e, s. 105

³⁵³ Kaval, a.g.e, s. 143-144

³⁵⁴ Akay, a.g.m,

olduğu işletmede yapacakları maddilik testlerinde daha etkili denetim teknikleri kullanır, örneğin, işletme dışı kaynaklardan kanıt elde edilmeye çalışılır. Denetçinin kontrol riskini yüksek düzeyde belirlemesi durumunda doğrudan maddilik testlerinin kullanılmasına geçilecektir.³⁵⁵

Bu aşamada denetçi, İç Kontrol sisteminin tasarlandığı bir biçimde faaliyet yürütüp yürütmediğini, prosedürlerin etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirler. Denetçinin bunu saptamak için yaptığı işlem veya uygunluk testi (kontrol testleri) adı verilir.³⁵⁶

3.2.6.1. Uygunluk Testleri

Uygunluk testleri, muhasebe kontrolleri ile ilgili olarak, işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve iç kontrol faaliyeti için belirlenen kontrol yöntemlerini yoklayan testlerdir. Denetçi, uygunluk testlerini hayata geçirirken öncelikle ilgili kontrol için bir prosedürün olup olmadığına bakacak, sonra ise bu prosedürlerin yeterli olup olmadığını test edecek ve kontrol prosedürlerinin etkinliğini gösterecektir.³⁵⁷ Bu testler, işletmedeki iç kontrolün hata ve hileleri engelleme kapasitesini ölçmeye yarar, denetimde iç kontrole ne kadar güvenilebileceğini anlamaya dönüktür.³⁵⁸

Uygunluk testleri herhangi bir denetim alanında kontrol sisteminin yapısının yeterli olup olmadığı konusunda denetçi görüşüne kaynaklık eder. Örneğin, satışlarda “tüm satışların kayda geçiyor mu ?” sorusunun cevabı için, satış sistemi sipariş aşamasından alacak hesaplarına geçiş noktasına kadar incelenmekle mümkün olur. Bu kapsamda sistemde olabilecek kaçaklar bulunmaya çalışılır, varsa normal fiyatın altında mal satışı, kredi yeterliliği olmayan firmalara mal satışı ve satış gelirlerinin hesaplara yansımaları kontrol edilir, sistem konusunda yargıya varmaya çalışılır.³⁵⁹

3.2.6.2. Maddilik Testleri

Maddilik testleri, mali tablolarda bulunan parasal hataları ve yanlışlıkları belirlemek için yapılan testlerdir. İşletme faaliyetine dayalı iş ve işlemler mali tablolara parasal miktarlar olarak yansır. Bu işlemler zamanında yapılan hata ve hileler bu mali tablolara yansımaya uğrayacaktır. İşletmede bulunan iç kontrolleri aşan hata ve hilelerin tespit

³⁵⁵ Bozkurt, (1) a.g.e, s. 145

³⁵⁶ Çaldağ, a.g.e, s. 51

³⁵⁷ Erdoğan, a.g.e, s.106

³⁵⁸ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s, 94

³⁵⁹ Kaval, a.g.e, s. 145

edilip meydana çıkarmak, mali tablolarda yer alan bilgilerin yanlışlıklarını saptamak maddilik testleri ile mümkün olur. Maddilik testleri, doğrudan mali tablolar üzerinde yapılmaz, mali tablolara esas teşkil eden işlemlere ait kanıtlar üzerinden yapılır.³⁶⁰

Bu testler, finansal tablolardaki hesap kalanlarının doğruluğunu araştırmaya yönelik olup, iç kontrolle bağlantılı değildir. Testin amacı mali tablolar ile ilgili görüş belirlemek olduğundan esasa yönelik testtir. Uygunluk testlerinin uygulanması sonucu belirlenen kontrol risk düzeyi maddi doğruluk testlerini doğrudan etkiler. Kontrol düzeyi riski düşük çıkmış ise kuvvetli bir iç kontrolden söz edilebilir, denetçi bu şartlarda maddi doğruluk testlerini daraltabilir, daha az etkili kanıt toplayacak yöntemleri yeterli bulabilir, testleri yıl içinde de yapabilir.³⁶¹

Söz konusu testler, iç kontrol sisteminin yeterli olduğu kanısına ulaşılsa dahi, bu sistemin belirlenen şekilde işleyip işlemediğini test yapmaya yönelik yapılan faaliyetlerdir. Hangi işlevlerin tasarlandığı gibi çalıştığı, hangi işlevlerde sorunlar olduğu tespit edilir. Bu şekilde zayıf ve eksikliklerin olduğu alanlarda bulunan riskin azaltılması için daha ayrıntılı denetim teknikleri kullanılır.³⁶²

3.2.7. Bağımsız Denetçinin Bilgi Toplama Yöntemleri

Denetçi denetimi planlamak için, elde ettiği iç kontrol öğeleri konusundaki bilgileri belgelemeli, bu belgelerin şekli ve çapı işletmenin iç kontrol yapısı kadar büyüklüğü ve karmaşıklığı da etkiler.³⁶³ Denetçiler işletmenin iç kontrol sistemini tanımak ve sistemin kuvvetli ve zayıf yanlarını tespit etmek amacıyla işletme ile ilgili bilgi toplamak için bazı yol ve yöntemleri kullanır,³⁶⁴ Denetçinin sistemi tanınması aşamasında denetçi sistemli bir şekilde bilgi toplar ve kaydeder.³⁶⁵ Kullanılacak belgelerin şekli, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre değişiklik gösterir.³⁶⁶

Bu aşamada bilgi toplanmasının amacı, işletmedeki iç kontrolün düzenleniş biçimi ile ilgili bilgi sahibi olma ihtiyacıdır. Başka bir ifade ile iç kontrol unsurlarının hata hileyi önleyebilme potansiyelini anlamaya çalışmaktır.³⁶⁷ Denetçi, iç kontrol sisteminden elde

³⁶⁰ Erdoğan, a.g.e, s.109

³⁶¹ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e. s, 95

³⁶² Kaval, a.g.e, s. 145

³⁶³ Kepekçi, a.g.e, s. 76

³⁶⁴ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.72

³⁶⁵ Uysal, a.g.e, s. 108

³⁶⁶ Bozkurt, (1) a.g.e, s. 139

³⁶⁷ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e. s, 86

ettiği verileri çeşitli şekillerde belgelemektedir. Bu süreçte kullanılacak belgeleme şekli, temelde üç yöntemdir.³⁶⁸

- Not alma yöntemi,
- Akış şemaları hazırlama yöntemi,
- Soru formu uygulama yöntemidir.

3.2.7.1. Not Alma Yöntemi

Denetçiler, işletme personeli ile görüşme, işletme ile ilgili yönetmelik, genelge benzeri belgeleri, iş akışları konusunda gerekli gördükleri bilgileri not alırlar.³⁶⁹Not alma; denetçinin ilgili işletmenin kontrol yordamları konusundaki bulgularını yazıya geçirmesidir, basit gibi görünen ancak etkili yöntemdir.³⁷⁰ Denetçiler incelemeleri sürecindeki bulgularını, yapılan işleri ve evreleri konusunda sorduğu sorulara ilişkin aldıkları cevapları not alır, aldıkları notları işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sağlamada yararlanırlar.³⁷¹Not alma yönteminde denetçi işletmenin iç kontrol sistemini yazılı bir şekilde anlatır, önemli gördüğü konuları ve yönetime yapacağı önerileri çalışma kağıtlarına not eder.³⁷²

Not atma yönteminde denetçi bütün önemli noktaların uygun şekilde belirlenip belirlenmediği denetçinin bilgi, tecrübe ve yeteneğiyle doğrudan ilgilidir.³⁷³

Bu yöntemde not biçimine getirilmesi gereken bazı konular bulunmaktadır. Bunlar;

- Muhasebe sisteminde yer alan belge ve kaydın esas noktalarının ortaya konulması
- Sistemde yer alan çeşitli uygulama proseslerinin not şeklinde izlenmesi
- Çeşitli kontrol yöntemlerinin uygulanma şekillerinin not alınması

3.2.7.2. Akış Şemaları Yöntemi

Denetçinin işletmedeki farklı süreçleri şekil ve grafikler yoluyla kağıt üzerinde kaydederek kurumdaki, işlemlerin nasıl yürütüldüğünü saptar ve muhtemel açıkları veya güçlü yanları saptar. Bunun için denetçi aşağıdaki işlemleri yapar.³⁷⁴

³⁶⁸ Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm> 04.11.2012

³⁶⁹ Kepekçi, a.g.e, s. 77

³⁷⁰ Erdoğan, a.g.e, s.114

³⁷¹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.73

³⁷² Uysal, a.g.e, s. 108

³⁷³ Akay, a.g.m,

- Önemli işlemler saptanır,
- Her bir işlemin aşamaları belirlenir,
- Her bir işlemle ilgili aşamalar belirlenir,
- Baştan sona bu süreçler iş akış şemalarında gösterilir,
- Her sürecin gerçekleşmesinde muhtemel aksayan konular ve güçlü taraflar belirlenir,³⁷⁵

Akış şemaları yöntemi, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının faaliyetlerini çeşitli sembollerden yararlanarak izlemesidir.³⁷⁶ Akış şemaları teknikleri son yıllarda yaygın olarak denetçiler tarafından kullanılmaktadır. İlk kez hazırlanması çok zaman gerektirebilir.³⁷⁷

Akış şemaları, işletmedeki işlem hareketlerini somut olarak gösteren bir araçtır. Bu şekilde işletmedeki iç kontrolün zayıf ve kuvvetli yönleri belirlenir. Bu yöntem oldukça deneyim gerektirir, işletme kendisi için iş akış şemaları kullanmış ise bu şemalar kullanılabilir.³⁷⁸

3.2.7.3. Soru Formu (Anket) Yöntemi

Denetçi önceden hazırlamış olduğu anket ve soruları ilgililere sorarak bilgi toplamaya çalışır.³⁷⁹ Soru formları, denetlenen işletmelerin iç kontrol sistemleri konusunda çok yaygın olarak bilgi elde etme biçimi olarak başvurulan bir yöntemdir. Denetçi iç kontrol sistemi için gerekli gördüğü sorular hazırlar.³⁸⁰

Bu yöntemde, sorular genellikle evet, hayır şeklinde olur. Sorulara verilecek cevaplara göre iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılır. Basit ve kolay olduğundan yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.³⁸¹ Her bir denetim alanı için sorulacak soruların önceden belirlenip, sorulması, yanıt alınması sürecinden oluşur.³⁸²

³⁷⁴ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.72

³⁷⁵ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.72

³⁷⁶ Bozkurt, (1) a.g.e, s. 139

³⁷⁷ Kepekçi, a.g.e, s. 77

³⁷⁸ Yılcı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s. 89

³⁷⁹ Taş ve Durmuş, a.g.e, s.72

³⁸⁰ Kepekçi, a.g.e, s. 77

³⁸¹ Uysal, a.g.e, s. 110

³⁸² Bozkurt, (1) a.g.e, s. 143

3.2.8. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi

Bu aşamada, sistemin uygulamadaki etkinliğinin tespiti testlerin, sistemin ön değerlendirilmesini doğrulayıp doğrulamadığı araştırılır. Yapılan son değerlemeye göre denetçi gerekli gördüğü takdirde denetim programında bazı düzeltmeler yapar. Denetçi, İç kontrol sistemlerini zayıf bulduğu sahalara ek denetim çalışması koyar, güçlü bulunduğu sahalarda ise denetim çalışmasını daraltır.³⁸³

Denetim alanında iç kontrol riskinin ön değerlendirilmesi sırasında risk seviyesi maksimum seviyesinin altında belirlenmiş ise, iç kontrol etkinliğini ölçmek üzere testler yapılır. İç kontrol ile ilgili ilave uygunluk testleri sonucu düşük kontrol riskini destekliyor ise, denetçi başlangıçta belirlediği risk kararını devam ettirir. Bu şekilde bu çalışma alanı için kontrol riskinin son belirlemesi de düşük olarak saptanır.³⁸⁴

3.2.9. İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi

İşletme iç kontrol sistemi ile ilgili eksiklikler, çeşitli yöntemlerle ortaya konulabilir. Eksiklik kavramını geniş anlamda “İç Kontrol Sisteminin dikkate değer şekilde ortaya koyduğu uyarılar” olarak tanımlamak mümkündür. Eksiklikler, bu nedenle potansiyel veya gerçek bir yetersizliği, sorunu temsil edebilir ve işletmenin amaçlarına ulaşması için düzeltici, engelleyici ve ilerletici özellikte ve İç kontrol sistemini güçlendirme imkanı yaratabilir.³⁸⁵

Denetçi, iç kontrol sisteminin yapısının yaptığı inceleme ve kontrol sonucu elde ettiği bilgilere göre saptadığı sistemdeki eksiklikleri ve muhasebe sisteminin önemli eksiklikleri konusunda işletme yönetimini uyarmalıdır. Bu bildirim genellikle yazılı olarak yapılır, ancak, denetçi sözlü olarak bildirimde bulunmayı seçebilir bu durumu denetim çalışma kağıtlarıyla belgelendirilebilir.³⁸⁶

Denetçi, denetimle ilgili olarak önemli eksiklik ve hataların tespit edilmesi ve uygun denetim yordamlarının tasarlanmasında iç kontrol sisteminin eksikliklerini göz önünde bulundurmalıdır. İç kontrol eksikliklerinin belirlenmesindeki amaç, sistemin etkinliği konusunda bir görüş vermek değildir. Bu standart, denetçilere tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin yazılı biçimde ve zamanında yönetimden sorumlu kişilere ve yönetime

³⁸³ Çaldağ, a.g.e, s. 51

³⁸⁴ Yılancı, Yıldız ve Kiracı, a.g.e, s, 94

³⁸⁵ Aksoy, (2) a.g.m, s. 198

³⁸⁶ İbiş ve Çatıkkaş, a.g.m, s. 106

bildirilmesini öngörmektedir.³⁸⁷ Denetim sonunda denetçi kurum yönetimi ile görüşmesi iki konuyu kapsar. Bunlar, iç kontrol sistemine dair sorunlar ve denetimin yürütülmesine dair konulardır.³⁸⁸

³⁸⁷ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 87

³⁸⁸ Kepekçi, a.g.e, s. 198-199

BÖLÜM 4

4. İÇ KONTROLÜN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ

4.1. BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL

4.1.1 İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi

Bağımsız denetim sürecinde iç kontrolün varlığı ve etkin olmasının hayati bir önemi bulunmaktadır. İç kontrolün tasarımında dikkate alınan unsurlar ve iç kontrolün etkinliği işletme açısından değer yaratan ve koruyan bir işlevdir. İç kontrol sisteminin etkin olması bağımsız denetim sürecini olumlu etkiler.

Denetimin en önemli faydası karar verme sürecinde kullanılacak bilgilere ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermesidir. İç kontrol sisteminin amaçlarıyla da uyumlu olan denetimin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir.³⁸⁹

- Finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltir,
- Suiistimal ve yolsuzluk eğilimini azaltır,
- Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur,
- Muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar,
- İşletmelerin şeffaflığına katkı yapar ve piyasadaki güvenirliliğini yükseltir,
- Kredi kurumlarının kredi değerlemede karşılaştıkları bilgi riskini azalır,³⁹⁰

4.1.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Sürecine Genel Olarak Etkileri

İç kontrolün bağımsız denetimde etkileri aşağıdaki şekilde sıralanabilir,³⁹¹

- İşin alınması, planlanması ve yürütülmesi aşamasında denetçiye yol gösterir.
- Denetim faaliyetinde kullanılacak denetim tekniklerinin niteliklerini belirler.
- Denetim kanıtlarının güvenirliliğine etki yapar.
- Denetim risklerini etkiler.

³⁸⁹ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 18

³⁹⁰ Kavut, Taş ve Şavlı, a.g.e, s. 18

³⁹¹ Çaldağ, a.g.e, s. 52

- Denetim alanının sınırlarını saptar.
- Denetim süresini etkiler.
- Denetim maliyetini belirlemede etken olur.
- Hata ve hilelerin belirlenmesini sağlar.

Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede,

- Denetim riski azalır.
- Denetim süresi kısalır.
- Denetim kolaylaşır.
- Denetim alanı daralır.
- Denetim raporundaki savın güvenilirliği artar.³⁹²
- Maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır.

Etkin olmayan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede ise,

- Denetim riski artar.
- Denetim süresi uzar.
- Denetim zorlaşır.
- Denetim alanı genişler.
- Denetim raporundaki savın güvenilirliği azalır.³⁹³

4.1.3. Bağımsız Denetim Sürecinin Planlanmasında İç Kontrol

İç Kontrol sisteminin bağımsız denetim açısından incelenmesi, denetimin planlanması aşamasında, yapılacak denetim faaliyetinin kapsamı, uygulanacak testlerin niteliği ve niceliğinin saptanabilmesi gibi hususlarının daha net ortaya konabilmesine katkı sağlar. İç kontrolün incelenmesi, bağımsız denetim görevinin sağlıklı olarak yerine getirilmesinde denetçiye büyük katkı sağlar.³⁹⁴

Bir işletmedeki iç kontrol sistemi yürütülmekte olan denetim çalışmasına doğrudan etki yapar. Ayrıca; bağımsız denetçiler, işletme yöneticilerine sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek ve sistemin iyileştirilmesi hakkında önerilerde bulunmak için iç kontrol sistemini incelerler.³⁹⁵

Sarbanes Oxley Kanunu ile başlayan süreçte, bağımsız denetim çerçevesinde işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği daha fazla önem kazanmaya

³⁹² Haftacı, a.g.e, s. 61

³⁹³ Haftacı, a.g.e, s. 62

³⁹⁴ Aksoy, (2) a.g.m, s. 1992

³⁹⁵ Köroğlu ve Uçma, a.g.m,

başlanmıştır.³⁹⁶ İşletmede kurulacak etkin bir iç denetim ve iç kontrol sistemi, bağımsız denetimde muhasebe bilgilerinin incelenmesi için gereken zamanın daha kısa tutulmasını sağlar. Dolayısı ile müşteri işletmenin iç kontrol ve iç denetim sisteminin etkinliği bağımsız denetim kalitesini doğrudan etkilemektedir.³⁹⁷

4.1.4. Hata ve Hileleri Önlemede Bağımsız Denetim İç Kontrol İlişkisi

Hilelerin engellenmesinde en önemli araçlardan biri işletmede oluşturulmuş güçlü bir iç kontrol yapısıdır. Bir işletmede zayıf bir iç kontrol yapısının olması, hileye çok müsait bir ortam yaratmaktadır. İç kontrol yapısının hile eylemi açısından fonksiyonları aşağıdaki gibi belirtilebilir.

- Hile eyleminin oluşumunu zorlaştırmalıdır,
- Bazı durumlarda hilenin oluşumunu olanaksız kılmalıdır,
- Hile yapıldığında ise bunun ortaya çıkarılmasında ve sorumluların belirlenmesinde aktif bir rol oynamaktadır,³⁹⁸

Denetçi istese de tüm hata ve hileleri ortaya çıkaramaz, bu denetimin doğasından kaynaklanmaktadır. Çünkü denetçi, tüm işlemleri incelememekte, yıl içinde yapılan testlere dayanmaktadır. İç kontrol sisteminin sağlıklı olmaması ve hata, hile ve usulsüzlüklere açıklığı bağımsız denetçinin sorumluluğunda bulunmamakta, denetçi yargısını işletmeden derlediği bilgiler ve düzenledikleri belgelere dayandırmaktadır.³⁹⁹ İşletme yönetimi iç kontrol yöntemlerini belirlemeden önce olası hata ve hileler ile bunların önemlilik derecelerini bilmelidir.⁴⁰⁰

Denetçi planlama aşamasında işletme iç kontrol sistemini ve muhasebe yapısını tanımaya çalışır, burada amaç işletmenin riskli ve az riskli denetim alanlarını belirlemektir. Denetçi işletme üst yönetiminin yapacağı hilelere ilişkin risk değerlendirmesi yapar. Üst yönetimin yaptığı hileler genellikle muhasebe birimiyle birlikte gerçekleştirilir. İç kontrol yapısı ile ortaya çıkarmak genellikle güçtür, denetçi

³⁹⁶ Çiftçi ve Çiftçi, a.g.m, s. 92

³⁹⁷ Durmuş Acar ve Serpil Senal, “Hayrettin Usul, Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları üzerine bir araştırma”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**,s.297
http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/211348092686.pdf 25.10.2013

³⁹⁸ Bozkurt, (2) a.g.e, s. 147

³⁹⁹ Kaval, a.g.e, s. 86

⁴⁰⁰ Murat Azaltun, **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1999, s. 5

riskli alanlar ile ilgili özel teknikler belirlemelidir.⁴⁰¹ İşletmede doğrudan önlenemeyen doğal riskler bulunmaktadır. Örneğin bir fırsatını bulduğunda, hile yapması, işletmelerin doğrudan önleyemediği bir doğal risktir. Doğal riskleri azaltmanın en önemli yolu, oluşturulacak iç kontrol sistemleridir.⁴⁰²

4.1.5. Bağımsız Denetim Sürecinde Güvenilir Mali Tablolar ve İç Kontrol

Denetim bir yönüyle işletme yönetiminin iddialarının test edilmesi sürecidir. İşletme yönetimi mali tablo hazırlamakla yükümlü olup, mali tablo yayın tarihinde işletmenin ekonomik, mali durumu, likiditesi, karın kaynakları için, bir bildirim ve iddiada bulunmaktadır. Denetçi bu iddiaların doğru olup olmadığını test etmektedir. Denetçi mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını test ederek görüş oluşturur,⁴⁰³

Son yıllarda ekonomik faaliyetlerin artması, işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi, verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlış tutumları nedeniyle işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha fazla sorgulanmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır. Bu işlev bağımsız denetçilerin uzmanlığı ile giderilebilir.⁴⁰⁴

Sonradan ortaya çıkan ve işletme yönetimi tarafından kasıtlı olarak yapıldığı ve de gizlendiği belirlenen düzensizliklerde sorumluluk işletme yönetimine aittir. Denetçilerin sorumluluğu gerekli özeni göstererek genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir denetim yapmaktır.⁴⁰⁵

Denetçilerin temel görevi, mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya koyacak düzeyde kanıt toplamak, değerlendirmek ve sonuçları uygun bir biçimde raporlamaktır. Mali tabloda yer alan bilgilerin ilgileri yanıtlanabileceği varsayıldığından, denetçi bu aşamada belirleyici rol oynamaktadır. Her ne kadar denetçiler mali tablodaki bilgilerin güvenilirliğini garanti edici bir konumda olmasalar da, sorumlulukları, bilgilerin doğru ve dürüst olup olmadığı konusunda bir sonuca ulaşmaktır.⁴⁰⁶

4.1.6. Bağımsız Denetim Sürecinde, Denetim Süresi ve Güvenilir Kanıtlar

Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışması denetçinin karşılaşılabileceği denetim riskinin de düşük olmasını gerektirir. İç kontrol sistemi etkin bir

⁴⁰¹ Kaval, a.g.e, s.94

⁴⁰² Bozkurt, (2) a.g.e, s. 417

⁴⁰³ Kaval, a.g.e, s. 71

⁴⁰⁴ Selimoğlu ve diğ, s. 2

⁴⁰⁵ Kaval, a.g.e, s. 46

⁴⁰⁶ Kaval, a.g.e, s. 45

biçimde çalışmıyorsa ve denetçi buna ikna olmuşsa, denetçinin işletmeyle ilgili daha ayrıntılı testler yapması, yani detay testlerinin daha fazla kullanması gerekecektir.⁴⁰⁷

Denetçinin çalışmalarının kapsamı belirlemede en önemli dayanaklardan birisi işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliği halinde denetçi daha az örnekle, yeterli değilse daha fazla kanıt toplar, denetim kapsamı genişler. İç kontrol sistemi ile denetim maliyeti arasında ters yönde oldukça sıkı bir ilişki vardır.⁴⁰⁸

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında, elde edilen kanıtların güvenilirliği yüksek olacak, etkin olmaması halinde ise kontrol riski yüksek olacağından elde edilen kanıtların güvenilirliği az olacak, bu durumda denetçi, elde etmiş olduğu bu kanıtlara ihtiyatlı yaklaşacaktır. Örneğin, etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde denetçi işletmenin satış faturalarını nakliye faturaları ile birlikte inceleyecektir.⁴⁰⁹ Denetçi örnekleme yoluyla kayıt ve işlemleri inceleyecektir. Etkin bir iç kontrol sistemi, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olması olasılığını azaltarak denetimin kalitesini artıracaktır. Bir başka deyişle, iç kontrol sisteminin etkinliği arttığı ölçüde, denetim riski azalacaktır.⁴¹⁰

Denetçi iç kontrol sistemini inceleyip bulgularını not alır, yapacağı testlerle bu bulguları doğrularsa ilgili denetim alanındaki incelemelerini daraltabilir, daha az ve nitelikli kanıtlarla yetinebilir. Bu durumda nitelikli ve güvenilir kanıtlar elde ederek denetim sürecini kısaltabilir. İç kontrol sisteminin etkin olduğu işletmelerde denetim riski azalacağından denetim süreci kısalabilir ve denetime harcanan zaman azalacağı için denetim maliyeti de düşebilecektir.

⁴⁰⁷ Dönmez, Ersoy, “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, s. 136-37 A **Bilgi**, Ahmet Yesevi Üniversitesi, Kış 2011, Sayı 56

⁴⁰⁸ Kaval, a.g.e, s.137

⁴⁰⁹ Uysal, a.g.e, s. 132

⁴¹⁰ Akışık, a.g.m, s. 94

BÖLÜM 5

5. UYGULAMA

5.1. SATINALMA VE ÖDEME DÖNGÜSÜNÜN İNCELENMESİ

Bir işletmede iş süreçlerini genel olarak; satın alma, üretim, satış, tahsilat, ödeme, stok, insan kaynakları, kaynak yönetimi şeklinde fonksiyonlar olarak sınıflandırmak mümkündür. Bu fonksiyonların her biri kendi içerisinde hata ve hile ihtimalleri taşımaktadır. Her bir fonksiyona ait süreç prosedürlerin, diğer fonksiyonlardan bağımsız ve aynı zamanda diğer fonksiyonlarla gerekli koordinasyonun sağlanarak, uygulanabilir. Kontrol süreçlerinin oluşturulması, işletme faaliyetlerinin başarısına önemli ölçüde etkide bulunacaktır.

Öte yandan iç kontrol sürecinin etkinliği bağımsız denetim faaliyetinin etkinliği ve verimliliğini de doğrudan etkileyecektir. İşletmelerde iç kontrol mekanizmalarının süreçlere verimli ve etkili bir şekilde yerleştirilmiş olması; bağımsız denetim faaliyetini olumlu bir şekilde etkilemekle beraber tersi durum da söz konusu olacaktır. Yani, işletmelerin bağımsız denetim faaliyeti sonucunda iş süreçlerinin gözden geçirilmesine ve mevcut kontrol zafiyetleri için önlemler alınmasına ve işletme için uygun süreç prosedürlerinin oluşturulmasına da katkı sağlayacağı açıktır.

İşletmelerde bir çok süreç bulunmakta olup, bu süreçlerin tümünün incelenmesi kapsamlı bir çalışma gerektirmektedir. Bu nedenle bu çalışmada sadece bu süreçlerin en önemlilerinden biri olan satın alma ve ödeme süreci incelenip bu sürecin işletme iç kontrolü üzerine etkileri ve Bağımsız denetim sürecine etkileri incelenmiştir.

5.1.1. Satın Alma Sürecine Genel Bir Bakış

İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri tedarik etmek amacıyla işletme dışından üçüncü kişilerle yürüttükleri işlemlerin tamamı satın alma fonksiyonunun konusunu oluşturmaktadır. Bunlar ana başlıklar olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İlk madde ve malzeme
- Yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri

- Ticari mallar
- Maddi duran varlıklar
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Pazarlama ve satış faaliyetleri için alınan mal ve hizmetler
- Yönetim faaliyetlerinin sürdürülmesi için alınan mal ve hizmetler
- Ar-Ge faaliyetleri için alınan mal ve hizmetler

Satın alma malzeme yönetiminin önemli bir fonksiyonudur. Malzeme yönetimi, malzeme ihtiyaç planı, satın alma, mal kabulü, stok yönetimi ve fatura girişi gibi, mal ve kıymet hareketlerinin tüm aşamalarını takip ettiğinden, diğer modüllerle tam entegrasyona sahiptir. Satın alma bu entegrasyon içinde, maliyet muhasebesi, finansal muhasebe ve satış ve dağıtım modülleriyle iletişim kanalıdır. Temin edilen malzeme ve hizmetlerin maliyet merkezleri ile direkt ilişkilendirilebilmesi, maliyet muhasebesini ilgilendirir. Mal veya kıymetlerin temin edildiği satıcılar muhasebende hesap kodlarına sahiptirler. Bu nedenle, satıcılar ile gerçekleşen finansal işlemler muhasebeyi ve finansal muhasebeyi etkilemektedir.

5.1.2. Satın Alma Sürecinin Genel Fonksiyonları

Satın alma faaliyetinin ana amacı en kaliteli mal veya hizmeti; mümkün olan en düşük maliyete ve zamanında temin etmektir. Bu amaç satın alma sürecinde yürütülen temel fonksiyonlar şöyle sıralanabilir;

- Mal veya hizmet talebi
- Talebin değerlendirilmesi ve onay işlemi
- Sipariş
- Mal veya hizmetin teslim alınması
- Miktar kontrolü
- Depo kayıt (Stok modülü)
- Fatura fiyat kontrol ve kayıt (Satıcılar ve muhasebe modülü)
- Ödeme ve fatura kapama

Mal ve hizmet alışlarının hedefi iyi belirlenmeli, isabetli satın almalar için;

- Doğru tedarikçi ile anlaşma yapılması,
 - Doğru ürünün satın alınması,
 - Doğru fiyatın bulunması,
 - Doğru kalitede malın alınması,
 - Doğru miktarda mal alınması,
- Gerekmektedir.

5.1.3. Satın Alma Sürecinde Temel İlkeler

Satın alma ve ödeme sürecinde işletme üst yönetiminin belirlediği ilkelere, yöntemlere ve talimatlara uyulması işlemlerin zaman, para ve emek kaybına uğramadan yerine getirilmesine ve yasal düzenlemelere uyulmasını sağlayacaktır. Genel olarak etkin çalışan bir iç kontrol yapısında bazı temel ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler satın alma ve ödeme sürecinde aşağıdaki gibi özetlenebilir.

5.1.3.1 Görevlerin Ayrılığı İlkesi

Satın alma ve ödeme sürecinde görevlerin ayrılığı ilkesi, hem hatalı hem de uygun olmayan işlemlerin yapılmasını engelleyip riskleri minimum seviyeye indireceği için etkin bir kontrol sağlar. İşin başından sonuna kadar aynı kişilerin görev ve sorumluluk alanına verilmemesi, bunun içinde işletme faaliyetlerinin bölünmesi ve her alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesini ifade eder. Örneğin, alım işlemi yapanla malzemeyi kullanan kişilerin aynı kişiler olması sorun yaşanmasına neden olabilir.

Bu paralelde satın alma sürecinin yönetiminde de göz önünde bulundurulması gereken görevlerin ayrılığı prensibi de aslında bir kontrol eylemi olarak değerlendirilir. İşletme faaliyetlerinin kayıtlanması işlevi ile korunması ve bilgisayar sistemine yüklenmesiyle ilgili işlemlerin yetkilendirme yoluyla birbirinden ayrılmış olması gereklidir. Satın alma sürecinde görevlerin ayrılığı aşağıdaki şekilde sağlanabilir;

Talep etme, satın alma ve teslim alma işlemleri ayrı bir biçimde yerine getirilmelidir, bu faaliyetlerin aynı kişilerin görev alanına verilmesi hata ve hileli işlemlere neden olabilir.

Fatura işleme ve borç ödeme işlemlerinin aynı kişilerin sorumluluğunda olması, yanlış fiyat ve şartlarda satın alma veya gerçekte alınmayan mallar için ödeme yapılması riskine neden olabilecektir.

Satın alma ve ödeme sürecinde özellikle borçları izleme fonksiyonu ile ödemeler fonksiyonu ve bu fonksiyonlarla muhasebe kayıtlarının işlenmesinin ayrılması gerekir. Bu görevlerin ayrılmaması halinde, hayali belgelerle ödemeler ve defter kayıtlarında hilelerin yapılmasına neden olabilir, işletme kaynaklarının kaybına neden olunabilir.

5.1.3.2 Yetkilendirme

Satın alma ve ödeme süreci ile ilgili işletme personelinin yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir şekilde ve yazılı olarak yapılmış olması ve tüm işlemlerin mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yerine getirilmesi sağlanmalıdır. Bu yetkilendirme belirli limitlerle yerine getirilebilir.

5.1.3.3 Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması

Satın alma ve ödeme sürecinde etkin bir iç kontrol için uygun bir belgeleme düzeninin bulunması gerekir. Aynı şekilde bu belgelerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi sorumluluğu bulunmaktadır. Güvenilir muhasebe kayıtlarının yapılması ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanında raporlanabilmesi için işletmede uygun bir hesap planı ve muhasebe politikası bulunmalıdır.

5.1.3.4 Fiziki Koruma

İşletmedeki tüm işlemlerin ve satın alma, ödeme sürecinin bilgisayar sisteminde izlenmesi ve bilgilerin güvenli bir şekilde korunmasını ifade eder. Verilerin düzenli bir şekilde yedeklenmesi, uygun bir şekilde korunması işlemi her türlü fiziki koruma, yangına karşı muhafazalı kasalar, iyi tasarlanmış bir arşivleme ve özel saklama sistemi bulunmalıdır.

5.1.3.5 Dönemsel Mutabakatlar

Özel olarak satın alma ve ödeme süreci ile ilgili olarak bankalar ve satıcı kayıtları ile mutabakatlar belirli sürelerde yapılmalı, satın almalarda satıcı raporları ile işletme kayıtları karşılaştırılmalıdır. Belirlenen iç kontrol sistemi ilkelerinin çalıştırılıp çalıştırılmadığını belirlemek için mutabakatların yapılması gerekmektedir. Bu mutabakatlar muhasebe kaydını yapan kişilerin dışında başka kişiler tarafından, belirli dönemlerde yapılmalıdır.

5.2. UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.2.1. Uygulama Örneği

ABC A.Ş. otomotiv yan sanayinde, otomotiv yedek parça üretimi yapan ve alanında önemli sayılabilecek bir sanayi kuruluşudur. Bu çalışmada ABC A.Ş. işletmesinin satın alma ve ödeme döngüsü incelenmeye çalışılacaktır. İşletmeler açısından önemli bir fonksiyon olarak kabul edilen satın alma ve ödeme süreçlerinin verimli ve etkili bir süreç için gerekli görülen prosedürler üzerinde durulacak ve bu döngünün iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim sürecine etkileri incelenecektir.

ABC A.Ş. 'nin faaliyeti ve satın alma süreci ile ilgili genel bilgiler aşağıdır.

Şirketin üretim planlaması müşterilerden gelen satın alma talepleri doğrultusunda yapılmaktadır.

Mevcut müşteriler satın alma talep bütçelerini (cins ve miktar) ilgili yıldan önceki Ekim Ayı'nda ABC A.Ş.'ye bildirmekte ve 3'er aylık dönemlerde de taleplerini revize etmektedir.

ABC A.Ş. bir sonraki yıl bütçesini oluştururken bu verilere dayanmakta ve ilgili yılda, yıl sonu tahminlerini ise gelen revize bilgisine göre belirlemektedir. ABC A.Ş. yedek parça üretiminde kullanılacak malzemelerin temin edileceği tedarikçilerin listesini mevcut müşterilerinden almıştır. Alternatif tedarikçi için ilgili müşterinin onayı gerekmektedir. Müşteriler daha önceden kalite kontrolden geçirip onayladıkları malzemeleri ve tedarikçilerini onaylamaktadırlar.

Üretimde kullanılan malzemeler yurt içi firmalardan ve ABC A.Ş.'nin ambarına teslim şeklinde olmaktadır.

Satın alma onay mekanizması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmektedir,

Bütün satın almalar sözleşmeye bağlanmakta, sözleşme yapılmaksızın herhangi bir satın alma işlemi gerçekleştirilmemektedir. Yeni tedarikçi ile anlaşma ancak müşterinin onayından sonra yapılabilmektedir.

50.000 TL'yi aşmayan satın almalarda, satın alma talebinde bulunan ilgili birim yöneticisi ve satın alma yöneticisinin onayı yeterli olmaktadır, bu tutarın üzerinde yapılacak alımlar aynı zamanda genel müdür'ün onayını ve imzasını gerektirmektedir. Bu yetkilendirmeye paralel düzenlemeler şirketin imza sirkülerinde mevcuttur. Süreç aynı zamanda şirketin bilgi işlem sisteminde izlenmekte ve onay mekanizması çalıştırılmaktadır.

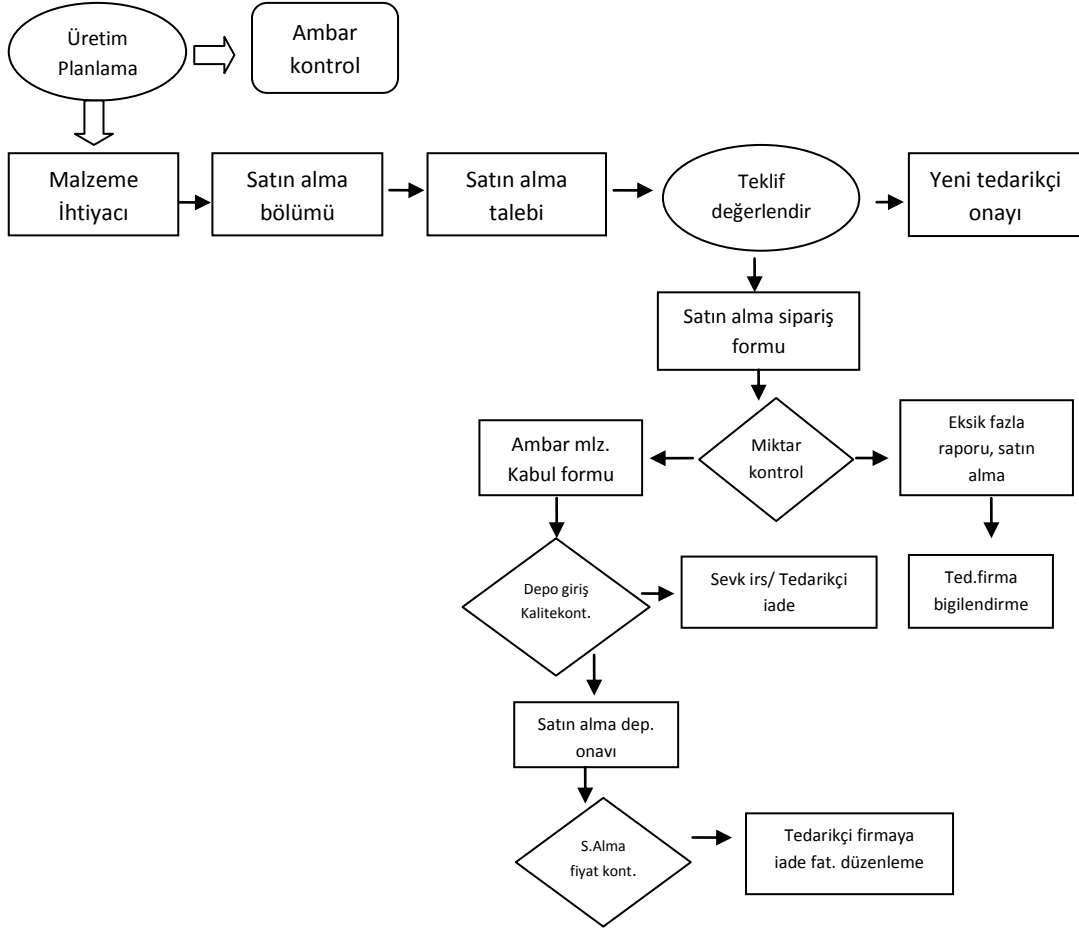
ABC A.Ş. malzeme temin, üretim ve teslim sürecinde kalite kontrol fonksiyonlarını işletmektedir.

ABC A.Ş. üretim sürecinin tamamını işletme içinde gerçekleştirmekte, kapasite veya kalite sorunu nedeniyle herhangi bir dış desteğe ihtiyaç duymamaktadır.

5.2.2. İşletmenin Satın Alma İş Akış Süreci

- 1-İlgili departmanlardan satın alma talepleri ilgili kişilerin imzası ve kontrol onayı alınarak satın alma departmanına iletilir.
- 2-Satın alma departmanı gelen talepler doğrultusunda, en az üç tedarikçi firmadan teklif alır. Teklif isteği faks veya maille tedarikçi firmalara iletilir.
- 3-Malzeme talebinde bulunan ilgili bölüme teklifler sunulur, 50.000 TL'yi aşıyor olması durumunda Genel Müdür'ün onayına başvurulur. Gerekli onaylar alındıktan sonra, onaylı tedarikçiler dışında bir tedarikçi teklifi söz konusu ise bu konuda müşteri firmadan da onay alınır ve onay sonrası, onaylanan tedarikçi firmaya satın alma siparişi iletilir.
- 4-Satın alma departmanı tarafından düzenlenen sipariş formu sisteme kaydedilir.
- 5-Tesellüm ambarı, gelen malzemenin siparişe uygunluğunu sistemden kontrol eder, kalite kontrol sorumlusu gerekli kontrolleri yapar. Miktar ve kalite uygunluk raporları alınır, sevk irsaliyesi ile birlikte satın alma departmanına iletilir.
- 6-Kontroller sonucunda kalite problemlerinin varlığı tespit edilirse, sevk irsaliyesi düzenlenerek tedarikçi firmaya iade işlemi yapılır.
- 7-Miktar kontrollerinde eksik/fazla tespiti söz konusu olduğunda depo sorumlusu tarafından sistemden çıktısı alınan tesellüm ambarı eksik/fazla raporu satın alma departmanına iletilir.
- 8-Son olarak satın alma departmanı fatura fiyat kontrollerini gerçekleştirdikten sonra sistem girişini yapar ve farklılıkların olması durumunda, tedarikçi firmaya iade faturası düzenlenir/fark faturası talep edilir.
- 9-Muhasebe departmanına yönlendirilen fatura, muhasebe defterlerine kaydedilir.

Şekil 5.1. ABC A.Ş. Satın Alma Süreci



Şirketin satın alma sürecinde kullandığı belgeler aşağıdaki gibidir,

- Satın alma talep formu
- Satın alma sipariş formu
- Alış raporu
- Alış faturası
- Alım dosyası
- Satıcı raporu

5.2.3. İşletmenin Ödeme İş Akış Süreci

- 1- Entegre bilgisayar programı kullanan firmada satın alma bölümünden yetkili imza ile alış yapılan mal ve hizmet faturaları ödeme bilgilerini de içerecek şekilde satın alma işlemi olarak kaydedilir,
- 2- Faturalar ödeme bilgileri ile yetkili imzalı olarak muhasebeye aktarılır,

- 3- Muhasebe ve finansman bölümü sisteme girilen ödeme tarihlerine göre planlama yapar,
- 4- Ödemeler genel olarak nakit olarak yapılmaz, küçük ve acil alımlarda 500 TL ye kadar küçük kasadan ödeme yapılabilir,
- 5- Ödemeler haftanın belirli günlerinde yapılır, (Çarşamba günleri)
- 6- Ödeme planlamasında gerek faturadan, gerekse sistemden gerekli kontroller yapılır, mükerrer ödeme yapılmaması için tedbir alınır,
- 7- 10.000 TL ye kadar muhasebe yetkilisi ile muhasebe müdürü, 10.000 TL nin üstünde olan ödemelerde ilgili Muhasebe Müdürü yanında, Genel Müdür yardımcısının onayı alınır,
- 8- Ödemeler genel olarak özel anlaşma dışında 90 günlük firma çeki ile yapılır. Çek tutarına göre en az 2 imza yetkilisinin imzasını taşıyan çekler düzenlenebilir.
- 9- Çek ödemelerinde nakit akışlarına uygun tarihler için finans yetkilinin onayı alınır, vadelerin takibi için sisteme işlenir,
- 10- Anlaşmaya göre ödemenin zorunlu olarak banka havalesi olarak yapılması halinde imza sirkülerinde yer alan tutara göre en az 2 imza yetkilisi tarafından gerekli şifre onayları verilir,
- 11- Ödemelerden sonra faturalara ödendi damgası ve muhasebe müdürü veya Genel müdür yardımcısının parafı alınır,
- 12- Çekler bilgisayar sisteminde banka ve vadelerine göre izlenir, ödemelerinin zamanında yapılması için tedbir alınır, banka bakiyeleri her gün kontrol edilir,
- 13- Zorunlu durumlarda Genel Müdür yardımcının onayı alınarak çeklerin ödenmesinde geçici süreli kredi kullanılabilir,

5.2.4. Sürecin Kontrol Testleri ve Prosedürleri

Satın alma ve ödeme işlemlerinde öncelikle denetim amaçları belirlenir, muhtemel hata ve hileler ve bunlara karşı alınabilecek önlemler ile denetçi uygulayabileceği testleri tasarlar. Satın alma ve ödeme süreci mali tablo denetiminde önemli bir alandır. İşletme yönetimi mali tabloların hazırlanmasından ve doğruluğundan sorumludur. İşletme yönetiminin mali tablolarla ilgili iddiaları aşağıdaki gibidir, denetçi bu iddiaların doğruluğunu test edecektir.

- Var olma – kayıtların, işlemlerin varlığı,
- Bütünlük – işlemlerin tamamı mali tablolara yansımıştır,
- Haklar ve yükümlülükler – hak ve yükümlülükler mali tablolara yansıtılmıştır,
- Değerleme ve dağıtım – hesap bakiyeleri ve değerlemeler doğrudur,
- Sonuç ve açıklama – tüm işlemler uygun sınıflandırılmış ve açıklanmıştır.

5.2.4.1 Denetim Amacının Belirlenmesi

Satın alma ve ödeme döngüsü ile ilgili işlemlerin belirlenen prosedürlere ve sınıflandırmalara uygun olup olmadığının tespiti, denetlenecek birimlerin ve faaliyetlerin ve iç kontrol sisteminin incelenmesi, eksikliklerin tespit edilmesi ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesidir. Bu süreçte yapılacak tespitler;

- Satın alma talebinin uygun zamanda verilip verilmediği, gerçekte var olup olmadığı, belirlenen çerçevede gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi,
- Satın alma taleplerinin talep edilen zamanda ve miktarda gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti,
- Mal ve hizmetlerin teslim almalarının güvenilir olarak teslim alınıp alınmadığı,
- Satın alınan malların faturalarının, teslim alma raporlarının ve satın alma formlarının biri birini destekler nitelikte olup olmadığının tespiti,
- Ödemelerin nasıl yapıldığı, kimlere ve zamanlı olarak yapıldığının tespiti,
- Mal faturalarının ödemelerin zamanlı kayıtlanıp kayıtlanmadığının kontrolü,
- Borç ödemelerinin doğru yapılıp yapılmadığının tespiti,

5.2.4.2 Kontrol Prosedürleri

Dönem içinde işletme ziyaretleri ve işletmenin kilit personeli ile yapılan görüşmeler sonucu denetçi tarafından alınan notlar ile işletmenin satın alma ve ödeme döngüsünün güçlü olduğu, kontrol riskinin düşük olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılacak testlerle bu iddiaların gerçek olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Uygulanacak kontrol prosedürleri ile satın alma ve ödeme sürecinin risk değerlemesini yapılır, bunun için aşağıdaki işlemlerin cevapları aranacaktır,

Sipariş formu yetkili kişilerce imzalanmış mıdır ?

Satın almalar yetkili kişilerce yapılmış mıdır ?

Sipariş edilen malların fiyatı, miktarı ve kalitesi doğru mudur ?

Teslim alma bölümü, satın alma yetkilisi tarafından alındı belgesi düzenlenmiş midir ?

Fatura uygun bir şekilde ve zamanında ödenmiş midir ?

Yapılan ödemeler doğru mudur ?

Satın alma işleminde yer almayan bir kişi tarafından alış faturası ve ödeme belgesi muhasebeleştirilmiş midir ?

5.2.4.3 Denetim Amacıyla Yapılan Ön Araştırmalar

Denetimini üstendiğimiz ABC A.Ş. ile ilgili sözleşme yapmadan önce şirket ve sektör ile ilgili bilgiler toplanmaya çalışılmıştır. Ayrıca yıl içinde şirketin iç işleyişi, prosesleri ve iç kontrol sistemi hakkında bilgiler toplanmış, çeşitli görüşmelerle bu bulgular saptanmış, işletme iç kontrol yapısının hata, hile ve yolsuzlukları engelleme kapasitesi ölçülmüştür. Bu amaçla yapılan görüşmelerden bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

Yönetim Kurulu İle Görüşmeler

- Şirket iç işleyişi ile ilgili bir yönetmelik bulunmamaktadır,
- Şirketin sipariş ve satın almaları belirli sürelerde ve planlı yapılmaktadır,
- Şirket içi iletişim kanalları açık olup, şirket sektör ile ilgili tüm kalite belgelerine sahiptir.

Genel Müdür ile Görüşmeler

- İşletme çalışanları üretim konularıyla ilgili gerekli eğitimlere sahiptir,
- Şirketin organizasyon yapısı genel müdür tarafından oluşturulmakta, İç kontrol sisteminden genel müdür sorumludur,

- İşletmede etkin çalışan iç kontrol bulunmakta, belirli sürelerde revize edilmektedir,
- İşletmede düzenli bir iç raporlama bulunmaktadır, aylık stok sayımı yapılmaktadır,

Muhasebe Müdürü İle Görüşmeler

- İşletmede etkin bir muhasebe düzeni bulunmakta, Tek düzen hesap planı kullanılmaktadır,
- Maliyet muhasebesi tüm kuralları ile işletilmektedir,
- Satın alınan malın faturaları irsaliyeleri ve fiyatları kontrol edilerek sisteme giriş yapılmaktadır,
- Ödemeler satın alma bölümünce anlaşılan vadelere uygun sisteme girilmektedir,
- Ödemeler belirlenen vadelere uygun banka havalesi veya şirket çeki ile haftanın belirli günlerinde yapılmaktadır,
- Ödemelerde mutlaka belirlenen kuralara göre ikinci imza aranmaktadır, ilgili fatura aslına ödendi kaşesi vurulmakta, ödeme anında cari hesap kontrolü yapılmaktadır,

Satın Alma Müdürü İle Görüşmeler

- Satın alma işlemi ilgili bölümün satın alma talebi ve formu ile başlamaktadır,
- Satın almalarda tüm siparişler kontrol edilip teslim alınmakta, fiyat ve miktar kontrolü irsaliye ve fatura ile karşılaştırma yapılmaktadır.
- Satın almalara kalite kontrol sorumlusu tarafından onay verilmektedir,
- İşletmede mamul deposu ve ham ve yardımcı maddeler için ayrı depolar bulunmaktadır,
- İşletmede üretim ile girdiler için asgari stok seviyesi belirlenmiş olup, bu stoklar üretim ve satın alma bölümünce sistemden görülebilmektedir,

Depo Sorumlusu İle Görüşmeler

- Satın alınan mallar işletmeye gelince sayımı, kontrolü, tartımı yapılmaktadır, bu esnada satın alma bölümünden ilgili bulunmaktadır,
- Satın alınan malın satın alma ve siparişe uygunluğu kontrol ediliyor, birim fiyatlar irsaliye kontrolü yapılmaktadır,
- Depodan üretim yerlerine ilgili kişi ve gerekli amirin onayını taşıyan talep fişi ile çıkış yapılmaktadır. Kullanılmayan mallar iade fişi ile geri alınmaktadır,

- İşletmede aylık sayım, satın alma ve muhasebe elamanlarının katılımı ile her ay yapılmakta ve tutanakla tespit yapılmaktadır,

Üretim Müdürü İle Görüşmeler

- Şirketin üretim planlaması müşterilerden gelen satın alma talepleri doğrultusunda yapılmaktadır.
- Şirket bir sonraki yıl bütçesini oluştururken mevcut verilere dayanmakta ve 3'er aylık dönemlerde revize edilmektedir,
- Üretim ile ilgili ham maddeler ve yardımcı maddeler için üretim programı ile bağlantılı olarak asgari stok seviyeleri bulunmakta olup, stoklar bu seviyenin altına indiğinde satın alma talebi iletilmektedir.

Satış Müdürü İle Görüşmeler

- Yapılan üretimler otomotiv yan sanayinde belirli firmalara yöneliktir, yeni müşteriler belirli araştırmalardan sonra kabul edilmektedir, Şirketin yeni müşteri gereksinmesi yoktur, ihracat olanakları bulunmaktadır.
- Müşteriler satın alma taleplerini ilgili yıldan önceki Ekim ayında işletmeye bildirmekte ve 3'er aylık dönemlerde bu taleplerini revize etmektedir.
- Yapılan satışlarda anlaşmalara uygun olarak banka havalesi ile tahsilat yapılmaktadır.

5.2.5 Satın Alma ve Ödeme Süreci Risk Değerlemesi

İşletme ile ilgili riskler genel olarak ortaya çıkma ihtimallerine (olasılıklarına) ve ortaya çıktıklarında işletmeyi ne oranda etkilediklerine göre analiz edilirler. Belirlenen riskler ve bunlarla ilgili olasılık ve etkilerin sonucuna göre risk sıralaması yapılır. Olasılık, genellikle zaman ile ilgilidir ve olayların meydana gelme sıklığını gösterir.

Bazı riskler fazla etkiye sahip olmasına rağmen ortaya çıkma olasılıkları düşük, bazı riskler ise tam aksi olarak düşük bir etkiye sahip olmalarına karşılık ortaya çıkma ihtimalleri daha fazladır. Risk değerlemesinde bu ihtimaller dikkate alınarak riske karşılık verilebilir.

Risk olasılıkları genel olarak; düşük, orta ve yüksek olarak sınıflandırılır. Risk etkisi ise küçük, orta ve ağır olarak sınıflandırılır. Değerlendirmeleri daha objektif yapabilmek için değerlendirmede beşli kategori uygulanabilir. Bu ölçütler; çok düşük, düşük, orta, yüksek ve çok yüksek şeklinde sıralanabilir.

Denetimin ilk aşamasında tespit edilen risk değerlemeleri aşağıdaki gibidir,

Süreçte kullanılacak risk değerlendirme ölçütleri

01-10 arası = Düşük

11-16 arası = Orta

17-25 arası = Yüksek

Tablo 5.1. Satın Alma Talep Süreci Riski (Zamanlama Riski)

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Satın alma talebi yazılı olarak yapılmıştır.	2	5	10	Düşük
Talepte yetkili imzalar bulunmaktadır.	2	5	10	Düşük
Satın alma miktarı yeterlidir.	3	4	12	Orta
Satın alma sürecinde süre yeterlidir.	2	5	10	Düşük
Satın alınan malın yanlış gelmesi olasılığı	1	5	5	Düşük

Tablo 5.2. Satın Alma Taleplerinin Gerçekleşme Riski

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Üç adet satın alma teklifi alınmıştır.	2	4	8	Düşük
Sipariş verildikten sonra teyit alınmıştır.	2	5	10	Düşük
Sipariş doğru işletmeye verilmiştir.	2	4	8	Düşük
Siparişin zamanında teslim alınması	3	5	15	Orta

Tablo 5.3. Mal ve Hizmetlerin Teslim Alınması Riski

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Teslim alınırken sayım ve kontrol,	1	5	5	Düşük
Yetkili kişiler tarafından teslim alma,	2	5	10	Düşük
Teslim belgelerinin yetkili imzaları taşınması,	3	4	12	Orta

Tablo 5.4. Satıcı Faturaları, Teslim Alma Raporları ve Satın Alma Formları Süreci Riski

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Satın alma formları düzenlenmesi,	3	3	9	Düşük
Teslim almada satın alma formları baz alınması,	2	5	10	Düşük
Alış faturaları, teslim alma raporları, satın alma formları ile karşılaştırılarak kontrol edilmesi,	2	4	8	Düşük
Kontrollerin ayrı kişilerce yapılması	3	5	15	Orta

Tablo 5.5. Ödeme Riski

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Ödemelerin banka aracılığıyla yapılması,	2	4	8	Düşük
Verilen çeklerin belgelendirilmesi, izlenmesi,	2	5	10	Düşük
Ödemelerin zamanında yapılması,	3	4	12	Orta
Ödeme yapılırken fatura ve cari hesap kontrolü,	2	4	8	Düşük
Muhasebe kayıtlarının yapan kişi ile ödeme yapan kişi aynı,	2	5	10	Düşük

Tablo 5.6. Mal Alım Faturaları ve Ödemelerin Kaydedilmesi Riski

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Gelen Faturaların zamanında kayıt edilmesi,	2	4	8	Düşük
Ödeme bilgilerinin sisteme girilmesi, listelenmesi,	3	4	12	Orta
Ödeme kayıtlarının zamanında yapılması,	3	4	12	Orta
Dönemsel mutabakatların yapılması,	2	4	8	Düşük

Tablo 5.7. Genel Risk Değerlendirmesi

Denetim Hedefi	Olasılık	Etki	Toplam Risk	Risk Derecesi
Satın Alma Talep Süreci Riski (Zamanlama Riski)	2	4,8	9,6	Düşük
Satın Alma Taleplerinin Gerçekleşme Riski	2,25	4,5	10,12	Orta
Mal ve Hizmetlerin Teslim Alınması Riski	2	4,67	9,34	Düşük
Satıcı Faturaları, Teslim Alma Raporları ve Satın Alma Formları Süreci Riski	2,5	4,25	10,62	Orta
Ödeme Riski	2,2	4,4	9,68	Düşük
Mal Alım Faturaları ve Ödemelerin Kaydedilmesi Riski	2,5	4	10	Düşük

5.2.6. Sürecin Denetimi ve Bulgular

5.2.6.1 Satın Alma ve Ödeme Sürecinin Kontrol Testi ve Örneklem

Satın alma ve ödeme süreci işletme ve denetim süreci açısından önemli ve işlemleri yoğun olan bir süreçtir. Bu süreci tüm belgeleri % 100 incelemek (aralıksız denetim) çok zaman alması, çok maliyetli olması, tüm belgeleri incelemenin gereksizliği nedenleriyle örneklem yolu ile denetlenecek kütle tespit edilir. Gerek duyulursa % 100 tüm belgeleri incelenebilir. Denetimimizde örneklem yolu tercih edilmiştir.

5.2.6.2 İşletmenin Risk Değerlemesi

Genel olarak yapılan değerlendirmede toplam risk oranı 9,69 olmuştur, bu düşük bir risk olarak algılanmıştır. Saptanan bu risk oranının doğru olup olmadığına yönelik olarak iç kontrol sistemi ile ilgili testler yapılmış olup bu testlerin sonucu olarak yaptığımız değerlendirmede risk oranının düşük olduğu kanısına varılmıştır. Bu durumda denetim planlamasında düşük risk oranı dikkate alınarak denetim alanı daraltılacak olup, daha az ve daha nitelikli denetim kanıtı ile yetinilecektir.

5.2.6.3 Denetim Planlaması ve Denetim Çalışması

Satın alma ve ödeme sürecinin denetimi için örneklem yoluyla denetlenecek kütle tespit edilecektir. Yıllık 1200 Adet satın alma işlemi gerçekleşmiş olup belirlenen esaslarla önemlilik seviyesi dikkate alınarak 80 adet satın alma işlemi saptanmış ve incelenmiştir. Seçilen satın almalarda miktar ve tutar dikkate alındığında satın alma tutarının % 40 'na isabet eden satın alma belgeleri incelenmiştir. 1250 adet ödeme işleminde ise 75 adet incelenecek belge saptanıp incelenmiştir. İnceleme tutarı ödeme işlemlerinin % 30 'una isabet etmektedir.

Satın alma denetimlerinde; Taleplerin yazılı olarak yapılıp yapılmadığı, yetkili imzaları taşıyıp taşımadığı, siparişlerde yeterli teklif alınıp alınmadığı, siparişlerin

teyidi, siparişlerin zamanında gelip gelmediği, teslim almada sayım ve kontrollerin yapılıp yapılmadığı, talep, sipariş formları ve irsaliye fatura kontrolünün yapılıp yapılmadığı, faturaların ve ödeme bilgilerinin zamanında sisteme girişinin yapılıp yapılmadığı kontrol edilmiştir. Ödeme sistemi ile ilgili olarak; ödemelerin zamanında yapılıp yapılmadığı, ödemelerin şekli, ödeme anında fatura kontrolü, cari hesap kontrolünün yapılıp yapılmadığı, ödemelerin zamanında sisteme girilip girilmediği konuları kontrol edilmiştir. Denetimde görevlerin ayrılığı ilkesi özellikle göz önünde bulundurulmuştur. Denetimler sonucu bulgularımız aşağıdaki gibidir.

5.2.6.4 Sürecin İç Kontrol Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

Yapılan denetimlerde genel olarak belirlenen iç kontrol prosedürlerine uyum sağlandığı tespit edilmiştir. Tespit edilen sorunlar şunlardır;

1- Şirkette 50.000,- TL üzeri bazı satın almalarda genel müdürün onayının satın alma formlarında olmadığı gözlenmiştir. Yapılan araştırmada genel müdürün söz konusu tarihte yurt dışında bulunduğu ve yapılan satın almanın kritik önemde olduğu ve üretim programını aksatabileceğinden e-posta ve telefonla genel müdürün onayı alındığı saptanmış, bu yazışmalar görülmüştür.

2- Şirkette 10.000,- TL üstü bazı ödemelerde genel müdür yardımcısının onayının olmadığı saptanmıştır. Ödeme konusundaki sorun araştırılmış söz konusu tedarikçi ile yapılan anlaşma ve yeni verilecek bir siparişin olması nedeniyle genel müdür yardımcısının yurt içi seyahati nedeniyle gecikmenin önüne geçebilmek amacıyla telefonla teyit alınmış olup bu işlem genel müdür yardımcısına doğrulatuştur.

3- Ödeme işlemlerinde şirkette çeki düzenleyen kişi ile boş çekleri saklayan kişinin aynı kişi olduğu tespit edilmiştir. İmzalayan kişi farklı olmasına rağmen görevlerin ayrılığı ilkesine aykırılık olarak değerlendirilmektedir.

Satın alma ve ödemelerde zaman zaman bu tür aksamaların olduğu ancak bunun zorunluluktan kaynaklanan bir durum olduğu saptanmıştır. Şirkette genel olarak bu işlemler dışında satın alma ve ödeme sürecinde belirlenen kontrol sürecine uygun davranıldığı görülmüştür. Bu uygunsuz işlemlerin engellenmesi için satın alma ve ödeme süreci ile ilgili iç kontroller gözden geçirilmelidir.

İşletmede genel olarak satın alma ve ödeme döngüsü belirlenen koşullara uygun olarak gerçekleşmektedir. Kullanılan belgeler tarih ve sıra numarası takip etmekte,

muhasebe kayıtları belgelere dayalı olarak zamanında yapılmakta, ödemeler vadesinde ve düzenli yapılmakta, satıcı firmalarla mutabakatlar yapılmakta, banka kayıtları ile uyum söz konusudur.

5.2.6.5 Bağımsız denetim süreci açısından değerlendirme

Bağımsız denetim sürecinin planlanması için işletmenin satın alma ve ödeme döngüsünde tespit edilen bulguların şirketin iç kontrol süreçlerinde önemli bir aksamaya neden olmadığı düşünülmektedir. Bu durumda satın alma ve ödeme döngüsünün bağımsız denetim çalışmaları sürecinde düşük seviyede bir risk oluşturduğu kanısına varılmıştır. Denetim riskinin bu alanda düşük belirlenmesi bağımsız denetim sürecinde daha az örnek üzerinde çalışma ve daha az kanıt toplamaya neden olacağından bu döngüde maliyet ve zaman tasarrufu sağlanacaktır. Bu alandaki tespitlerin diğer tespitlerle birlikte işletme yöneticilerine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

İşletmede iç kontrol sisteminin bulunmaması veya etkin olmaması halinde ise satın alma ve ödeme döngüsü ile ilgili olarak Bağımsız Denetim sürecinde denetim riski yüksek belirlenip, daha fazla örnek üzerinde çalışılıp, daha fazla kanıt toplanması gerekecekti. Bu durumda denetime daha fazla zaman ve emek harcanması gerekecek olup denetim maliyetinin yükselmesine neden olacaktır.

BÖLÜM 6

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmelerde iç kontrol sistemleri oluşturma görevi işletme yöneticilerine ait bir görevdir. İç kontrol sistemleri özellikle büyük işletmeler için çok önemli bir hale gelmiştir. İşletme yönetimi tasarlayacağı iç kontrol yöntemleri ile bir taraftan işletme varlıklarının korunması, işletmeyi önemli hata ve hilelere karşı koruma işlevinin yanında işletme verimliliği açısından fayda sağlarken, diğer yandan mali tablo kullanıcılarına doğru mali tablo sunma görevini yerine getirir. İç kontrol sistemi yanında sistemin devamlı olarak kontrolünü sağlayan, eksikliklerini saptayan, gözden geçiren, sistemin yenilenmesini sağlayan bir iç denetim birimi'de işletmede kurulmuş olmalıdır.

Bağımsız denetim süreci açısından iç kontrol sisteminin önemi ise giderek artmaktadır. Özellikle yaşanan skandallar sonucu Sarbanes-Oxley yasası ile denetçilere ek görev ve sorumluluklar düzenlenmiştir. Bağımsız denetim sürecinin planlamasında işletmenin iç kontrol sistemini incelemek bir zorunluluktur. Bağımsız denetçinin denetim sürecinde işletmenin iç kontrol sürecini tanıması, değerlendirmesi, denetim çalışmalarını planlayabilmek ve kontrol riskini belirlemek sorumluluğu daha çok artmıştır.

Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini tanıması; işletmenin iç kontrol yapısını, kontrol ortamını, muhasebe sistemini ve kontrol prosedürlerini tanıması ile gerçekleşir. Bu sürecin anlaşılması işletmedeki risklerin anlaşılmasını, önemli hata ve yanlışlıkları tespit etmesini sağlar. Bağımsız denetçi iç kontrol sistemini inceleyerek, elde edeceği bilgilerle sistemin ön değerlemesini yapar, yapacağı kontrol testleri ile sistemin işleyişini test ederek eksikleri saptar. Bağımsız denetim sürecinde tasarlayacağı denetim tekniklerini belirler.

Etkin olan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede; Denetim riski azalır, denetim süresi kısalmır, denetim kolaylaşır, denetim alanı daralır, denetim raporundaki savın güvenilirliği artar, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır. Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız denetim çalışmasını olumlu yönde etkiler ve riski azaltır.

Etkin olmayan bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede ise; Denetim riski artar, denetim süresi uzar, denetim zorlaşır, denetim alanı genişler.

İşletmede iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa olsun denetçilerin iç kontrol sistemine tamamen güvenmeleri söz konusu olamaz. Denetçi kontrol riski düzeyi ne olursa olsun, asgari denetim tekniklerini uygular, önemli hesap bakiyeleri ve işlemler için asgari seviyede destekleyici denetim teknikleri uygular. Küçük işletmelerde etkin iç kontrol sistemi sağlamak mümkün olmaz, denetçi bu tür işletmelerde kontrol yordamlarını anlamaya çalışmaz ve kontrol riskini maksimum düzeyde tutar.

Denetçi denetim çalışmalarında iç denetçiden yararlanabilir, bazı çalışmalarda iç denetçilerin çalışmalarından yararlanabilir, bazı çalışmaları iç denetçilere yaptırabilir, bunun için iç denetçiye güvenmesi ve iç denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığına güven duyması gereklidir.

Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminde; işletmeye sağlayacağı sayısız faydalar yanında tezimizin ana konusu olarak; İç kontrol sisteminin etkin olması, bağımsız denetim sürecinin planlamasını kolaylaştırır, hata ve hileleri önlemede pozitif katkılar sağlar, güvenilir mali tablolar elde etmek mümkün olur, denetimde güvenilir kanıtlar elde etmek daha mümkün hale gelir, denetime harcanan zaman azalır, denetim maliyeti azalır.

Uygulama bölümünde; satın alma ve ödeme döngüsü irdelenmiştir. Genel olarak satın alma ve ödeme döngüsü ve örnek işletmede süreç incelenmiştir. Uygulama örneğinin incelenmesinin iç kontrol sistemi ve bağımsız denetim süreci açısından değerlendirmesi yapılmıştır.

Çalışmamızın uygulama kısmında işletmeler açısından çok önemli olan satın alma ve ödeme döngüsü incelenmiştir. Bu döngünün etkinliğine göre denetimin kapsamı değişmektedir. Bu tezde yalnızca satın alma ve ödeme döngüsünün denetim süreci üzerindeki etkisi incelenmiştir. Denetim kalitesi ve etkinliği açısından diğer işletme süreçlerinin de ayrıntılı olarak incelenmesi gerekir. Yapılacak farklı çalışmalarla işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve bunların bağımsız denetim süreçlerine etkisi ile ilgili bağımsız denetim şirketleri için kapsamlı çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Ali Alper Günel, **İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde bir uygulama**, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 2010, 393,

Arzu Özgül ve Serhat Akmeşe, **Akademik Forum 2012**, TİDE Yayın No.5

Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Işık YMM A.Ş. Yayını, İstanbul, 1996,

Çetin Özbek, **İç Denetim**, TİDE Yayınları, İstanbul, 2012,

Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2013,

Ercan Alptürk, **İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008,

Ersin Güredin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü yayınları No. 50, İstanbul, 1998,

Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990,

Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008,

Hayrettin Uysal, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Detay yayıncılık, Ankara, 2013

Kobi'lerde İç Denetim iç pratik bilgiler, İSMMMÖ Yayını, İstanbul, 2013,

Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMÖ Yayını, 2009,

Mehmet Yazıcı, **Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik (Görüşler ve Değerlendirmeler)**, TOBB Yayınları, Ankara, Sayı: 26, 1987

Melih Erdoğan, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005

Murat Azaltun, **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1999,

Münevver Yılandı, Birol Yıldız ve Murat Kiracı, **Muhasebe Denetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013

Münevver Yılandı, **İç Denetim**, Nobel Yayın, Ankara, 2006,

Nejat Bozkurt, **İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri**, Alfa Yayın, İstanbul, 2011,

Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım, İstanbul, 2012,

Nermin Çıtak ve Engin Ergüden, **Akademik Forum 2012**, TİDE Yayın No.5

Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2010,

Oktay Taş ve Cem Niyazi Durmuş, **SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim**, Alfa yayınları, İstanbul, 2008

Seval Kardeş Selimoğlu ve diğerleri **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011

Şaban Uzay, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayınları, Ankara, No.132, 1999

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, 2008, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 339

Uluslararası İç Denetim Standartları, TİDE yayını, İstanbul, 2010

Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Basım, İstanbul, 2001

Vasfi Haftacı, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2011

Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, TÜRMOB Yayınları 215, Ankara

MAKALELER

A.Kadir Tuan ve M. Ünsal Memiş, *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 60, Ekim 2013, s.3

Adil Topuz, *İşletmelerde İç Kontrol Nedir, Standartları nelerdir?* **Mali Pusula**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2007, sayı 31,

Adnan Dönmez ve Ayten Ersoy, *Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*, **Bilig**, Ahmet Yesevi Üniversitesi, Kış 2006, Sayı 36

Adnan Sevim ve Mustafa Gül, *Elektronik İşletmelerde (e-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi*, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XIV, S II, 2012)

Bayram Aslan, *Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim*, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 77, Nisan-Haziran 2010,

Ceren Ayça Göçen, *Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim : Parmalat Vakası*, **Mali Çözüm** 97, İSMMMOMO Yayını,

Canol Kandemir ve Şenol Kandemir, *Muhasebe Hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında kullanılan çağdaş araç ve yöntemler*, **Mali Çözüm**, İSMMMOMO Yayını, Kasım Aralık 2012,

Cemal İbiş ve Özgür Çatıkkaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Bakış*, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2012, sayı 85,

Hasan Abdioğlu, *İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları*, **Sayıştay Dergisi**, Ocak-Mart 2008, Sayı 68

Hayrettin Usul ve İsmet Titiz, *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2011, Sayı 49.

Hüseyin Akay, *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, **Vergi Dünyası**, Ekim 1995, Sayı 170

İsa Cankar, *Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim*, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2006, Sayı 61

İzzet Gökhan Özbilgin, *Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi*, **Gazi Üniv.İktisadi ve İdari Bilimler Fak.Dergisi** 12/2 (2010)

Kadir Dabbağoğlu, *İç Kontrol Sistemi*, **Mali Çözüm**, İSMMMOMO Yayını, 2007, Sayı 82,

Koray Tuan, *Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:13.Sayı:2.Aralık 2009,

Mahmut Demirbaş, *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1

Mahmut Demirbaş, *Public Company Accouting Oversight Board'a göre iç kontrol birimlerinin faaliyetlerinde yönetimin sorumlulukları ve denetçi raporları*, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 10, Sayı 4, Aralık 2008, Mödav yayını,

Mehmet Kalkınoğlu, *İç Kontrol Sistemi*, **Vergi Dünyası**, Eylül 2003, Sayı 265,

Mehtap Karakoç, *Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2013, Sayı 59,

Metin Atmaca, *Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XIV, S I, 2012)

Nuran Cömert, *Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol, İç Denetim*, **İç Denetim**, TİDE Yayını, Kış 2008, sayı 21,

Orhan Akışık, *İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri*, **Muhasebe Denetime Bakış**, Ocak 2005, TÜRMOB Yayını,

Özgür Çatıkkaş ve Gürdoğan Yurtsever, *Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme*, **Mali Çözüm** İSMMMO Yayını, Yıl 2007, Mayıs-Haziran Sayı 81,

Özgür Çatıkkaş ve Yıldırım Ercan ÇALIŞ, *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2010, Sayı 45,

Recai Akyel, *Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:2010 Cilt:17 Sayı:1 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa

Selda Türedi, *İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi*, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Yıl:2012, C:4, S:1

Serkan Akçay, *Türkiye’de İç Denetim Sürecinin Kamu Kurumlarının Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkinliği: Belediyeler Üzerine Bir Uygulama*, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XV, S I, 2013)

Sezayi Özten ve Sibel Karğın, *Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci*, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** (C.XIV, S II, 2012)

Suat Kara ve Ayşe N. Yereli, *İç Denetimde Risk Yönetimi ve İMKB – İmalat Sektöründe bir Uygulama*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2012, Sayı 54

Şerafettin Sevim ve Ayşenur Eliuz, *Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma*, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2007, Sayı 36

Tamer Aksoy, *Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi*, **Mali Çözüm** Sayı 73, İSMMMO Yayını,

Tamer Aksoy, *Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği : Analitik Bir İnceleme*, **Mali Çözüm**, Sayı 72, İSMMMO Yayını

Yavuz Çiftçi ve Alper Çiftçi, *İç Kontrol Sistemi-Bağımsız Denetim İlişkisi İle İlgili Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerin İncelenmesi*, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2007/3

İTERAKTİF YAYINLAR

Ali Alagöz, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi ilişkisinin hata ve hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf

Ali Kamil Uzun, *Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü*, <http://www.icdenetim.net/makaleler/84-aile-isletmelerinde>

Ali Kamil Uzun, *İç Denetim Nedir*, Dünya Gazetesi, 28 Mayıs 2008,

Ali Kamil Uzun, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*, <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>

Ali Kamil Uzun, *Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*, http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx

Ali Kamil Uzun, *Yeni TTK'da İç Denetim Üzerine Düzenlemeler* <http://www.icdenetim.net/makaleler/113-yeni-ttkda-c-denetim-uezerine-duezenlemeler>

Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, *İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>

Durmuş Acar, Serpil Senal ve Hayrettin Usul, *Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları üzerine bir araştırma*, Selçuk Üniversitesi, **İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/211348092686.pdf

Emre Akbulut, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma*, Electronic Journal of Vocational Colleges May/Mayıs 2012, http://www.ejovoc.org/makaleler/may_2012/pdf/16.pdf

Hasan Türedi, *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol*, http://www.bjmer.net/Makaleler/1021445078_99-127%20t%C3%BCredi.pdf

<http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Kamuda%20%20C4%B0%C3%A7%20Kontrol.pdf>,

İntosai : Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, çev. Baran Özeren, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>

İç Kontrol Sisteminin Faydaları, <http://www.yenittk.com/tr/kurumsal-yonetim-kurumsallasma-risk-yonetimi-ic-kontrol-ve-ic-denetim-ic-kontrol-ic-kontrol-sisteminin-faydalari.html>

Muhammet Bezirci ve Fehmi Karasioğlu, *Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi*, http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/171348090545.pdf

Süleyman Uyar, *Bağımsız Denetim Mesleğinin Geleceği*, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/021/>

Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi - 2010, s. 44

http://www.arastirmax.com/bilimsel_yayin/6420/2/2/37-60_ufrs-uygulamalarinda-i%C3%A7-kontrol-sisteminin-etkisi-%C3%B6nemi

Şaban Uzay ve Seçkin Gönen, *Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri*, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf>,

http://www.bjmer.net/Makaleler/1021445078_99-127%20t%C3%BCredi.pdf

DİĞER YAYINLAR

Ali Altuğ Biçer, *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin rolü ve Bir uygulama*, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniv. SBE, İstanbul, 2006,

Alper Acındı, *İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, **Yüksek Lisans Tezi**, İ.T.Ü Fen Bilimleri Enstitüsü, 2007,

Canol Kandemir, *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, **Doktora Tezi**, 2010, Çukurova Üniv. SBE İşletme Anabilim Dalı,

Çiğdem Baskıcı, *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama*, Ankara Üniv. SBE İşletme Ana bilim dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2012,

Duygu Tuncay, *İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması*, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniv. SBE, İstanbul, 2011,

Halim Akbulut, *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Afyon Kocatepe Üniv. SBE, **Doktora Tezi**, 2010,

Levent Sezal, *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, **Doktora Tezi**, 2006, Çukurova Üniv. SBE İşletme Anabilim Dalı,

Mehmet Ünsal Memiş, *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerine Bir Saha Araştırması*, **Doktora Tezi**, Çukurova Üniv. SBE İşletme Ana Bilim Dalı, 2006

Nihat Kırmızı, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim karar sürecindeki yeri*, Marmara Üniv.SBE İşletme Anabilim Dalı, **Yüksek Lisans Tezi**, 2007

Yasin Ulusoy, *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, **Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE Özel Hukuk Ana bilim dalı, 2006

İç Denetçilerin Çalışma, Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.

ÖZGEÇMİŞ

1956 yılında Hozat (Tunceli) 'de doğan Kamber KAYA, orta öğrenimini Elazığ Devrim Orta okulu'nda, liseyi Elazığ Ticaret lisesi'sinde tamamlamıştır. 1980 Yılında Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi (AİTİA) Bankacılık Sigortacılık Yüksek okulu, Bankacılık bölümü'nden mezun olmuştur. 2006 yılına kadar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (S.M.M.M) olarak çalışmış olup, 2006 yılından beri Yeminli Mali Müşavir (Y.M.M) olarak serbest meslek faaliyeti yürütmektedir. 2011 yılından itibaren Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim dalı, Muhasebe ve Denetim yüksek lisans programına devam etmiştir. Evli ve Ceren Baran adında iki çocuğu vardır.