

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN  
KANTİTATİFSEL (SAYISAL) DEĞERLENDİRİLMESİ,  
ETKİNLİĞİ VE STOK KONTROL SİSTEMİNDE  
ANALİTİK UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Fatma UMAÇ**

**Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ**

**İstanbul – 2014**

**T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN  
KANTİTATİFSEL (SAYISAL) DEĞERLENDİRİLMESİ,  
ETKİNLİĞİ VE STOK KONTROL SİSTEMİNDE  
ANALİTİK UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Fatma UMAÇ**

**Danışmanı  
Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ**

**İstanbul – 2014**

T.C.  
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Öğrencisi Nedim Fatma UMAY Anabilim/Anasanat. Dalı Muhasebe ve Mali Programı Tezli Yüksek Lisans tarafından hazırlanan

"İşletmelerde K. Kontrol Sisteminin Kariyerdeki (Dayı ve)  
Değerlendirilmesi, Etkinliği ve Etik Kontrol Sistemleri"  
adlı bu çalışma jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sınav Tarihi: 13.06.2014

(Jüri Üyesinin Ünvanı, Adı, Soyadı ve Kurumu):

İmzası:

Jüri Üyesi: Yr. Doç. Dr. Mehmet KARAGÖZ  
Danışman: Halil Ünv. İktisat ASD/ABD Öğr. Üyesi

Mehmet Karagoz

Jüri Üyesi: Prof. Dr. İzzet AKSOY  
Halil Ünv. İktisat ASD/ABD Öğr. Üyesi

İzzet Aksoy

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Mehmet Celal BAKLA  
Halil Ünv. İktisat ASD/ABD Öğr. Üyesi

Mehmet Celal Bakla

Jüri Üyesi: .....  
.....Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

Jüri Üyesi: .....  
.....Üniv. .... ASD/ ABD Öğr. Üyesi (Yedek)

Celen Evrak  
Tarih 13.06.14  
Sayı  
Ek 691

## ÖNSÖZ

“İşletmelerde iç kontrol sisteminin kantitatifsel (sayısal) değerlendirilmesi, etkinliği ve stok kontrol sisteminde analitik uygulama” isimli araştırma Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı’nda tez olarak hazırlanmıştır. Yüksek lisans tez çalışmamın tamamlanması süresince ilgi ve desteğini eksik etmeyen tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet Kahveci’ye katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca bana destek olan ve desteklerini her zaman yanımda hissettiren aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2014

Fatma UMAÇ

# İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa No.</b>
TEZ ONAY SAYFASI .....	I
ÖNSÖZ .....	II
İÇİNDEKİLER .....	III
KISALTMALAR LİSTESİ .....	XI
TABLolar LİSTESİ .....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	XIV
GENEL BİLGİLER - ÖZET .....	XV
GENERAL KNOWLEDGE - ABSTRACT .....	XVII
GİRİŞ .....	XVIII

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KONTROL VE İÇ KONTROL KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

1. 1.Kontrol Kavramı .....	1
1.1.1. Kontrollerin Özellikleri .....	2
1.1.1.1. Zamanlama .....	3
1.1.1.2. Ekonomik Davranma .....	3
1.1.1.3. Sorumluluk .....	3
1.1.2. Kontrol Türleri .....	4
1.1.2.1. Önleyici Kontroller .....	4
1.1.2.2. Tespit Edici Kontroller .....	5
1.1.2.3. Yönlendirici Kontroller .....	5
1.1.2.4. Düzeltici Kontroller .....	5
1.1.2.5. Boşluk Doldurucu ve Telafi Edici Kontroller .....	6

1.1.3. Kontrol Süreci ve Temel Aşamaları .....	6
1.1.4. Kontrol Süreci Prensipleri .....	8
1.1.4.1. Gayelerin Üstünlüğü Prensipleri .....	8
1.1.4.2. Uygunluk Prensipleri .....	9
1.1.4.3. Mevcut Standartlar Prensipleri .....	9
1.1.4.4. İstisnalar Prensipleri .....	9
1.1.4.5. Problem Yaratmama Prensipleri .....	9
1.1.4.6. Tedbir Sorumluluğu Prensipleri .....	9
1.1.4.7. Esneklik Prensipleri .....	9
1.1.4.8. Uygun Alternatif Prensipleri .....	10
1.1.4.9. Zamanında Uygulama Prensipleri .....	10
1.1.5. İşletmelerde Kontrol Fonksiyonunun Önemi .....	10
1.1.6. Kontrol Sistemi ve Etkili Bir Kontrol Sisteminin Özellikleri .....	11
1.2. İç Kontrol Kavramı .....	12
1.2.1. İç Kontrolün Kapsamı .....	16
1.2.2. İç Kontrol Yapısının Unsurları .....	17
1.2.2.1. Kontrol Ortamı .....	17
1.2.2.1.1. Yönetimin Düşüncesi ve Yaklaşımı .....	19
1.2.2.1.2. Organizasyon Yapısı .....	19
1.2.2.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi İşlevi .....	19
1.2.2.1.4. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı .....	19
1.2.2.1.5. Yönetimin Kontrol Yöntemleri .....	19
1.2.2.1.6. İç Denetim İşlevi .....	20
1.2.2.1.7. Personel Politikaları ve Prosedürleri .....	21
1.2.2.1.8. Dış Etkenler .....	21
1.2.2.2. Muhasebe Sistemi .....	21

1.2.2.3. Kontrol Prosedürleri .....	22
1.2.2.3.1. Genel Kontroller .....	23
1.2.2.3.2. Uygulama Kontrolleri .....	25
1.2.2.3.3. Aktifler Üzerindeki Kontroller .....	27
1.2.2.3.4. Verilerin Güvenliği .....	27
1.2.3. İç Kontrol Standartları .....	27
1.2.3.1. Genel Standartlar .....	28
1.2.3.2. Ayrıntılı Standartlar .....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

2. 1. İç Kontrol Sistemi .....	31
2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi .....	31
2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları .....	34
2.1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları .....	35
2.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları .....	38
2.1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları .....	38
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması .....	40
2.1.3.1. Yönetsel Kontrol .....	41
2.1.3.2. Muhasebe Kontrolü .....	42
2.1.3.2.1. Varlıkların Korunması .....	43
2.1.3.2.2. Finansal Kayıtların Güvenilirliği .....	44
2.1.3.2.3. Kıymet Hareketleri .....	44
2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Unsurları .....	44
2.1.4.1. Kontrol Ortamı .....	45
2.1.4.2. Risk Değerleme .....	50
2.1.4.3. Kontrol Faaliyetleri .....	54

2.1.4.4. Bilgi ve İletişim .....	57
2.1.4.5. İzleme .....	59
2.1.5. İç Kontrol Sistemi Temel İlkeleri .....	62
2.1.6. İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Araçlar .....	65
2.1.6.1. Organizasyon .....	65
2.1.6.2. Politikalar .....	66
2.1.6.3. Prosedürler .....	66
2.1.6.4. Personel .....	67
2.1.6.5. Muhasebe .....	67
2.1.6.6. Bütçeleme .....	68
2.1.6.7. Raporlama .....	68
2.1.7. İç Kontrol Sistemi Kurulma Nedenleri .....	69
2.1.8. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkat Edilecek Faktörler .....	69
2.1.8.1. Risk Faktörü .....	70
2.1.8.2. Maliyet Faktörü .....	71
2.1.9. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Faktörler .....	72
2.1.9.1. Organizasyon Yapısı .....	72
2.1.9.2. Yönetim Yaklaşımı .....	74
2.1.9.3. İç Denetim .....	74
2.1.9.4. Muhasebe Sistemi .....	75
2.1.10. İç Kontrolün Etkinliğinin Belirlenmesi .....	77
2.1.10.1. İç Kontrolün Sınırları .....	77
2.1.10.2. İç Kontrolde Sorumluluk .....	78
2.1.10.3. İç Kontrolün Amaç ve Unsurlarının İç Kontrolün Etkinliğine Etkisi	79
2.1.11. İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler .....	80



2.1.11.1. Türkiye'de İç Kontrol İle İlgili Yapılan Düzenlemeler .....	80
2.1.11.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri .....	81
2.1.11.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) İç Denetim Tebliği Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri .....	82
2.1.11.1.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	84
2.1.11.1.4. Türk Ticaret Kanunu (TTK) Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri .....	84
2.1.11.2. İç Kontrol Sistemindeki Uluslararası Düzenlemeler .....	86
2.1.11.2.1. COSO İç Kontrol Modeli .....	87
2.1.11.2.2. COSO İç Kontrol Bileşenleri .....	90
2.1.11.2.3. CobiT İç Kontrol Modeli .....	95
2.1.11.2.4. CoCo İç Kontrol Modeli .....	97
2.1.11.2.5. eSAC İç Kontrol Modeli .....	99
2.1.11.2.6. WebTrust İç Kontrol Modeli .....	100
2.1.11.2.7. SysTrust İç Kontrol Modeli .....	101
2.1.11.2.8. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	103
2.1.11.2.9. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INSTOSAI) ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	105
2.1.11.2.10. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	105
2.1.11.2.11. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	107
2.1.11.2.12. Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	107
2.1.11.2.13. Sarbanes - Oxley Yasası ve İç Kontrol Düzenlemeleri .....	108

2.1.12. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi .....	109
2.1.12.1. İç Kontrol Sisteminin Tanınması .....	109
2.1.12.1.1. Not Alma Yöntemi .....	110
2.1.12.1.2. Anket (Soru) Formu Uygulama Yöntemi .....	111
2.1.12.1.3. Akış Şemaları Yöntemi .....	113
2.1.12.2. İç Kontrol Sisteminin Ön Değerlemesi .....	115
2.1.12.3. İç Kontrol Sistemindeki Eksikliklerin Test Edilmesi ve İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi .....	115

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### STOK KONTROLÜ VE STOKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1. Stok Kavramı .....	118
3.1.1. Stok Hesapları .....	119
3.1.1.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150) .....	119
3.1.1.2. Yarı Mamuller - Üretim Hesabı (151) .....	120
3.1.1.3. Mamuller Hesabı (152) .....	120
3.1.1.4. Ticari Mallar Hesabı (153) .....	121
3.1.1.5. Diğer Stoklar Hesabı (154) .....	121
3.1.1.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-) (158) .....	122
3.1.1.7. Verilen Sipariş Avansları Hesabı (159) .....	122
3.1.2. Stok Çeşitleri .....	123
3.1.2.1. Hammaddeler .....	123
3.1.2.2. Yarı İşlenmiş Mallar .....	123
3.1.2.3. Nihai Mallar .....	123
3.1.2.4. Hazır Parçalar .....	124
3.1.2.5. Yardımcı Malzemeler .....	124

3.2. İşletmelerde Stok Bulundurma Nedenleri .....	124
3.3. İşletmelerde Stok Bulundurmama Nedenleri .....	125
3.4. Stok Maliyetleri .....	125
3.5. Stok Denetimi Kavramı .....	126
3.6. Stok Kontrolü Kavramı .....	127
3.7. Stok Kontrolünün Amacı .....	128
3.8. Stok Kontrolünün Önemi ve Yararları .....	128
3.9. İşletmelerde Stoklarla İlgili İç Kontrol Sistemi .....	129
3.9.1. Örgüt Yapısı .....	129
3.9.2. Stok Alımlarının Yapılması .....	130
3.9.3. İşlemlerin Kayıtlara Geçirilmesi .....	131
3.9.4. Varlıklara Erişim .....	132
3.9.5. Defter Kayıtları İle Karşılaştırma .....	132

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROLÜN STOKLAR ÜZERİNDE ETKİSİ VE STOK KONTROL SİSTEMİNDE ANALİTİK UYGULAMA

4.1. Uygulamanın Amacı .....	134
4.2. Uygulamanın Metodolojisi .....	134
4.3. Türkiye'de Ayakkabı Sektörü .....	134
4.4. Dünyada Ayakkabı Sektörü .....	138
4.5. Uygulamanın Gerçekleştiği X Firması İle İlgili Genel Bilgiler .....	140
4.5.1. Firmada Bir Çift Ayakkabı İçin Oluşan Ortalama Maliyet .....	141
4.5.2. Firmada Ayakkabı Üretiminin Seyri, Üretim Aşamaları .....	142
4.5.3. Firmada Ayakkabı Üretimi İçin Kullanılan Hammadde ve Malzemeler .....	143
4.5.4. Firmada Ayakkabı Üretimi İçin Kullanılan Makineler .....	144
4.6. Uygulama Sonuçları .....	146

4.6.1. Üretim Planlanması .....	146
4.6.2. Talep Tahmini .....	147
4.6.3. Ürün Tedarik Yönetimi .....	147
4.6.4. Stok Yönetimi .....	147
4.6.5. Kapasite Planlama .....	147
4.6.6. Firmada Düzen .....	147
4.7. Stok Kayıtlarında Üpk'nın Firma Faaliyetlerine Uygulanması .....	149
4.7.1. Bilgisayar İle Kayıtlama .....	149
4.7.2. Depo (Ambar)'da Kontrol ve Manuel Kayıtlama .....	149
4.7.3. Stokların Denetimi ve Kontrolü .....	150

## BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ .....	157
KAYNAKLAR .....	160
ÖZGEÇMİŞ .....	171

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ASB</b>	: Denetim Standartları Kurulu
<b>AICPA</b>	: The American Institute of Certified Public Accountants
<b>BUMKO</b>	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
<b>BT</b>	: Bilgi Teknolojileri
<b>CICA</b>	: Certified Internal Controls Auditor
<b>Cobit</b>	: Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri
<b>COSO</b>	: Committee of Sponsoring Organizations
<b>ÇSGB</b>	: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
<b>EFQM</b>	: Avrupa Mükemmellik Ödülü
<b>eSAC</b>	: Electronic Systems Assurance and Control
<b>FCPA</b>	: Foreign Corrupt Practices
<b>FEI</b>	: Financial Executives Institute
<b>GAO</b>	: Genel Muhasebe Ofisi
<b>GKGDS</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IMA</b>	: Institute of Management Accountants
<b>INTOSAI</b>	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
<b>ISACA</b>	: International Systems Audit and Control Association
<b>ISACF</b>	: Information Systems Audit and Control Foundaiton
<b>ISO</b>	: International Organization

- M.B** : Maliye Bakanlığı
- SEC** : Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
- SGDB** : Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
- UDS** : Uluslararası Denetim Standartları

## TABLO LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
Tablo 1.1 : Kontrol Türlerinin Gruplandırılması .....	5
Tablo 2.1 : İç Kontrol Sistemi.....	38
Tablo 2.2 : Görevlerin Ayrımı İlkesi.....	54
Tablo 2.3 : Finansal Raporlama Üzerine Etkin İç Kontrolü Başarmak İçin 20 Temel Prensip.....	57
Tablo 2.4 : WebTrust ve SysTrust Hizmetlerine İlişkin İlkeler.....	96
Tablo 2.5 : İç Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması .....	97
Tablo 2.6 : İç Kontrol Soru Kağıdı Örneği .....	<b>105</b>
Tablo 4.1 : Türkiye'nin Ayakkabı İhracatı .....	130
Tablo 4.2 : Ayakkabı İhracatının Ürün Gruplarına Göre Dağılımı.....	132
Tablo 4.3 : Kıtalar İtibariyle Ayakkabı Üretimi (Milyon Çift).....	135
Tablo 4.4 : Ayakkabı Üretimi İçin Kullanılan Hammadde ve Malzemeler .....	137
Tablo 4.5 : Ayakkabı Üretimi İçin İhtiyaç Duyulan Makineler.....	138
Tablo 4.6 : Stoklarla İlgili İç Kontrol Soru Kağıdı .....	138

## ŞEKİL LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
Şekil 1.1 : Kontrol Süreci.....	6
Şekil 1.2 : Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar.....	19
Şekil 1.3 : Görevlerin Ayrılığı İlişkisi .....	23
Şekil 2.1 : Risk Değerleme Süreci .....	51
Şekil 2.2 :Risk Yönetim Süreci.....	67
Şekil 2.3: COSO İç Kontrol Küpü .....	85
Şekil 2.4: COSO İç Kontrol Pramidi .....	86
Şekil 2.5: CoCo Model Yapısı .....	92
Şekil 2.6: Akış Şemalarında Kullanılan Semboller.....	107
Şekil 2.7: Akış Şeması Örneği .....	108
Şekil 2.8: İç Kontrol Süreci.....	111
Şekil 4.1 : Krizin Yıllara Göre Ayakkabı Üretimine Etkisi .....	129
Şekil 4.2 : Ayakkabı İhracatının Türlerine Göre Dağılımı .....	131
Şekil 4.3 : X Firması Düzeni.....	141



## **GENEL BİLGİLER**

Adı ve Soyadı : Fatma UMAÇ  
Anabilim Dalı : İşletme  
Programı : Muhasebe ve Denetim  
Tez Danışmanı : Yrd. Doç.Dr. Mehmet KAHVECİ  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Kasım 2014

## **İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KANTİTATİFSEL (SAYISAL) DEĞERLENDİRİLMESİ, ETKİNLİĞİ VE STOK KONTROL SİSTEMİNDE ANALİTİK UYGULANMA**

### **ÖZET**

İç kontrol; kurum ve organizasyonlarda yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliğini ve verimliliğini, mali raporlama sisteminin güvenilirliğini ve yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan, bu konuda makul güvence verebilmek adına için tasarlanmış aynı zamanda iş süreçleri içinde yer almasından dolayı sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır. 1940'lı yıllardan 1970'li yıllara kadar iç kontrol ile ilgili birçok sistem ortaya çıkarılmış ve iç kontrol ile ilgili sürekli iyileştirmeler yapılmıştır. 1970'lerin ortalarında Amerika'da Watergate savcısının yaşanan hileli finansal raporlama vakalarına dikkat çekmesi sonucu konu ile ilgili 1977'de Yabancı Yolsuzluk Kanunu çıkarılmıştır. Kavramın önem kazanması ise özellikle 1980'li yılların ortasında ABD'de yaşanan hileli finansal raporlama vakaları sonucunda olmuştur. Yaşanan bu vakalar sonucunda 1980'li yılların sonunda Treadway Komisyonu kurulmuştur. Komisyon 1987 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili bir rapor yayınlarak iç kontrolle ilgili ortak bir anlayış için çağrıda bulunmuş ve Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO oluşturulmuştur.

Yapmış olduğum çalışma etkin bir iç kontrol yapısının nasıl kurulduğu, iç kontrol ile ilgili süreçler ve iç kontrolün stoklar üzerinde nasıl uygulandığı konusunda rehber olmayı amaçlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde temel olarak kontrol ve iç kontrol kavramının ne olduğuna ve detaylarına, ikinci bölümünde iç kontrol sistemlerinin oluşumuna, özelliklerine, iç kontrol ile ilgili

yapılan düzenlemeler ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine, üçüncü bölümde stok kavramı, stok ile ilgili hesaplar ve iç kontrolün stoklar üzerindeki etkisine yer verilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümde ise iç kontrolün stoklar üzerindeki etkisini göstermek amacıyla yapılan uygulamaya yer verilmiştir. Bu uygulamada stokların kontrolü, iç kontrolün basamaklarından olan üretim, planlama ve kontrol olarak adlandırılan üçlü stok takibi yöntemine göre uyarlanarak çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Kontrol, İç Kontrol, Stok, Stok Kontrol, Üretim, Planlama ve Kontrol

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname : Fatma UMAC  
Field : Business Administration  
Program : Accounting and Auditing  
Supervisor : Mehmet KAHVECİ  
Degree Awarded and Date : Master – October 2014

### **THE QUANTITATIVE ASSESSMENT AND ACTIVITY OF INTERNAL AUDITING SYSTEM AND THE ANALYTICAL IMPLEMENTATION IN STOCK CONTROL SYSTEM IN BUSINESS**

Because of the fact that it takes a place in the bussiness process, Internal Control is a concept, described as a system, that is led by board of directors, managers and employees, aiming to provide the effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, regulatory compliance and also designed for obtaining reasonable assurance in this regard. Internal control is a process that supports to companies for not to be a victim of fraud. The concepts about Internal control has emerged in 1940's. In the middle of 1970's in USA, due to the fact that the prosecutor of Watergate attracted attention to cases of fraudulent financial reporting Watergate prosecutor to draw attention to cases of internal control concept has been raised again and because of that foreign corrupt practices act was enacted in 1977. In the middle of the 1980's, as a result of fraudulent financial reporting cases in USA, the concept has become to gain much more significance. The Treadway Commission was established at the end of the 1980s, as a result of those occurred cases. After publishing a report about Fraudulent Financial Reporting, The Treadway Commission invited for a common understanding about internal control eventually The Committee of Sponsoring Organizations - COSO - was established in 1987.

This study is intended to be guide how to set an effective internal control structure and also how to implement internal control and its processes on inventories. In the first part of the study, basically, it has been mentioned that what the concepts of control and internal control are and those of details. In the second part, it has been referred to the formation, evaluation and features of the internal control system and also referred to the regulations regarding internal control. In the third part of study, it has been emphasized the concept of inventory, accounts related to inventory and the

effect of internal control on inventories. In the fourth part, the study made in order to indicating the results of the effect of internal control on inventories has been given thus inventory control has been adapted to triple inventory tracking method - production, planning, control - which are ones of the stages of internal control and several recommendations have been made.

### **ABSTRACT**

**Keywords:** Control, Internal Control, Inventory, Inventory Control, Production Planning and Control

## 1. GİRİŞ

İç kontrol kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi; bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan süreçtir. İç kontrol aynı zamanda işletmelerin yolsuzluk kurbanı olmamasını makul olarak destekleyen bir süreçtir. Bu çalışmada iç kontrol ile ilgili temel özellikler, iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç kontrolün stoklar üzerindeki etkisi araştırılmış, yapılan çalışma sonucunda stoklar üzerinde iç kontrol bir uygulama ile değerlendirilmiş, sonuç ve önerilerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KONTROL VE İÇ KONTROL KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

#### 1.1. Kontrol Kavramı

Kontrol kavramı, “denetim” anlamına gelen Latince’de ve İngilizce’de “Control”, kelimesi ile ilgilidir (Yıllancı, 2006:3). *Contra (zıt)* ile *rotulus* (liste, defter, kağıt) kelimelerinden oluşmuş olan bu terim, kayıtlar aracılığıyla bir işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak ve incelemek anlamına gelmektedir (Altuğ, 2000:1-2). Denetim ve kontrol kelimeleri aynı kökten gelmekle birlikte anlam olarak birbirinden farklıdır. Kontrol bir sistem içinde yerleştirilmiş halde bulunan, otomatik olarak veya iş sürecine dâhil personel tarafından yürütülen faaliyetleri ifade eder. Denetim ise iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılır (Şen, 2008:6).

Yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan kontrol; kelime olarak, bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemektir (Adiloğlu, 2011: 95-96). Yine kelime anlamı ile kontrol; denetleme, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma, yoklama, arama, denetçi ve kontrolör anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu [TDK], 2013). Orijinali Fransızca olan (*contrôle*) kontrol, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanması şeklinde tanımlanmaktadır. Kontrol; yapılan faaliyetlerin ölçülmesi, belirlenen amaçlara ulaşmalarını sağlamak için çalışmaların düzeltilmesi, gözlem altına alınması işlemidir (Çukacı, 2012:5).

Bugün en genel anlamı ile kontrol; bir kişinin, bir örgütün veya bir konunun üzerinde egemenlik kurmayı ve onu istenilen yöne yöneltmeyi sağlayan yöntem ve davranıştır (Gürbüz, 1995:9). Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara,

faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır (Şen, 2008:6).

Yönetim biliminin kurucusu Fayol'a göre ise kontrol; her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapılıp yapılmadığının gözetimidir. Bu doğrultuda, yönetim sürecinin ilk aşaması olan planlama ile ulaşılmak istenen hedefler ortaya koyularak, yönetimin diğer bütün fonksiyonları ile bu amaç gerçekleştirilmeye çalışılır (Adiloğlu, 2011:95-96). Davis ise kontrolü, bir amacın başarılması için eylemleri ve planları olmaları gerektiği noktada, zorlayan ve düzenleyen bir süreç olarak tanımlamıştır. Diğer taraftan Tannenbaum kontrol kavramını; herhangi bir kişinin, grubun veya organizasyonun diğer bir grubu veya organizasyonu kasıtlı ve bilinçli olarak etkileme süreci olarak tanımlamıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 90).

İşletme biliminde kontrol, yönetsel faaliyetlerden biri olarak ele alınır. Yönetsel faaliyetler planlama, teşkilatlandırma, yürütme, koordinasyon ve kontrol olmak üzere başlıca beş fonksiyondan oluşur (Gürbüz, 1995: 9-10). İşletme yönetiminin beş temel fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonu, işletmenin tedarik, üretim, pazarlama, finansman, muhasebe gibi tüm faaliyet alanlarını içine alması nedeniyle geniş bir fonksiyondur (Tüm ve Memiş, 2012: 89).

Yönetsel faaliyetlerin sonuncusu olan kontrol, bir işletmede yapılan faaliyetlerin sonuçlarını belirleme ve bu sonuçları değerlendirme, gerekirse faaliyet ve neticelerin planlanan amaçlara uygun bir şekilde cereyan etmesini sağlayacak düzeltici tedbirleri alma işlemidir (Gürbüz, 1995: 9-10). Kontrol fonksiyonu, görevlerin planlara uymasını sağlamak amacıyla yapılan faaliyetleri kapsar (İmrek, 2005:359). Kontrol fonksiyonu ile hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı saptanır (Adiloğlu, 2011: 95-96).

### **1.1.1. Kontrollerin Özellikleri**

İşletme içinde ve dışında kontrollerin amacına ulaşması için taşınması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar zamanlama, ekonomik davranma ve sorumluluktur.

#### **1.1.1.1. Zamanlama**

İşletme içi ve dışında oluşabilecek muhtemel veya mevcut sapmaların erken ve zamanında tespit edilmesi kontrollerin maliyetlerini sınırlamada önemli rol oynamaktadır. Kontrollerin maliyetlerinin sınırlanması da ancak söz konusu maliyetin göz önünde bulundurulması ve yöneticilerin kontrolden kaynaklı ortaya çıkabilecek sorunlar üzerine alacağı önlemler ile mümkündür (Özten, 2011:24). Alınan önlemler ve sınırlamalar sonucu ortaya çıkan beklenmeyen sorunlar kontrolün zamanlama özelliğinden faydalanılarak tanımlanır ve zamanında müdahale edilerek sorundan kaynaklı oluşabilecek olumsuzluklar minimuma indirilir.

Standartlar üzerinde herhangi bir sapma var ise bu sapmalar, en kısa sürede saptanmalı ve düzeltilme yoluna gidilmelidir. Kontrolün zamanlama özelliğinin etkin bir şekilde uygulandığı işletmelerde, üretimde oluşan sapmalar en kısa sürede fark edilir ve düzeltilme yoluna gidilir. Böylece işletme verimliliğinden bir şey kaybedilmemiş olur (Sabuncuoğlu ve Paşa, 2002:27).

#### **1.1.1.2. Ekonomik Davranma**

Kontrollerin zamanlama özelliği ile oluşabilecek sorunlar minimuma indirilir ve maliyetler sınırlanır. Kontrolün bu özelliği akla kontrollerin bir diğer özelliği olan ekonomikliği getirmektedir. Kontrollerin, istenilen sonuçların minimum maliyet ve etkiyle elde edilmesi güvencesini vermesi gerekir. Kesin ya da tam bir kontrol mümkün olabilir fakat bu kontrolün maliyeti elde edilecek yarardan daha yüksek olmamalıdır. Kontrollerin potansiyel zararları ve maliyetleri azaltarak kendi maliyetlerini düşürmesi gerekir (Özten, 2011:24). Yani kontrolden sağlanacak olan yarar, yapılan harcamalara değmelidir (Şimşek, 2010:265). Bu nedenle yönetim sadece kontrollerin etkili olması ile değil, aynı zamanda tasarruflu olması ile ilgilenmelidir (Özten, 2011:24).

#### **1.1.1.3. Sorumluluk**

Kontrollerin işletme ve işletme içinde bulunan personel için sağladığı bir diğer fayda sorumluluk özelliğidir. Kontroller kişilerin görev ve sorumluluklarını



yerine getirmesinde fayda sağlamaktadır. Kişiler görev ve sorumluluklarını yerine getirirken söz konusu kontrolün sorumluluk özelliğine ihtiyaç duymaktadırlar. Kontrollerin amaç ve işleyişinden haberdar olunması, kontrollerin sağladığı sorumluluk özelliğinden yararlanılması istenilen amaçlara ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır (Özten, 2011:24).

### **1.1.2. Kontrol Türleri**

Kontroller, yapılma amacına ve aşamasına göre farklılık gösterirler. Bazıları gerçekleşmeden önce istenmeyen sonuçları önlemek için oluşturulur, bazıları ise istenmeyen sonuçlar gerçekleştiğinde onları tanımlamak için oluşturulur, bazıları da istenmeyen sonuçları tersine çevirmek için veya tekrar meydana gelmelerini engellemek için oluşturulur (Sarı, 2013:71-72). Gerçekleşmeden önce istenmeyen sonuçları önlemek için tasarlanan kontrollere önleyici kontroller, gerçekleştiklerinde istenmeyen sonuçları tanımlamak için tasarlanan kontrollere tespit edici kontroller, istenmeyen sonuçları tersine çevirmek için ya da tekrar ortaya çıkmamaları için düzeltici bir eylemin yapılmasının sağlanması amacı ile tasarlanan kontrollere ise düzeltici kontroller adı verilmektedir (Özten, 2011:25).

#### **1.1.2.1. Önleyici Kontroller**

İstenmeyen sonuçların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla uygulanan (Bozkurt, 2010), ortaya çıkabilecek sorunları çıkmadan engelleyen veya sorunu çözen kontrollerdir (Usul, 2013:101). Hataları önlemek amacıyla tesis edilen bu kontroller düzeltme masrafını ortadan kaldırdığı ya da azalttığı için idealdir (Özten, 2011:25). Bu kontrollere örnek olarak, yetkin personel istihdamı, etik kodlar, görevler ayrılığı ve iyi bir kontrol çevresi oluşturmak verilebilir. Buna ek olarak kilit, şifre ve güvenli personeli gibi tedbirler de fiziksel ve erişim kontrolleri olarak işlev görür (Kaya, 2009).

Önleyici kontrollerin amacı istenilmeyen olayların çözümünü ortaya çıkmadan önce tespit etme ve gerekli önlemleri alma şeklindedir. Önleyici kontroller; uygulama kontrolleri ve bilgi teknolojileri kontrolleri olarak dizayn edilir (Usul, 2013:101). Önleyici kontrollere şu örnekler verilebilir (Karacan ve Uygun, 2012:104):

- Görevlerin Ayrılığı İlkesi

- Bölümsel Yetkilendirme İlkesi
- Erişimin Sınırlandırılması İlkesi
- Yetki Limitlerinin Belirlenmesi İlkesi
- Kişisel Yetkilendirme İlkesi
- Fiziksel Koruma Önlemlerinin Alınması
- Genel Gözetimler

#### **1.1.2.2. Tespit Edici Kontroller**

Tespit edici kontroller, her bir personelin işletmenin ne miktarda varlığını zimmetinde tuttuğunu, işletmeye, borçlu veya alacaklı olduğu tutarları saptamaya, bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir (Karacan ve Uygun, 2012:104). Esas olarak önleyici kontrollerin etkililiğini ölçen bu kontroller, önleyici kontrollere göre daha maliyetlidirler (Özen, 2010:12).

Tespit edici kontroller gözden geçirme, yeniden hesaplama ya da mutabakatlar gibi faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonra uygulanmaktadır (Özen, 2010:12).

#### **1.1.2.3. Yönlendirici Kontroller**

Hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik açık bir yön ve rehberlik sağlayan (Kaya, 2009), üst yönetimin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayan ve onları güdüleyen kontrollerdir (Karacan ve Uygun, 2012:105). İnsanları motive etmek ve bir amaca yönlendirmek amaçlı, pozitif uygulamalardır. İstenen bir durumun meydana gelmesi veya oluşması için işlev görürler (Kaya, 2009). Acil durum prosedürleri, etik kodlar, mevzuat ve spesifik bir konuda verilen personel eğitimleri yönlendirici kontrollere örnek olarak verilebilir (irc.com.tr).

#### **1.1.2.4. Düzeltici Kontroller**

Uygun olmayan sonuçların gerçekleşmesi ve tespitinde devreye giren kontrollerdir (Özten, 2010:26). Ortaya çıkan hataların düzeltilmemesi ya da tekrarlanmasına izin verildiğinde işletmenin maruz kalacağı zararın boyutu düşünülecek olursa düzeltici kontrollerin önemi oldukça büyüktür (Sarı, 2013:72). Tanımlanan problemlerin doğru ve zamanında çözümüne yönelik olan düzeltici

kontrollere yönetim eylemleri, düzeltme ve takip uygulamaları örnek olarak verilebilir. Yangın söndürücüler, acil müdahale cihazları gibi sorunları doğru ve zamanında çözmeye yönelik araçlar da bu kategoriye girer (Kaya, 2009).

#### 1.1.2.5. Boşluk Doldurucu ve Telafi Edici Kontroller

Olmayan, ya da maliyeti çok yüksek olabilecek kontrollerin yerini kısmen doldurabilen, telafi etmeye yönelik kontrollerdir (Özen, 2010:14). Genellikle işlem sonrası gerçekleştirilen telafi edici kontroller ortaya çıkarıcı kontrollere göre daha kısa süreli ve dar kapsamlı kontrollerdir. Büyük oranda yöneticilerin, yargısal kararları çerçevesinde riskli gördükleri spesifik bazı alanlarda sonda usulü ile evrak incelemeleri gibi ani ve rutin olmayan işlemler ile aylık bütçeyle gerçekleşmelerin takibi gibi önlemlerden oluşur. İhbar hatları ve uygulamaları ortaya çıkarıcı ve önleyici bir nitelik taşısa da esasen boşluk doldurucu bir yapıya sahiptir (Ömürbek ve Altay, 2011).

**Tablo 1.1. Kontrol Türlerinin Gruplandırılması**

Önleyici Kontroller	İstenmeyen durumların meydana gelmesini
Tespit Edici Kontroller	Meydana gelmiş istenmeyen bir durumu
Yönlendirici Kontroller	Hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik rehberlik eden
Düzeltilici Kontroller	İstenen bir durumun meydana gelmesine ya da oluşmasına sebebiyet veren kontroller
Boşluk Doldurucu/Telafi Edici Kontroller	Olmayan ya da maliyeti çok yüksek herhangi bir kontrolün yerini kısmen de olsa doldurabilen kontroller

**Kaynak:** Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz-Ağustos-Eylül. Erişim Tarihi: 10 Ocak 2014, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>

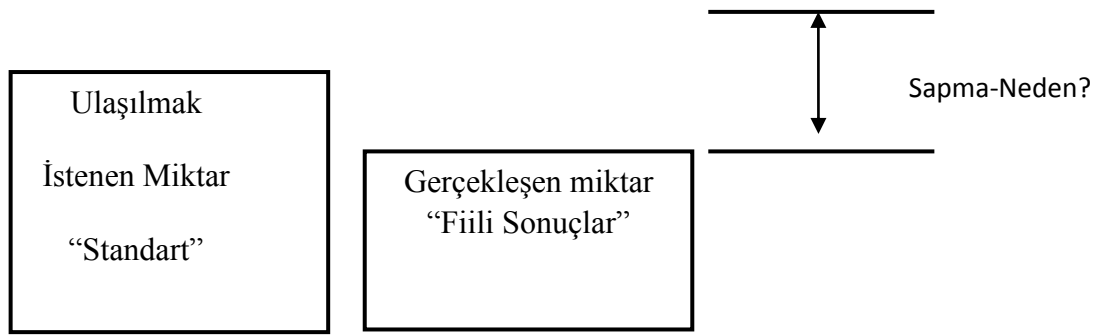
#### 1.1.3. Kontrol Süreci ve Temel Aşamaları

Kontrol, risklerin oluşmasını engelleyebilen, risk unsurlarının meydana gelmesi durumunda bunları ortaya çıkarabilen, bu riskleri düzenleyebilen ya da çalışanları düzenlemelere uygun şekilde davranmaları konusunda yönlendiren bir

fonksiyondur (Keskin, 2006:82). Bir işlev olarak kontrol, yönetimin belli başlı beş temel işlevinin (planlama, örgütleme, yönetim, eşgüdümleme ve kontrol) sonuncusunu oluşturmaktadır (Şimşek, 2010:251). Kontrolün temeli, mevcut faaliyetlerden elde edilen sonuçların planlama sürecinde belirlenen amaçlara karşı denetlenmesinde yatar. Bu yüzden planlama ve kontrol bir bütün olarak düşünülebilir. Kontrol kavramının temeli, yapılan bir faaliyetin istenen sonuçları verip vermediğini anlamakta yatar. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi kontrolün olabilmesi için, istenen sonuçların bilinmesi gerekir. (<http://www.muhasabedersleri.com/>)

Kontrol, planlanan ve gerçekleşen sonuçlar arasındaki sapmayı belirleme sürecidir. Organizasyonların planlardaki performansı gösteremedikleri zaman, yöneticinin hızlı bir şekilde düzeltici faaliyetlere girmesi gereklidir. Bu faaliyetler, planı yeniden gözden geçirerek ulaşılmak istenen sonuçları yeniden saptamayı içerdiği gibi, orijinal bir plan geliştirmeyi de içermektedir. Yönetimin kontrol fonksiyonu, örgüt amaçlarının ve planlarının ne ölçüde gerçekleştiğini ortaya koyar ve varsa amaçlardan sapmaları ortaya çıkararak, bunları giderici tedbirler alır. Kontrol sürecinde planda öngörülen hedeflere göre, standartların tespit edilmesi, bu standartların göre başarının ölçülmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması aşamalarından oluşur (Tutar, 2000:43). Bu durum basit bir şekil üzerinde şu şekilde gösterilebilir.

**Şekil 1.1. Kontrol Süreci**



**Kaynak:** Şimşek, M., Ş. (2010). *Yönetim ve Organizasyon*. (12. Baskı). Konya: Eğitim Yayınevi. Sy :251

Kontrolde temel amaç faaliyet sonuçlarını belirleme, değerlendirme ve gerektiğinde bu faaliyetlerin amacına ulaşması için tedbirler alınmasıdır (Gürbüz, 1995: 9-10). Yapılan kontroller ile sonuçların ne olması gerektiği ya da bir

faaliyetten neler beklenildiği saptanır. Bu süreç sonunda elde edilen verilerin, diğer yönetsel ya da örgütsel faaliyet sonuçlarının belirli bir ölçütle karşılaştırılması kontrolü anlamlı kılan önemli bir husustur. Bu ölçütlere de standartlar adı verilmektedir. (<http://www.muhasabedersleri.com/>)

Şekilden görüleceği gibi, yönetim sürecinin birinci aşamasını oluşturan planlama işlevi sonunda belirlenen amaçlar, ulaşılmak istenen üretim standartları olarak ortaya konulmaktadır. Yönetim, diğer bütün işlevleri ile planlama aşamasında belirlenen bu standartları gerçekleştirmeye yönelmektedir. Kontrol işlevi ile de bu standartlara (amaçlara) ne ölçüde ulaşıldığı araştırılmaktadır. Kontrol işlevi, planlama aşamasında standart oluşturulabilecek amaçların belirlenmesi, gerçekleşen fiili icraat sonuçlarının saptanması, bu ikisinin karşılaştırılması suretiyle aralarında fark veya sapmaların tespiti ve düzeltici önlemlerin alınması şeklinde işleyen bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır (Şimşek, 2010:251). Kontrol sürecinde bulunan aşamalar sıralanacak olursa (Hatiboğlu, 2003:189);

- Stratejik noktalarda standartlar saptamak,
- Yapılan işleri standartlarla karşılaştırarak raporlar hazırlamak,
- Düzeltici hareketlerde bulunmak.

Söz konusu standartların faaliyetlerle orantılı bir şekilde karşılaştırılması sonucu oluşan sapmaların kontrol altında tutulması, önemsiz sapmalar ile düzeltilmesi gereken sapmaların belirlenerek eleme yapılması için yöneticinin iyi bir zamanlama yapması gereklidir. Bu problemlerin tespiti için ise kontrol süreci içerisinde yer alan teknikler kullanılmaktadır.

#### **1.1.4. Kontrol Süreci Prensipleri**

Kontrol süreci esnasında istenilen amaca ulaşılmasını kolaylaştırmak, riskleri minimize etmek, varsa oluşan risklerin tespit edilmesini kolaylaştırmak ve faaliyetlerin amacına uygun şekilde gerçekleşmesini sağlamak için uyulması gereken bazı prensipler bulunmaktadır. Bu prensipler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

##### **1.1.4.1. Gayelerin Üstünlüğü Prensibi**

Gayelerin üstünlüğü prensibi, yapılacak olan kontrol çalışmasının yapılacak işle ilgili amacın üzerine çıkılmaması gerektiğini savunan prensiptir. Kontrolün

amacının gerçekleştirecek hedefe götürecektir şekilde yapılmasını amaçlayan bu prensip, belirlenen amaçların sınırlarını çizerek yapılacak olan kontrolün bu sınır içerisinde yapılmasını sağlar (İmrek, 2005:360).

#### **1.1.4.2. Uygunluk Prensibi**

Seçilecek olan kontrol kriterleri, kontrolü yapacak olan kişiler, kontrol yöntemleri ve kontrol periyotlarının alternatifler içinden en uygunun seçilerek yapılmasını belirleyen prensiptir (İmrek, 2005:360).

#### **1.1.4.3. Mevcut Standartlar Prensibi**

İşletme içinde oluşturulmuş mevcut kontrol standartların kullanılabilirliği kontrol edilerek değiştirilmesi gereken standartları yenileriyle değiştirmek, kullanılabilir durumda olan standartları geliştirerek daha etkin kullanımını sağlayan prensiptir (İmrek, 2005:360).

#### **1.1.4.4. İstisnalar Prensibi**

Kontrolden istisna edilecek hususların olup olmadığının önceden tespit edilmesini sağlayan prensiptir (İmrek, 2005:361).

#### **1.1.4.5. Problem Yaratmama Prensibi**

Kontrollerin sadece amacına uygun olarak işlemlerini; kontrolle ilgili kişi, kriter, zaman ve yöntemlerin kontrol amacı dışında sorun yaratan bir unsur olarak ortaya çıkmamasını belirten prensiptir (İmrek, 2005:361).

#### **1.1.4.6. Tedbir Sorumluluğu Prensibi**

Kontrolle ilgili tüm hazırlıkların planlandığı gibi yapılmasının, yapılan iş üzerinde herhangi bir sorun yaratmayacağını belirten prensiptir (İmrek, 2005:361).

#### **1.1.4.7. Esneklik Prensibi**

Kontrol esnasında kullanılan kriter, kişi, yöntem ve zamana uygun alternatifler yaratılmasını, böylece kontrollerin aksamasının önleneceğini belirten prensiptir (İmrek, 2005:361).

#### **1.1.4.8. Uygun Alternatif Prensibi**

Kontrol çalışmasının birden fazla kriter ile yapılabilmesi durumunda hangi kriterin kontrolde önceliği olduğunun saptanmasını sağlayan prensiptir. Kontrol kriterleri birden fazlaysa önceliklerin sağlanması için bu prensip dikkate alınmalıdır (İmrek, 2005:361).

#### **1.1.4.9. Zamanında Uygulama Prensibi**

Zorunda kalındığında esneklik prensibinin uygulansa da kontrolün zamanında yapılması gerektiğini belirten prensiptir (İmrek, 2005:361).

#### **1.1.5. İşletmelerde Kontrol Fonksiyonunun Önemi**

İşletmelerin amaçlarına ulaşırken yani hedeflerini yerine getirirken yerine getirdikleri birçok fonksiyon bulunmaktadır. Söz konusu işletme fonksiyonları yönetim, pazarlama, üretim ve finans olarak dört grupta toplanabilir. Yönetim fonksiyonunun sonucusu olan kontrol, bir işletme fonksiyonu olarak, belirlenen amaçlar, kurallar, prosedürler, politikalar ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki farkın izlenmesi olarak tanımlanmaktadır (<http://hepticaret.org>).

Günümüzde işletmelerin değişen koşullara uyum sağlayabilmesi ve küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamı içinde varlıklarını devam ettirebilmeleri, etkin bir yönetim anlayışı ile mümkündür (Adiloğlu, 2011: 96). İşletmelerin sahip olduğu değerlerin başarılması ve desteklenmesi açısından makine rolüne sahip olan kontrol, etkin bir yönetim anlayışının önemli bir parçası olarak her geçen daha önemli hale gelmektedir (Ocaklı, 2010:16).

Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler için kontrol, bugünkü uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları, önceden belirlenen bir amaca yönlendiren süreç olarak tanımlanabilir. Yönetim anlayışında kontrol kavramının öne çıkmasıyla beraber, doğru, zamanlı ve eksiksiz bilginin önemi daha da artmıştır (Adiloğlu, 2011:96).

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisi olan kontroller, işletme varlıklarının korunması ve her türlü kaybın önlenmesini, verilerin doğru ve güvenilir olmasını,

işletme faaliyetlerinin etkinliğinin artmasını ve yönetim tarafından belirlenmiş olan politikalara bağlılığın sağlanması açısından işletmeler için önem teşkil etmektedir (Bozkurt, 2012:122-123).

Kontroller işletmeler için aşağıdaki nedenlerden ötürü çok önemlidir. Bu nedenler kısaca özetlenecek olursa (Ocaklı,2010:16-17):

- Risk yönetiminin desteklenmesi ve şirket hedeflerinin başarılması
- Yapılan işlerde dürüstlüğü oluşturmak ve maksimum seviyede niteliği teşvik etmek
- Güvenilir finansal tablolar oluşturabilmesi için makul bir güvence sağlamaya katkıda bulunma
- Fiziksel ve entelektüel varlıkların korunmasına, hata ve hilelere karşı savunulmasına katkıda bulunma
- Operasyonel verim ve faydanın en üst seviyelere çıkarılmasına pozitif bir şekilde tesir etme
- Kanuna uygunluğu sağlama
- Paydaşlarına gerekli güveni sağlama.

#### **1.1.6. Kontrol Sistemi ve Etkili Bir Kontrol Sisteminin Özellikleri**

Kontrol, riskleri yönetmek ve belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığını artırmak için yönetim, kurul veya diğer bölümler tarafından uygulamaya konan önlemdir (Strateji Geliştirme Başkanlığı [SGB], İç Kontrol Kavramlar Sözlüğü). Sistem ise, belirli parçalardan oluşan (alt sistemlerden), bu parçalar arasında belirli ilişkiler olan, bu parçaların aynı zamanda dış çevre ile ilişkisi olan bir bütündür (Koçel 2007'den Aktaran Şahin, 2010: 17). Kendisini ya da başka bir sistemi, düzenlemek, kumanda etmek ya da yönetmek üzere uygun bir biçimde bağlanmış fiziksel elemanlar kümesini oluşturan kontrol sistemi ile oluşabilecek hata payları minimize edilmekte ve yaşanan durumların planlananlara uygunluğu sağlanmaktadır (<http://www.butunsinavlar.com>).

Etkili bir kontrol sisteminin uygulanmasında önemli olan bazı ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Şimşek, 2010:264):



- Kontrolün yapılabilmesi için, standartların (amaçların) gerçekçi, sağlıklı ve güvenilir olması.
- Söz konusu standartların uygulanabilir seviyede olması.
- Yapılan işlerin amaçlara uygunluğu konusunda personelin sürekli olarak bilgilendirilmesi.
- Gerçekte hangi sonuçların elde edildiğini güvenli ve zamanında tespit eden bir kayıt düzeninin oluşturulması.
- Elde edilen sonuçların güvenli, eksiksiz ve zamanında ilgili bölümlere ulaşmasını sağlayacak bir iletişim sisteminin kurulması.
- İş yapanların kendilerini denetlemeye imkân veren “Amaçlara Göre Yönetim” tekniklerinin kullanılması etkili bir kontrol sisteminin uygulanmasında temel ilkelere dir.

Etkili bir kontrol sistemi, hedeflenen noktalara ulaşılmadığında bu noktalara ulaşmanın yollarını gösterecek politikalar oluşturmaya yarayacak verileri toplamayı amaçlamalıdır (Tutar, 2000:44). Kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi için gerekli özellikler ise (Şimşek, 2010:264);

- Uygunluk,
- Doğruluk,
- Zamanlama,
- Objektif ve kapsamlı olması,
- Stratejik kontrol sistemleri üzerinde yoğunlaşmalar,
- Ekonomiklik,
- Esneklik,
- Hız,
- Geleceğe dönüklük,
- Anlaşılır olmak.

## **1.2. İç Kontrol Kavramı**

İşletmelerin organizasyon yapısının fiziki olarak büyümesi, faaliyet sayılarındaki artış, değer hareketlerinin sayısının artması ve karmaşıklaşması yöneticilerin yönetim görevlerini yerine getirmelerini zorlaştırmaktadır (Sarı, 2013:75; Dalğar, 2012). İşletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağını ortadan kaldıran bu duruma karşı şirket yönetimlerinin daha şeffaf ve

sorumlu bir tutum içinde olması ve şirketleri tehdit eden olası risklere karşı tedbirli olmaları beklenmektedir (Sarı, 2013:75; Çatıkkaş ve Gürsu, 2011:30). İşletmelerde yaşanan büyümeler, faaliyet sayılarında olan artışlar ve işletme bünyesinde yaşanan karmaşıklıklar sonucu oluşacak olumsuzlukların önlenmesi de yönetsel denetim ve yönetim tarafından oluşturulacak bir kontrol yapısı ile önenebilir (Haftacı, 2011:53). İşletme içinde oluşturulan bu kontrol yapısını işletme dışındakilerden ayırmak için iç kontrol terimi kullanılmaktadır (Ömürbek ve Altay,2011).

İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; bilginin güvenilir bir şekilde ve zamanında elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür (Erciyes, 2014).

Tarihsel süreç içerisinde iç kontrolün tanımlanmasına, değerlendirilmesine ve standartların oluşturulmasına yönelik çeşitli mesleki kuruluşlar tarafından farklı raporlar hazırlanmıştır. Her bir çalışma günün koşulları çerçevesinde iç kontrol kavramını tanımlamış ve kavram ile ilgili çeşitli çerçeve niteliğinde kararlar almıştır. Ancak Committee of Sponsoring Organizations (COSO)' nun 1992 yılında yayınlamış olduğu "İç Kontrol-Bütünlük Çerçeve" başlıklı raporu, iç kontrol konusundaki tüm paradigmaları değiştirerek, kamu veya özel tüm kuruluşların kendi iç kontrol sistemlerini kurmaları bağlamında global bir rehber haline gelmiştir (Tüm ve Memiş,2012:94).

Kurumsal anlamda iç kontrole yönelik çalışmalardan birine sahip olan AICPA 1947 yılında yayınlamış olduğu "iç kontrol" isimli raporda iç kontrol kavramını şu şekilde tanımlanmıştır: "Bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak ve oluşturulmuş işletme politikalarına uygunluğunu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planlarından oluşmaktadır" (Tüm ve Memiş, 2012:96).

İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırma ise 1949 yılında yapılmıştır. Denetim Yordamları Komitesinin yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır.

“ İç kontrol, örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Bu tanımın bu sözcüğe (iç kontrol) verilen anlamından daha geniş olduğu kabul edilebilir. (Bu tanım) bir iç kontrol sistemin muhasebe ve finansal bölümlerin işlevleriyle doğrudan ilgili birçok konularını aşan bir anlam taşımaktadır” (Güredin, 2000:165-166).

İç kontrolün tanımlanmasına ve öneminin ortaya konulması konusunda kurumsal anlamda yapılan düzenlemelerden diğer biri de İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmıştır. Enstitünün 1978 yılında yayınlamış olduğu “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı rapor sonrası iç denetçilere, iç kontrol ile ilgili bir kılavuz olması amacıyla 1983 yılında “İç Denetçi” adlı çalışma yayımlanmış ve çalışma sonucu iç kontrol ile ilgili şu sonuçlara ulaşılmıştır (Tüm ve Memiş, 2012:97).

- Kontrol, belirli amaçlara ulaşmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir.
- Kontrol, genel bir terim olup, idari kontrol, yönetim kontrolü, iç kontrol gibi türleri vardır.
- Kontrol, yönetimin planlanması, örgütlenmesi ve yönlendirilmesi ile meydana gelir.
- Söz konusu yönetimin amaçların başarılması şeklinde şekillendirilmelidir.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan denetim standartlarında iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır; “Finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir” olarak tanımlanmıştır (Çatıkkaş ve Gürsu, 2011:30).

Görölmüş olduğu gibi muhasebe mesleğiyle ilgili pek çok örgüt zaman zaman iç kontrol ile ilgili çeşitli tanımlar yapmıştır. İç kontrolün tanımlanmasına yönelik yukarıda verilen düzenlemelerin dışında daha fazla örnekte verilebilir. Ancak bu tanımlamalardan en kapsamlı olanı COSO Report (1992) tarafından yapılan tanımdır. COSO' nun yapmış olduğu iç kontrol tanımı ile birlikte tüm tanımlamaların değiştiiği ve yapılan tanım sonrası oluşturulan çalışmalarda COSO tanımının temel kaynak olarak alındığı söylenebilir (Tüm ve Memiş, 2012:102). COSO raporunda iç kontrol şöyle tanımlanmıştır:

“İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür” (Adiloğlu, 2011:103). COSO' nun yapmış olduğu tanıma göre ifade edilen temel amaçlar (Tüm ve Memiş, 2012:100):

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği ve
- İlgili yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasıdır.

COSO' nun yapmış olduğu tanımı içerdiiği temel kavramlar bakımından şu şekilde analiz edebiliriz ( Çömlekçi ve diğ., 2004:60).

- İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol işletme içerisinde tek bir işlem veya faaliyetle açıklanabilecek bir olay veya döngü değildir. İşletme içerisindeki tüm olay ve faaliyetlerle ilgili sonsuz bir süreçtir.
- İç kontrol insanlar tarafından gerçekleştirilir. İç kontrol bir örgütteki kişilerin yapmış olduğu faaliyetler ve onların sağlamış olduğu imkânlar ölçüsünde başarılı olabilir. Bu nedenle organizasyondaki her birey, iç kontrolü etkiler ve iç kontrolden etkilenir.
- İç kontrol sadece makul bir güvence verebilir. İç kontrolden işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde uygun bir güven vermesi beklenmelidir, ancak iç kontrolden işletme amaçlarına ulaşma konusunda yüzde yüz bir garanti vermesi beklenmemelidir.
- İç kontrol bir veya daha fazla ayrı ve fakat birbirleriyle ilintili kategorideki amaçları elde etmek için bir diğli vazifesi görür.

Yukarıda yapılan tanımlamalar ile iç kontrol; kurum ve organizasyonlarda yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından dolayı bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır. Organizasyon olarak nitelendirilen kurum ve işletmelerde hiyerarşik düzen içinde her kesimin ilgili olduğu bir sistem olan iç kontrol, kurumun iş akışları içerisinde yer almaktadır (Çatıkkaş ve Gürsu, 2011:31-32).

İç kontrol, işletmelerin yolsuzluk kurbanı olmamasını makul ölçüde garanti etmek amacıyla uygulanan süreçtir. İç kontrolün istenen fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi ve güçlü yapısını koruyabilmesi için sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Bununla birlikte işletme varlıklarının değerini korumak ve yolsuzluklara karşı etkili bir şekilde mücadele etmek için de yeni ve etkili -- yöntemlerle iç denetim yapılmak zorunludur (Dalğar, 2012). Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulması, kurulan yapının gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi (Keskin, 2006:13) organizasyonlar için vazgeçilmez bir unsurdur. Çünkü iç kontrolün olmadığı ya da yeterince etkinliğinin sağlanamadığı durumlarda; şirket varlıklarının kaybına, yöneticilerin yanlış karar vermelerine, çeşitli suistimal ve kayıpların yaşanmasına neden olduğu saptanmıştır (Tüm ve Memiş, 2012:103). Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sistemi; hata, hile ve suistimal gibi olaylara karşı bir güvence oluşturmaktadır. Etkin bir iç kontrol yapısı ile işletme yönetiminin bilgi ihtiyacının sağlıklı bir şekilde karşılanması kolaylaştırılır, işletme politikalarının başarısı ve verimliliği olumlu yönde etkilenir ve işletmenin rekabet gücü artar. Bu sistem; hırsızlığı güçleştirmeyi, takip edilemeyen hırsızlıkları olanaksızlaştırmayı ve muhasebe hatalarını önlemeyi öngörmektedir, ayrıca işletmede oluşabilecek çalma eğilimini de ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır (Baydarol, 2007:19).

### **1.2.1. İç Kontrolün Kapsamı**

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “kontroller” adı verilmektedir (Adiloğlu, 2011:97). İç kontrol sistemi ise kayıtların ve kayıtlara dayanılarak çıkartılan mali tabloların sağlıklı olmasını sağlayan bir sistemdir (Güçlü, 2013:16). Aynı zamanda iç

kontrol sistemi, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri ifade etmektedir (Adiloğlu, 2011:97).

Bir kurumda iç kontrol sistemi kurarken, tüm faaliyetleri kapsayıcı olmasına dikkat edilmelidir. İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık göstermelidir. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsamalıdır. İç kontroller sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmamalıdır (Akyel, 2010).

İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi şirketin verimliliğini artıracak yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır (Adiloğlu, 2011:98).

İç kontrolün sadece mali iş ve işlemlerle ya da belirli bazı idari işlemlerle sınırlandırılması bu ilkeye ters düşmektedir. Gerek uluslararası standart ve uygulamalar gerekse de konuya ilişkin yasal ve idari düzenlemelerde, iç kontrol sürecinin kuruluşların tüm faaliyet ve işlemlerini kapsadığı belirtilmiştir (Candan, 2006).

### **1.2.2. İç Kontrol Yapısının Unsurları**

İç kontrol yapısı üç temel unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar; kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleridir. İç kontrol yapısının unsurları aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

#### **1.2.2.1. Kontrol Ortamı**

Etkili bir kontrol yapısının oluşturulabilmesi için her şeyden önce uygun bir kontrol ortamının sağlanmış olmasına bağlıdır. İşletme içi ve işletme dışı unsurlardan oluşan bu havaya iç kontrol ortamı adı verilir (Haftacı, 2011:54). Kontrol ortamı işletme üst yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin, iç kontrolün işletme için önemini farkında olup olmadıkları hususunu ve bu konudaki davranışlarını içerir. Bu açıdan yönetimin felsefesi olarak da adlandırılır. İyi bir kontrol ortamı

işletmedeki kontrol bilincini etkilemek suretiyle organizasyon yapısını belirler. Buda disiplinli bir yapı sağlayarak etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasının temelini oluşturur (Karacan ve Uygun, 2012:103). Kontrol ortamının oluşmasını etkileyen unsurları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, 2012:123).

- Yönetimin Düşüncesi ve Yaklaşımı
- Organizasyon Yapısı
- Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi İşlevi
- Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı
- Yönetimin Kontrol Yöntemleri
- İç Denetim İşlevi
- Personel Politikaları ve Prosedürleri
- Dış Etkenler

#### **1.2.2.1.1. Yönetimin Düşüncesi ve Yaklaşımı**

Bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaşmasındaki başlangıç noktası, yönetimin bu olaya bakışı ve inancıdır (Duman, 2008:75). Üst yönetimin işletmeyi ve çalışanları denetleme bilinci olarak tanımlanabilecek olan kontrol ortamı da bir bakıma yönetimin felsefesini gösterir (Haftacı, 2011:54). Yönetimin iç kontrol yapısının gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi, başarılı olmanın ön koşulunu oluşturmaktadır (Duman, 2008:75).

#### **1.2.2.1.2. Organizasyon Yapısı**

İşletmeyi amaçlarına ulaştırmak için işletmede çalışan bireyleri ve fonksiyonları bir araya getirip bütünleştiren yapı ve süreçten oluşan işletmenin organizasyon yapısı iç kontrol yapısının oluşturulması için gerekli olan temel unsurlardan biridir (<http://enm.blogcu.com/>). İşletmedeki faaliyetleri, planlama, yürütme ve kontrol etmeye katkı sağlayan organizasyon yapısı aşamasında işletmenin büyüklüğü ile orantılı olarak, önemli görev alanlarının belirlenmesi, yetki ve sorumlulukların ortaya konulması ve biçimsel ilişkilerin oluşturulması yapılması gereken işlerdendir (Bozkurt, 2012:124).

### **1.2.2.1.3. Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi İşlevi**

İşletmede üst kontrol birimi olarak görev yapan kademe yönetim kuruludur. Yönetim kurulu iç kontrol yapısıyla ilgili raporların incelenmesi için kendisine bağlı olarak çalışan denetim komitesinden yardım almaktadır. İşletmede iç denetim işlevini yerine getiren denetim komitesi, iç kontrol yapısının işletmenin gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda devamlı olarak bir inceleme yapar. İnceleme sonuçlarını yönetim kuruluna aktaran denetim komitesinin sağlıklı bir çalışma yürütmesi ve yönetim kurulunun da olaya gerekli olan önemi vermesi iç kontrol yapısının daha başarılı olmasını sağlamaktadır (Bozkurt, 2012:124).

### **1.2.2.1.4. Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı**

Kurumun amaçları ve hedeflerine ulaşmak amacıyla yerine getirdiği faaliyetlerde yapılan her iş için o işin yapılmasını sağlayan bir yetki ve üstlenilmesi gereken bir sorumluluk vardır (Tüm ve Memiş, 2012:132). Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün, açıklayıcı ve yazılı bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yetki ve sorumlulukların çalışanlara düzgün bir şekilde aktarılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede iç kontrolün etkisi paralel olarak düşmektedir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, “Görevlerin Ayrılığı” ilkesi dikkate alınarak, yapılan işin başlangıçtan sona kadar tek kişiye verilmemelidir. İşin her aşamasında; yürütme, kayıt ve koruma işlevlerinin farklı kişilere verilmesi sonucu kişilerin birbirini kontrol etmesini bu durum ise etkili bir kontrolü oluşturmaktadır (Bozkurt, 2012:124).

### **1.2.2.1.5. Yönetimin Kontrol Yöntemleri**

İç kontrolde nihai sorumluluk yönetimidir. Yönetimin yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme sorumluluğu vardır (Tüm ve Memiş, 2012:133-134). İç kontrol yapısı aracılığıyla oluşturulan kontrollerin işletme tarafından devamlı olarak takip edilmesi, iç kontrol yapısının gerektiği gibi işleyip işlemediği ve amacına ulaşip ulaşmadığını öğrenmek ve değerlendirmek yönetimin görevleri içinde yer almaktadır. Yönetim, bütçeler ve çeşitli tahmin yöntemleri aracılığı il kontrol görevlerini yerine getirmektedir (Bozkurt, 2012:125).



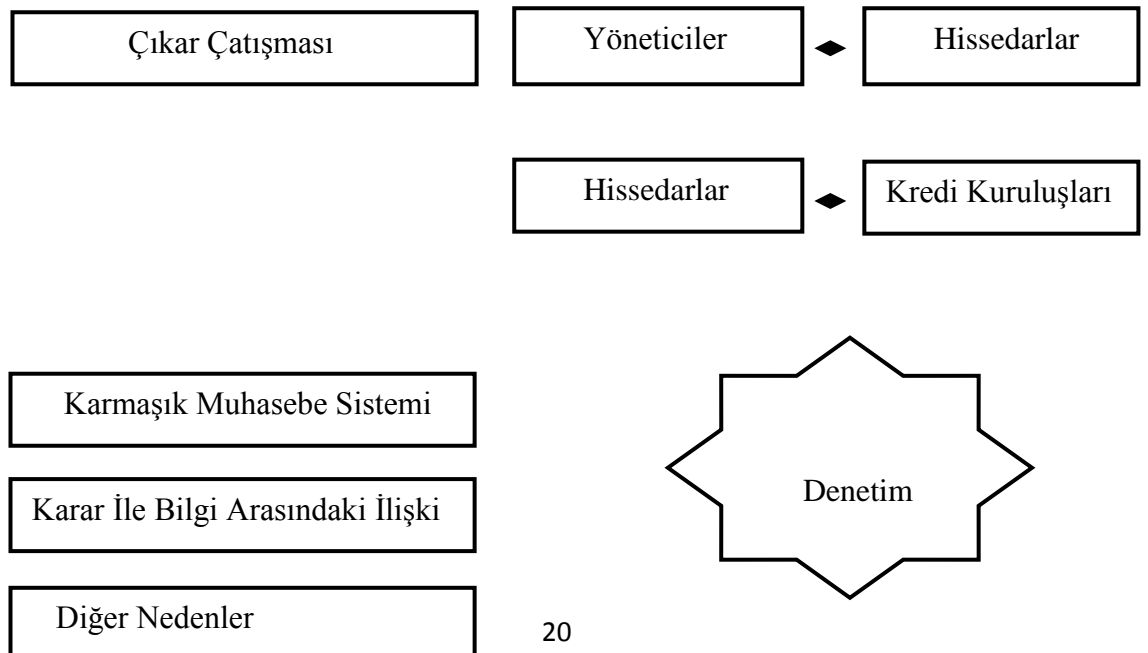
### 1.2.2.1.6. İç Denetim İşlevi

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer kaymak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Pehlivanlı, 2010:7). İç kontrol sisteminin ne oranda etkin çalıştığını izlemek için iç denetimin var olması ön koşuldur (Usul, 2013:108).

Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı için en önemli faktör denetimdir. Denetimi zorunlu kılan faktörler; çıkar çatışması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı, bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması ve diğer nedenler etkili bir iç kontrol sisteminin de parçalarını oluşturmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008:6). İç denetim ile oluşabilecek bu olumsuzluklar kontrol altına alınabilir ve önlenir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik olan iç denetimin etkin bir şekilde işlemesi, iç kontrol sisteminin de amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetim, prosedürlerin uygun biçimde yerine getirilip getirilmediğini öğrenme, hataların anında düzeltilip düzeltilmediğini bildirebilme, sistemde ortaya çıkabilecek zayıflıkların anında giderilebilme olanağını anlamaya yardımcı olarak sağlıklı bir kontrol ortamı için temel oluşturur (Usul, 2013:108).

İç kontrol yapısının koruyuculuğunu üstlenen iç denetçiler ile tepe yönetim işletmenin gövdesi arasında köprü görevi yaparlar. İç denetçilerin vermiş oldukları raporlar iç kontrol yapısının başarıya ulaşmasında önemli bir unsurdur (Bozkurt, 2012:125).

Şekil 1.2. Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar



**Kaynak:** Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları. Sy: 6

### **1.2.2.1.7. Personel Politikaları ve Prosedürleri**

İç kontrol sistemleri işletme içerisinde çalışan personelden ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Dolayısıyla, işletmede her düzeydeki personelin kendisine verilen sorumluluğu yerine getirecek ölçüde yeterli mesleki bilgiye ve dürüstlüğe sahip olması belirlenen prosedürleri anlaması, etkin bir iç kontrol sistemi için son derece önemlidir (Tüm ve Memiş, 2012:134-135). İşletmede bulunan personelin kalitesinin yanında istihdam ettirilecek personel sayısı da iç kontrol yapısının etkili olması ve başarıya ulaşmasında önemli bir unsur oluşturmaktadır (Bozkurt, 2012:125).

### **1.2.2.1.8. Dış Etkenler**

İşletme dışında bulunan çeşitli işletme dışı etkenler, iç kontrol yapısının oluşturulmasını ve düzgün bir biçimde yürütülmesini gerektirebilir. İşletmenin hukuki yapısı, örneğin halka açık olması, yasaların işletmeden sürekli olarak düzenli rapor istemesi bu etkenlere örnek verilebilir (Bozkurt, 2012:125).

### **1.2.1.2. Muhasebe Sistemi**

Muhasebe, dönem başındaki varlıklarla, yabancı ve öz kaynaklarda dönem içinde meydana gelen münferit değişimleri kaydeden ve dönem başına göre dönem sonunda meydana gelen ney nihai değişimleri finansal tablolar şeklinde raporlayan bir bilgi sistemidir (Selimoğlu ve diğ. 2009:3). Muhasebe sistemi de bir işletmenin, tutar ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlemlerini yerine getiren bir sistemdir. İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. Bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için iç kontrol yapısında etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Oluşturulacak olan bu sistem için etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır (Bozkurt, 2012:125-126):

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,

- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

İç kontrol sistemi içinde oluşturulmuş bir muhasebe sistemini yukarıdaki unsurlara olumlu yanıt vermesi gerekmektedir. Özellikler muhasebe, iç kontrollerin başarısı, muhasebe sisteminin gerektiği bir biçimde düzenlenip ve işletilmesi ile sağlanabilmektedir. Bu başarının olduğu bir muhasebe sisteminde bulunması gereken unsurlar ise şunlardır (Bozkurt: 2012:126):

- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş hesap planı,
- Hesapların işleyişini yeterli bir biçimde açıklayan muhasebe yönetmeliği,
- Etkili bir bütçeleme sistemi,
- Faaliyetlere uygun olarak düzenlenmiş maliyet muhasebesi sistemi,
- Hareketleri kontrol altında tutan belge akış düzeni.

Etkili bir muhasebe sistemi, işletmedeki muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlayacağından, hata ve düzensizlikleri önleme ve ortaya çıkarma görevini yapacağından bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarında vazgeçilmez bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır (Duman, 2008:79-80).

### **1.2.2.3. Kontrol Prosedürleri**

Kontrol prosedürleri, işletme amaçlarına ulaşmayı sağlamak için yönetimin kurduğu işletme çevresine eklenen politikalar, usuller ve yöntemlerdir. Kontrol prosedürleri, çeşitli amaçlara sahiptir ve genellikle aşağıdaki konulara ilişkin usul ve yöntemler olarak sınıflandırılabilir (Duman, 2008:80).

- İşlemlerin yürütülüşünün uygun yetkilere dayandırılması,
- Hata ve yolsuzlukların yapılmasını ve gizlenmesini azaltmak amacıyla iş bölümünün yapılması,
- İşlemlerin uygun şekilde kaydedilmesini sağlayacak, gerekli belgelerin tasarımı ve kullanımı,
- Varlıkların ve kayıtların yeterli düzeyde korunması için varlıkların kullanılması yetkisinin sınırlandırılması,

- Sorumluluk kayıtlarının, mevcut varlıklarla karşılaştırılması.

Yukarıda açık bir biçimde belirtilen kontrol prosedürlerini genel bir biçimde sınıflandıracak olursak bu sınıflandırma şu şekilde yapılabilir (Bozkurt, 2012:126-127):

- Genel Kontroller,
- Uygulama Kontrolleri,
- Aktifler Üzerindeki Kontroller,
- Verilerin Güvenliği.

### **1.2.2.3.1. Genel Kontroller**

Kontrol prosedürlerinde ilk sırada yer alan işlemlerin yönetiminin devrettiği yetkilere uygun olarak yapılması genel kontroller sınıfına girmektedir (Durmuş ve Taş, 2008:60). Genel kontrollerin ilk sırada yer alması kontrol prosedürlerinin de başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bu kontroller etkili çalışmadığı sürece diğer kontrol prosedürlerinin başarı olasılığı azalmaktadır. Genel kontroller iki temel unsurdan oluşmaktadır (Bozkurt, 2012:127):

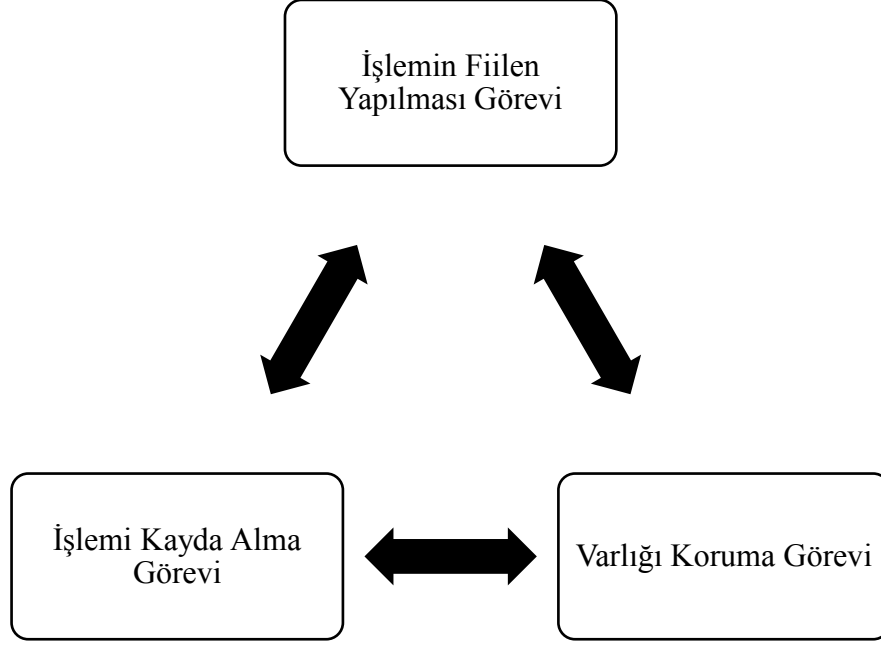
- **Görevlerin Ayrılığı**

Görevlerin ayrılığı, mali nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ifade eder (Çömlekçi, 1994:64). İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişinin sorumlu tutulması yapılabilecek olan hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığını azaltmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevlerin ilgili kişilere doğru bir biçimde dağıtılması ortaya çıkabilecek hata ve yolsuzlukların tespitini kolaylaştırarak ortaya çıkabilecek bu hata ve yolsuzlukları en aza indirecektir. Görev dağılımı şu şekilde yapılabilir (Bozkurt, 2012:127):

- İşlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi,
- İşletme aktiflerini koruma altında tutmakla görevli bir kişi,
- İşlemleri kaydetmekle görevli bir kişi.

Bir işletmede görevlerin işlevsel olarak bölümlenmesini şekil 1.3’de görebiliriz:

Şekil 1. 3. Görevlerin Ayrılığı İlişkisi



**Kaynak:** Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları. Sy:128

Görevlerin ayrılığı kontrolünde yukarıda da bahsedildiği gibi muhasebe ve varlıkları koruma görevleri ayrı olmalıdır. Örneğin, veznedar muhasebe kayıtlarına erişememelidir. Görevlerin ayrılığı kontrolünde diğer önemli husus varlıkları koruma ile işlemleri gerçekleştirme görevlerinin ayrı olmasıdır. Örneğin, satın alma işlemini gerçekleştiren kişi ile ödemeyi yapanın aynı kişi olmaması gibi. Son olarak bu kontrolde öne çıkan husus ise işlemlerin kaydedilmesinin, işlemin gerçekleştiği departmanın dışında bir departmanda yapılmasıdır. Örneğin, üst yönetim (ortak) tarafından ödemelerin ve banka doğrulamalarının incelenmesi, kredi alımlarının ve şüpheli alacakların onaylanması, iadelerin, cari hesapların incelenmesi gibi (Selimoğlu ve diğ. 2009:98-99).

- Teftiş

Teftiş Arapça “fetş” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme; bir işi veya yeri kontrol etme anlamına gelmektedir. Latince kökenli “inspicere-inspectareden türeyen “inspect” sözcüğü karşılığı olarak Türkçe’de kullanılan bu terim, işlerin ilgililer tarafından iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Bu sözcük otorite içerir. Buna örnek olarak bir banka kayıtlarının ilgili banka müfettişlerince incelenmesi, ya da gümrük kayıtlarının gümrük müfettişlerince teftişi sonucu verilen raporların ilgilileri bağlaması verilebilir (Altuğ, 2000:2).

Genel olarak teftiş, gerek görüldükçe belirsiz zamanlarda yapılan bir gözden geçirme ile işletmelerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmektir. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı bir terim olup, denetim bir şeyin uygulanırken teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır (Karacan ve Uygun, 2012:28).

İşletme organizasyonunda aşağıda sayılan amaçlara ulaşabilmek için teftiş görevinin yerine getirilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2012:127-128):

- Prosedürlerin uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğini öğrenme,
- Hataların anında düzeltilip düzeltilmediğini anlayabilme,
- Yapıda bir zayıflık ortaya çıktığında anda düzeltme yapılıp yapılmadığını belirleyebilme,
- Ortaya çıkan yeni gelişmelere göre yapının yeniden düzenlemeye tabi tutulup tutulmadığını anlayabilme.

Yeterli teftiş işlevinin olmaması durumunda, muhasebe prosedürlerinin ve kontrollerin uygun bir biçimde işleminin garantisi sağlanamayacaktır. Yetersiz teftişin sonuçları, tabloların ve raporların zamanında hazırlanmaması, hata ve düzensizliklerin sayısında artışlar, bölümlerde kriz ve kaos biçiminde ortaya çıkabilmektedir (Bozkurt, 2012:128).

#### **1.2.2.3.2. Uygulama Kontrolleri**

Kontrol prosedürlerinin ikinci aşamasını oluşturan uygulama kontrollerine yeterli düzeyde iş bölümü yapılması örneği verilebilir (Durmuş ve Taş, 2008:60). Genel kontrollerin oluşturulması, uygulama kontrolleri için ortam sağlamaktadır. Uygulama kontrolleri özellikle muhasebe tarafından üretilen verilerin doğrudan

kontrol edilmesidir. Uygulama kontrolleri ile bir muhasebe işleminin, bütünlüğü, var olup olmadığı ve doğruluğu kontrol edilir (Bozkurt, 2012:128).

#### **1.2.2.3.3. Aktifler Üzerindeki Kontroller**

Varlıkların kullanılması ve kayıtlara erişim yetkilerinin sınırlandırılması ile yapılan kontrollerdir (Durmuş ve Taş, 2008:60). Bu kontroller işletmenin aktiflerini fiziki olarak koruyabilmek amacıyla oluşturulmuştur. Aktifler üzerindeki kontroller ile aşağıda sayılan düzenlemeler yapılabilir (Bozkurt, 2012:129):

- Varlıklara erişim konusunda kısıtlama getirilerek gerekli personelin yetkilendirilmesi,
- Aktiflerin işletme içindeki hareketlerinde veya çıkışlarında işletme dışına transfer edilmesi konusunda belirli kişilerin yetkilendirilmesi,
- Aktiflerin işletmeye girişlerinde veya çıkışlarında belli kişilere sayım ve gözden geçirme yetkisi verilmesi,
- Belli zamanlarda veya sürekli olarak işletme içinde sayım işlemlerinin yapılması.

#### **1.2.2.3.4. Verilerin Güvenliği**

Yaratılmış, işlenmiş ve kaydedilmiş verilerin güvenliğini sağlayabilme amacıyla oluşturulan kontrollerdir. Sürekli dosyalarda bu verilerin yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesi veya silinmesi engellenmektedir (Bozkurt, 2012:129). Bilgi ve belgelerin devamlı olarak koruma altında olması yani verilerin güvenliği kontrolü ile iç kontrol sistemi daha etkin hale gelmektedir.

#### **1.2.3. İç Kontrol Standartları**

İç kontrol, bir işletmenin, işletmeye ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen kurumsal amaç ve hedeflere uyumlu olması, programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması, güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür (Keskin, 2006:12). İç kontrol aynı zamanda kurum hedeflerinin gerçekleşmesi yolunda yeterli güvence sağlayan bir yönetim aracıdır (Saltık, 2007:7-8). Yönetim tarafından oluşturulmuş olan, kademeli olarak birim amirlerince yapılması gereken iç kontrol sisteminde esas itibarıyla amaç; hataları bulmak değil hata ve yolsuzlukların

oluşmasını önlemek; dışarıdakilere bilgi vermekten çok yönetime yardımcı olmak, otokontrolü sağlamaktır (Altuğ, 2000:104). Aynı zamanda bir iç kontrol yapısı, metotlar, usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan diğer önlemlerin yanı sıra kurumun tüm işlemlerine uygulanabilecek standartlara sahip olmalıdır (Saltık, 2007:7-8). Dolayısıyla kurum yöneticilerini faaliyetlerini yürütürken amaçlarına ne derece ulaştıklarını, mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk doğrularını kontrol etmek için iç kontrol standartlarından yararlanmaları gerekir (Altuğ, 2000:104).

Kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü, çeşitliliği, işlem hacmi, kayıtların çokluğu ve çeşitli düzenleme ve yasaların varlığı dikkate alınarak iç kontrol standartlarının belirlenmesi gerekmektedir. Kamu kaynaklarının yönetim ve kontrolü yasal düzenlemelerle yapıldığından, bu uyumu sağlayacak ve düzenleyecek standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. Standartlar, kontrol sürecinde en önemli faktördür. Kurumların yararlanacağı iç kontrol uygulamaları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Saltık, 2007:7-8):

- Organizasyon
- Görevler ayrılığı
- Fiziki kontroller
- Yetkilendirme ve onaylama
- Muhasebe
- Personel
- Yönetim kontrolleri
- Mali kontrolör

Bunların dışında kontrol sistemlerinin kullanabileceği standart biçimleri de vardır. Genel ve ayrıntılı standartlar olmak üzere iki grupta incelenebilecek bu standartlar aşağıda belirtilmiştir (Saltık, 2007:8-9):

- **Genel Standartlar**
  - Hedeflere ulaşılacağına dair makul güvence
  - Yönetim ve çalışanların destekleyici tavrı
  - Sistemde yer alanların yeterliliği ve dürüstlüğü
  - Her bir faaliyet için kontrol hedefleri
  - Yöneticilerin çıktılarını sürekli izleyebileceği gözetim kontrolleri



- **Ayrıntılı Standartlar**

- Belgeleme; her türlü belge kolayca elde edilebilmeli
- İşlemlerin ve olayların anında kaydedilmesi
- İşlemlerin önceden belirlenmiş kişilerce gerçekleştirilmesi
- Görevlerin dağıtılması
- Denetim
- Kaynak ve kayıtların kullanımının yetkili kişilerce gerçekleştirilmesi ve hesap verilebilirliğin sağlanması.

Genel ve ayrıntılı standartlar iç kontrollerin hem geliştirilmesinde hem de değerlendirilmesinde bir ölçüt olarak kullanılmalıdır. Bu standartlar sadece mali işlemlere uygulanmayla sınırlı tutulmamalı, yönetsel, görevsel ve idari bütün işlemlere uygulanmalıdır (INSOTAİ, Md:17). Yukarıda da bahsedilmiş olduğu gibi standartların iç kontrol üzerine önemli bir etkisi bulunmaktadır. Standartların sağlamış olduğu çeşitli fayda ve olanaklar iç kontrolün daha etkili ve verimli kullanılmasına olanak sağlamaktadır. Bu yüzden iç kontrollerin geliştirilmeleri ve değerlendirilmesinde bu standartlar bir ölçüt olarak kullanılmalıdır (Saltık, 2007:9).

### **1.2.3.1. Genel Standartlar**

Genel standartlar yeterli güvence, destekleyici tutum, dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri ve kontrollerin gözetiminden oluşmaktadır.

- **Yeterli Güvence**

İç kontrolün tanımında da bahsedildiği gibi iç kontrol işletme amaçlarının gerçekleşmesi için makul bir güvence sağlamalıdır.

- **Destekleyici Tutum**

İç kontrolün etkin bir şekilde işlemesi, yapılan uygulamaların amacına ulaşması için iç kontrolün sağlandığı ortamın, bu süreci destekleyici olması ön koşuldur. Çalışanların ve yöneticilerin bu süreci destekleyici davranışları ve olumlu bakış açıları iç kontrolün etkinliği için önemlidir.

- **Dürüstlük ve Yeterlilik**

İç kontrol sistemi içinde bulunan yönetici ve çalışanların davranış ve tutumları, mesleki yeterlilikleri sistemin sağlıklı işleminde önemli bir faktördür. Bu yüzden çalışanların ve yöneticilerin etik ve dürüst davranışları ile yeterli mesleki bilgiye sahip olmaları iç kontrol sürecinin sürdürülmesinde, etkinliğinde ve hedeflere ulaşmada önemlidir.

- **Kontrol Hedefleri**

Örgütün gerçekleştirmiş olduğu her faaliyetin eksiksiz, doğru, istenilen ölçüde yeterli ve örgüt hedefleri ile bir bütün halinde olması için kontrol hedeflerinin belirlenmesi ve hazırlanması sistemin etkin ve sağlıklı işlemesine yardımcı olur. Bahsedilen hedefler ise yönetimin ulaşmak istediği olumlu sonuçlar veya kaçınmaya özen gösterdiği istenmeyen durumlar ve/veya olumsuz sonuçlardır (INTOSAI, Md., 33).

- **Kontrollerin Gözetimi**

İç kontrol sisteminin istenildiği gibi etkin olması, sistemin sık sık gözden geçirilmesine ve oluşan hataların zamanında tespit edilip önlenmesi ile sağlanmaktadır. Bu yüzden yöneticilerin uygulamaları sürekli olarak gözden geçirmesi ve oluşan ya da oluşabilecek hatalara karşı gerekli önlemleri alması gereklidir.

### **1.2.3.2. Ayrıntılı Standartlar**

Ayrıntılı standartlar kontrol hedeflerinin gerçekleşmesine yarayan işleyiş ve usullerdir. Özel politikalar, organizasyon planları (buna görevlerin ayrılması dahildir) güvenlik ve yangın alarm sistemleri gibi fiziki düzenlemeler ayrıntılı standartlar arasında sayılabilir. Kontroller, iç kontrol hedeflerinin kesintiye uğramaksızın gerçekleşeceğinin yeterli güvencesini sağlamalıdır. Bunu gerçekleştirmek için ayrıntılı standartlar etkin ve verimli olmalı ve tek tek değil, bir sistem olarak birlikte işleyecekleri göz önüne alınarak tasarlanmalıdır (INSTOSAI, Md.,40). Bu standartların etkin olabilmeleri ise kontrollerin istenildiği amaçları gerçekleştirmesine bağlıdır.

Düzenli ve etkin bir iç kontrol yapısının tasarlanmasında yararlanılan ayrıntılı standartlar şu şekilde sınıflandırılabilir (INSOTAI, Md.,42).

- **Belgeleme**

Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun belgeleme düzeninin var olmasını gerektirir (Tüm ve Memiş, 2012:123). Bunun için bütün iş ve işlemler açıkça belgelenmeli ve bu belgeleme işlemi ihtiyaç duyulduğunda kolaylıkla incelemeye imkan verir durumda yapılmalıdır (INSOTAI, Md.:43).

- **İş ve İşlemlerin Anında ve Uygun Kaydı**

Muhasebe açısından iç kontrol sistemi işletmede kayıt ve işlemler nedeniyle oluşabilecek hata, yanlışlık ve düzensizlikleri önleyebilecek etkinlikte olmalıdır (Durmuş ve Taş, 2008:60). Bu yüzden gerçekleştirilen işlemlerin usulüne uygun bir şekilde gerçekleştiği anda kayda alınması oluşabilecek hataların önüne geçer ve sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesine imkan verir.

- **İş ve İşlemlerin Onaydan Geçirilmesi ve Uygulanması**

İş ve işlemlerin yetkili kişilerin onayından geçirilmesi ve yetkili kişilerce uygulanması yaşanabilecek aksaklıkların önüne geçer (INSOTAI, Md.:4). Bu yüzden yapılan iş bölümü içinde herkesin görevinin gerektirdiği onay ve uygulamaları yapması iç kontrolün etkinliğini arttıracaktır.

- **Gözetim**

Gözetim, kontrollerin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığı ve koşullara göre gerekli değişikliklerin yapılıp yapılmadığı konularının incelenmesini içerir (Karacan ve Uygun, 2012:106). İç kontrolün amaçlarının gerçekleşmesini güvence altına almak için yeterli gözetim sağlanmalıdır (INSOTAI, Md.: 57).

- **Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşma ve Sorumluluk**

Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma bunların saklanması veya kullanılmasından sorumlu olan yetkili kişilerle sınırlandırılmalıdır. Bunun için hesap verme sorumluluğunu sağlamak üzere, kayıtlarla kaynaklar arasında uygunluk bulunup bulunmadığını saptanmalı ve bu amaçla, kayıtlı miktarlarla kaynaklar periyodik olarak karşılaştırılmalıdır. Bu karşılaştırmanın sıklığı ise varlıkların korunmasındaki zorluk derecesine göre değişmektedir (INSOTAI, Md.:4).

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

#### 2.1. İç Kontrol Sistemi

İşletme bünyesinde oluşturulmuş olan iç kontroller Genel Kabul Görmüş Deneti Standartları kapsamında iç ve dış denetçiler açısından büyük önem taşımaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:89). İlgili denetim işlemleri ile güvenilir sonuçlar alınmasında denetçiler tarafından iç kontrolün titizlikle değerlendirilmesi yine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kapsamında bir zorunluluk olarak belirtilmiştir. Aynı şekilde işletmelerin amaçlarına ulaşmaları, mali yönetimde oluşabilecek riskleri minimuma indirmek, işletme yönetimi tarafından alınan kararların sağlıklı bir şekilde uygulamaya geçirilmesi ve faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi iç kontrole ihtiyaç vardır.

Tezin bu bölümünde iç kontrol sisteminin tarihsel gelişimi, iç kontrolün gerçekleştirilmesindeki ve uygulanmasındaki temel amaçları, kapsam olarak nasıl sınıflandırıldığı, unsurları, ilkeleri, iç kontrol sisteminde kullanılan temel araçlar, işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulma nedenleri ve iç kontrolün kurulması esnasında dikkat edilecek olan faktörler, bu sistemi oluşturan faktörler ile Türkiye’de ve Dünyada iç kontrol ile düzenlenmiş olan yasalar anlatılmıştır. Bunun dışında temel olarak iç kontrolün değerlendirilmesi hakkında bilgiler de verilmiştir.

#### 2.2.1. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi

İşletme yönetimlerinin hata ve hileleri önlemeye yönelik gerekli sistemleri oluşturmak ve bunları geliştirmek gibi bir yönetim sorumlulukları vardır. Yönetimlerin bu sorumluluklara yönelik oluşturacakları sistemler, iç kontrol sistemi olarak ifade edilmektedir (Atmaca, 2012). Günümüzde iç kontrol kavramı gerek kamu sektörü gerekse özel sektör tarafından büyük ilgi görmektedir. Bu ilgi sonucunda iç kontrole yönelik farklı yaklaşımlar ve düşünceler ortaya atılmıştır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013).

İç kontrol kavramına ilk olarak 1940'lı yıllarda ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan rapor, kılavuz ve standartlarda rastlanmaktadır. İç kontrole ilişkin ilk profesyonel tanım ise Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonunun (SEC) 1949 yılında yayımladığı “İç Kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler İçin Önemi” başlıklı çalışmada yapılmıştır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı [ÇSGB], 2013).

1970'lere kadar birçok iç kontrol sistemi ortaya çıkarılmış, iç kontrol uygulamaları iyileştirilmiştir (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013). İç kontrolün gündeme gelişi 1970'lerin ortalarında Amerika'da Watergate savcısının konuya dikkat çekmesi ile olmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013). 1973'te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma ve düzenleyici yetkiye sahip kurumlar iç kontrole büyük önem atfetmiştir. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde yabancı hükümet yetkililerine rüşvet ve benzeri yollarla aktarıldığının ortaya çıkarılması üzerine giderlerin beyanını zorunlu kılan “ Foreign Corrupt Practices Act” ( FCPA ) çıkarılmıştır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013).

Watergate araştırmalarının sonucunda 1977'de ana teması iç kontrol olan “Yabancı Yolsuzluk Kanunu” (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013). “Yolsuzluk Kanunu” olarak isimlendirebileceğimiz bu kanun, tüm kurumlarda uygulanmaya başlanmış bu sayede iç kontrolün etki alanı genişlemiştir. Ayrıca söz konusu kanun sağlam bir iç kontrol sistemiyle yolsuzlukların önlenebileceğinin altını çizmiştir (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013). Yolsuzluk Kanunu ile ticari anlaşmalarda adil olunmasını ve de kısıtlı ekonomik kaynakların etkin ve eşit dağıtılabilmesini sağlamayı amaçlanmıştır (<http://www.pwc.com.tr>). Bu Kanun, 1980'lerin başındaki kontrol ortamı ve iç kontrol süreci üzerinde artan ilginin temelini oluşturmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013).

1980'li yılların sonlarına doğru iç kontrolün tanımlanmasına yönelik en önemli gelişmelerden birisi “Treadway Komisyonu” olarak da adlandırılan COSO “Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu”nun kurulmasıdır. Özellikle 1980'li yılların ortasında ABD'de yaşanan hileli finansal raporlama vakaları sonucunda, düzenleyici konumunda olan beş mesleki birlik kuruluşlarının (The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting

Association, Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors ve Institute of Management Accountants (IMA)) ortak çabalarıyla kurulan Treadway Komisyonunun en önemli hedefi, sahte mali raporlamaya yol açan faktörleri belirleyerek, hileli raporlamanın meydana gelme olasılığını azaltmaktır (Tüm ve Memiş, 2012:98). Treadway Komisyonu bu amaçla, 1987 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması ihtiyacı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013).

Treadway Komisyonunun 1987’de yayımlanan raporu, kamu kurumlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesiyle uğraşan kişilere, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, akademilere ve diğer kanun yapma yetkisini haiz kurumlara iç kontrole ilişkin çeşitli tavsiyeler içermektedir (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013). Yayımlanan raporda “işletmelerde gerçekleşen finansal raporlama hilelerinin birincil nedeninin ya iç kontrol sisteminin olmamasından ya da mevcut iç kontrol sisteminin zayıf olmasından kaynaklandığını” ileri sürülmek suretiyle iç kontrolün önemi vurgulanmıştır. Bu nedenle komisyon tüm halka açık şirketlerin etkin bir iç kontrol sistemi kurmalarını önermiştir (Tüm ve Memiş, 2012:98). Yayımlanan raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması ihtiyacı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013). Bunun sonucunda sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013). Komisyonun bu çağrısı sonucunda Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO oluşturulmuştur. COSO mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir. COSO’ nun 1992’de yayımladığı “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve” sonraki yıllarda özel sektör ve kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır (T.C. Maliye Bakanlığı [MB], 2013). Yayımlanan bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013).

Avrupa Birliğinin genişleme sürecinde mali kontrol alanında yapılan çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi benimsenmiştir (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013). Bu gelişmeler sırasında kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına artan tepkiler artmıştır. Bunun sonucunda yöneticilerin kamu fonlarının verimli ve rasyonel kullanımına ilişkin hesap vermelerinin önem kazanmasıyla beraber iç kontrolün kamu sektöründe de uygulanabileceği kabul görmüştür (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı [ÇSGB], 2013). Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) iç kontrol standartlarını hazırlamak üzere değişik gelenekleri temsil eden dokuz üye ülkeden oluşan bir komite kurmuştur. Uzun süren çalışmalar sonucunda COSO modeli esas alınarak hazırlanan iç kontrol standartları taslağı INTOSAI Yönetim Kurulunun 1991 yılı Ekim ayında Washington’da yapılan toplantısında kabul edilmiştir. Söz konusu taslak, INTOSAI üyelerine gönderilip görüş ve önerileri alındıktan sonra standartlara son şekli verilmiştir. 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” çıkarılmıştır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013). Bunun yanında Avrupa Birliği Komisyonu tarafından “Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları” ve ABD Sayıştay’ı tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” yayınlanmıştır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı [ÇSGB], 2013).

Yaşanan bu gelişmeler sonrasında toplam kalite yönetimi, kalite süreçlerinin belgelenmesi, Avrupa Mükemmellik Ödülü (EFQM), yalın yönetim vb. şeklindeki yönetim süreçlerinin sürekli iyileşmesini esas alan çeşitli yaklaşımlarda, kendi sistemleri içindeki benzer iç kontrol süreçleri oluşturulmuştur. Buradaki temel amaç söz konusu süreçlerin bitmeyen bir şekilde iyileştirilmesi, daha verimli, etkin, şeffaf, maliyetleri daha düşük ve kolay hesap verebilir kurumlar oluşturmaktır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013).

### **2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları**

Her işletme bir misyon, bu misyonu elde etmek için oluşturulmuş amaçlar ve bu amaçlara da ulaşmayı sağlayacak stratejiler topluluğuna sahiptir. Bir kısım amaçlar tüm işletmeler için ortak olabilir ancak çoğul amaçlar işletme türlerine göre farklılık gösterir (Türedi, 2012). İşletme içerisinde yapılan tüm çabaların bir bütünü oluşturulan ise iç kontrol sistemidir ( Yılcı, Yıldız ve Kiracı, 2012:).

İşletmeler faaliyetleri sırasında çeşitli riskler (piyasa riski, faiz riski, çevresel

riskler, döviz kuru riski vb.) ile karşı karşıya kalmaktadırlar. İşletme yönetiminin temel görevlerinden biri, söz konusu risklerin işletmeye getireceği olumsuzluklardan mümkün olduğunca kaçınmak için politika ve prosedürler geliştirmektir. İç kontrol sisteminin işletmelerde uygulanmasının temel amacı risklerin etkin bir şekilde yönetilmesine imkân vererek kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesine katkı sağlamaktır (Tüm ve Memiş, 2012:106).

Genel olarak bakıldığında iç kontrolün; faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirmek; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak; kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları korumak gibi temel amaçları vardır (Akyel, 2010). Buna göre iç kontrolün amaçlarını üç grupta toplayabiliriz. Bunlar;

- Esas amaçlar,
- Genel amaçlar,
- Özel amaçlar.

### **2.1.2.1. İç Kontrol Sisteminin Esas Amaçları**

İç kontrolün tanımında iç kontrol sisteminin esas amaçları açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu tanıma göre iç kontrol sistemi aşağıdaki amaçları gerçekleştirmek üzere kurulmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012:98).

- İşletme faaliyetlerinin yönetim politika ve prosedürlerine uygunluğu ile faaliyetler için belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak.
- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak.
- Faaliyetlerin yasalara uygunluğunu sağlamak.
- Muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olmasını sağlamak.
- Finansal tabloların zamanında ve mevzuata uygun olarak hazırlanmasını sağlamak.
- Hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasını, önlenmesini ve düzeltilmesini sağlamak.

İç kontrol sistemini bahsedilen bu esas amaçlara ulaştıracak kontrol önlem ve yöntemler ise, üst yönetimde, işletme faaliyetlerinin en küçük birimi olan işlemler



bazında belirlenir ve uygulamaya konur. Kontrol önlem ve yöntemleri işletmelerde hata ve hilelerin oluşabileceği risk noktalarında oluşturulur. Yeterli ve etkin kontrol önlem ve yönteminin bulunmadığı durumlarda ise işletmenin işlemlerden zarar görme olasılığı artarak, işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği üzerinde olumsuz etki yaratır (Kiracı, 2003). İç kontrolün esas amaçları kısaca şu şekilde açıklanabilir.

- **İşletmenin Aktifinde Yer Alan ve Sahip Olunan Varlıkların Korunması**

İşletmelerin büyümeleri, faaliyetlerde olan artışlar ve işletmelerin karmaşıklaşması gibi faktörler, işletmenin sahip olduğu fiziki ve fiziki olmayan varlıkların çeşitli risklerle karşılaşmasına neden olmaktadır. İşletme varlıklarının, söz konusu riskler altında zarar görmesini, kaybolmasını ve amaçları dışında kötüye kullanılmasını önlemek için yönetim gerekli tedbirleri almalıdır (Tüm ve Memiş, 2012:108). Yönetimin oluşan olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturması noktasında da iç kontrol yapısının esas amacı ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2012:122). Bu nedenle işletme yönetimi, kontrol sisteminin varlıkların kasıtlı ve kasıtsız davranışlarından dolayı zarar görmesini engellemeye yönelik faaliyetlerini ve mekanizmalarını içerdiğinden emin olunmalıdır (Tüm ve Memiş, 2012:108).

- **Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılmasının Sağlanması**

Kaynakların ekonomik yani etkin kullanılması amaçlara ve hedeflere uygun bir maliyetin yani gerçekleşmiş maliyetlerin planlanmış maliyetlerin altında kullanıldığını gösterir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılması da verimliliği göstermektedir (Tüm ve Memiş, 2012:106-107). Bu verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı, kurulan iç kontrol mekanizmasının iyi işlemesine ve bu sistem içinde işletme faaliyeti ile ilgili teknik personelin bulunup bulunmadığına bağlıdır (Odabaş, 2010:40). Bir organizasyonda bulunan kontrollerin varlığı ise, iş süreçlerinin standart tanımları ve kuralların düzenlenmesine, işletme kaynaklarının etkinliği ve verimliliği üzerinde katma değer yaratmasını sağlamaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:106-107).

- **Kanunlara ve Düzenlemelere Uygunluğun Sağlanması**

İç kontrol sisteminin bu amacı işletmenin uymakla yükümlü olduğu kanun ve mevzuatla ilişkilidir. İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden ve uygulanmasından yönetim sorumludur (Odabaş, 2010:39). Yönetimin oluşturmuş ve sorumlu olduğu politikaların, işletme çalışanları tarafından görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme çıkarlarını kendi kişisel çıkarlarının üstünde tutması ve belirlenen kontrol yöntemlerine bağlı kalmaları, yönetim politikalarına ve yasalara da uygunluğu sağlamaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:107). Politikalara ve yasalara uygunluğu tam olan bir organizasyonda da iç kontrol sistemi etkin bir şekilde işleyeceğinden amaç ve hedeflere ulaşılması da daha kolay hale gelmektedir.

- **Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Arttırılması**

İç kontrolün en önemli amaçlarından biri de finansal raporlamaya olan güvenilirliğin arttırılmasıdır. Yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda en önemli dayanağı muhasebe bilgi sistemidir. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Çeşitli nedenlerle muhasebe verilerinin doğru ve dürüst olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve prosedürler olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelik olmalıdır (Bozkurt, 2012:122). Mali tabloların ve finansal tabloların hazırlanma süreçlerini takip ederek, söz konusu tablo ve raporların güvenilirliğini sağlayacak etkinlikte olan bir iç kontrol sisteminin varlığı yöneticilerin isabetli kararlar alabilmesi için önemli bir unsur teşkil etmektedir (Tüm ve Memiş, 2012:108).

- **Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak**

Her işletmenin misyon olarak tanımlanmış bir varlık sebebi vardır. İşletme misyonuna ulaşmak için kendisine stratejik amaçlar belirler ve bu amaçlara ulaşmak için de belli faaliyetleri yerine getirir. İç kontrol, stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşılması için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar. Bu çerçevede iç kontrol sistemi, risk olarak tanımlanan, şirketin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine etki edebilecek şekilde cereyan eden herhangi bir olay veya

durumun gerçekleşme ihtimalini tespit etmek, değerlendirmek ve söz konusu riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutmak üzere tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi, riskleri minimize etmekte ne kadar başarılı olursa işletmenin misyonunu gerçekleştirme olasılığı da o kadar yüksek olacaktır (Tüm ve Memiş, 2012:109).

### **2.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları**

İç kontrol sisteminin genel amaçları şunlardır (Uyar, 2010);

- Yasalara, düzenlemelere ve yönetim politikalarına uyulması,
- Düzenli, verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi, planlanmış çıktıların gerçekleştirilmesi,
- Hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Örgütün hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- İşletmenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi,
- Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir

### **2.1.2.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları**

İç kontrol sisteminin yukarıda sıralanan genel özelliklerinin hesaplar bazında özele indirgenmesi iç kontrol sisteminin özel amaçları olarak adlandırılır (Karacan ve Uygun, 2012:99). İç kontrol sisteminin genel amaçları, işletme ile ilgili genel bir çerçeveyi belirlemekte ve belirlenen çerçeve dâhilinde işletmede iç kontrol sisteminin uygulanmasını sağlayan amaçlardır. İşletmenin her bir fonksiyonu, faaliyeti ve işlem akımı için genel kontrol amaçlarının yanı sıra özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekmektedir. Her bir faaliyet grubunun yönetilmesi, genel kontrol amaçlarıyla birlikte özel kontrol amaçlarının da belirlenmesini gerektirmektedir (Deniz, 2013: 6). Uygulama konusunda daha detaylı bilginin elde edilmesi özellikle denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı iç kontrol amaçları olan özel amaçlar ile sağlanmaktadır. İç kontrolün özel amaçları olarak belirtilen amaçlar ise şu şekilde sıralanabilir.

- **Eksiksiz Olma**

İşletmede gerçekleşen tüm ticari işlemlerin kayıt altına alınması, kaydedilmemiş varlık, yükümlülük ve muhasebe işlemi ile açıklanmamış kalem olmamasıdır (Haftacı, 2011:19).

- **Geçerlilik**

Gerçekliği olmayan, hayali işlem ve müşterilere ilişkin kayıtlara izin verilmemesi.

- **Sınıflandırma ve Zamanlılık**

Sınıflandırma, işletmenin finansal tablolarının doğru bir şekilde sunulabilmesi için hesap planına uygun olarak hazırlanmış olması; zamanlılık ise işlemlerin meydana geldiği anda kaydedilmesidir (Tüm ve Memiş, 2012:110).

- **Kayıtsal Doğruluk**

İşlemlerin doğru hesaplara, hesapların doğru tarafına ve doğru tutarda kaydedilmesini ile ilgilidir (sindirgi.balikesir.edu.tr).

- **Varlıkların Korunması**

Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel bir personelin görevlendirilmesi, bu görevlendirmenin belirli personellere verilmesi; belge ve kayıtlara dolaylı yoldan erişimin ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınıflandırılmaları iç kontrolün varlıkların korunması için uyguladığı özel amaçlar kapsamındadır (Tüm ve Memiş, 2012:110).

İç kontrol sisteminin genel özelliklerini hesaplar bazında öze indirgeyen iç kontrol sisteminin özel amaçlarına örnek olarak stok hesapları verilebilir. Stok hesaplarına yönelik olarak iç kontrol sisteminin özellikleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Karacan ve Uygun, 2012:99).

**Tablo 2.1. İç Kontrol Sistemi**

<b>İç Kontrol Sistemi Özelliği</b>	<b>İç Kontrol Sistemi</b>
<b>1) Yetkilendirme</b>	- Stok kalemlerinin yetkili kişiler tarafından imzalanan talep fişlerine bağlanması - Stok alımlarının uygun bir yetkilendirme ile yapılması
<b>2) Geçerlilik</b>	- Sayım ve tesellüm fişlerinin sıra numaralı olması - Ödemelerin satıcı faturalarındaki fiyat ve miktar kontrolü yapıldıktan sonra onaylanması
<b>3) Uygun Kayıtlama</b>	- Alım emirlerinin sıra numaralı olması - Alım listelerinin satıcı faturaları ile karşılaştırılması
<b>4) Mutabakat</b>	- Periyodik olarak fiili durum ve kaydı durumun karşılaştırılması - Satın alma bölümü kayıtları ile muhasebe kayıtlarının düzenli aralıklarla karşılaştırılması
<b>5) Varlıkları Koruma</b>	- Stokların uygun ortamlarda ve bir düzen içerisinde stoklanması - Uygun tutarda sigorta yaptırılması - Ambarlara giriş ve çıkışların kontrol altına alınması

**Kaynak:** Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*. (1. Baskı). İzmit: Umuttepe Yayınları, s. 99

Yukarıda bahsedilen genel ve özel amaçlar iç kontrolün amaçları olmasının yanında işletmenin temel fonksiyonları hakkında da bilgi vermektedir.

### **2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması**

İç kontrol sistemi; işletme varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması, yönetimin belirlediği politikalara bağlılığın sağlanması ve yönetimin belirlediği politikalara bağlılığın sağlanması amacıyla, oluşturulan örgüt yapısı ile geliştirilen politikalar ve uygulamaların tümünden oluşmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008:56). İç kontrol sistemi, tanımda da belirtildiği gibi esas, genel ve özel nitelikteki amaçların gerçekleştirilmesin yönelik politika ve prosedürlerden oluşur (Tüm ve Memiş, 2012:111). Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olan iç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır (Doyrangöl, 2002).

Her işletme ya da örgüte farklı bireylerin olması işletme amaçlarını da çeşitlendirmektedir. Bireylere göre çeşitlenen bu amaçlar yine bireylerin iç kontrole bakış açılarını da farklılaştırmaktadır. Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol

sistemini, organizasyon planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlamaktadır (Doyrangöl, 2002). Tanımda belirtilen bu amaçların bir kısmının yönetsel bir kısmının ise muhasebeye yansıyan iki boyutu bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olarak iki şekilde sınıflandırılabilir (Tüm ve Memiş, 2012:111). Bununla birlikte iç kontrolün sadece mali nitelikteki kıymet hareketlerini içermemesi ve ilgili kuruluşun amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumları da ele alması iç kontrolün iki şekilde sınıflandırılmasına neden olmaktadır (Sarıgül, 2012:98).

### **2.1.3.1. Yönetsel Kontrol**

Yönetim politikasına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller, yönetsel kontrol olarak tanımlanır. Yönetsel kontrol sistemi; işletme üst yönetimin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir (Sarıgül, 2012:99).

Yönetsel kontroller, yönetime karar alma sürecinde ve yapılan tüm faaliyet ve işlemlerin yetkilendirilmesinde yol gösteren örgüt planını, yordamlarını ve bunlara ilişkin her türlü belge ve tutanakları içerir (Durmuş ve Taş, 2008:57). Aynı zamanda yönetsel kontroller, kurumsal faaliyetlerde etkinlik, işletmenin amaçlarına bağlılık gibi muhasebe ve mali alanla doğrudan ilgili olmayan, istatistik analizleri, zaman ve hareket etütleri, performans raporları, insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrol yöntem ve işlemlerden oluşur (Türedi, 2010).

Dar anlamda yönetsel kontroller, iç kontrol muhasebe kontrolleridir (Gürbüz, 1995:46). Yönetsel kontroller sayesinde yöneticiler işletmeden güvenilir ve doğru bilgi elde eder, aynı zamanda bu varlıkların korunması için gerekli önlemleri ve uygulamaları belirler ve kurar (Durmuş ve Taş, 2008:57).

İşletme süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işlemesine yönelik olarak geliştirilen yönetsel kontrollerin, işletme içerisinde başarıyla uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen özellikleri taşıması gerekir. Bu özellikler (Tüm ve Memiş, 2012:112- 113):

- Yönetim planlarının ve faaliyet sonuçlarının açıklanmasını sağlayacak planlama ve raporlama sistemleri kurulmalıdır.
- Gerçekleşmiş sonuçlarla, planlanmış sonuçları karşılaştıran ve sapmaları tanımlayan, gerekli yönetim düzeyine bunları ileten iç raporlama yöntemleri belirlenmelidir.
- Beklenen sonuçlardan sapmaların nedenlerini araştırmak ve zamanında düzeltici önlemleri almak için, uygun yönetim düzeylerinde bu yöntemler kullanılmalıdır.
- Bilgisayar programlarının ve veri dosyalarının oluşturulmasını, değiştirilmesini ve kullanımını içeren muhasebe sistemleri ve kontrol prosedürlerinin belirlenmesini ve değiştirilmesini düzenleyen politikalar belirlenmelidir.

Yönetsel kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir. Genel olarak istatistikli analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, işgören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsar (Sarigül, 2012:99).

Yönetsel kontroller, faaliyetlerin işletme planlarına uygun şekilde yürütüldüğünü ve çalışanların bu planlar dâhilinde hareket ettiğini garanti etmeye yönelik bir süreçtir. İşletme performansının oluşturulan planlardan anlamlı bir şekilde farklılaşması durumunda performanslı ölçme ve düzeltici eylemde bulunma süreçlerini içeren yönetsel kontroller sayesinde tahmin sapmaları, amaçlar ve planlardan sapmalar önceden tespit edilerek daha kolay çözümlenmesi sağlanır (Çalışkan, 2011:196-197).

### **2.1.3.2. Muhasebe Kontrolü**

İç kontrol sistemi ile muhasebe arasında çok güçlü bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artırmak için oluşturulmuş bütün önlemleri kapsamaktadır. İç kontrol yapısı hataları, israfı, hileleri önlemek; muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini temin etmek, yönetim politikalarına uyum sağlamak, şirketin bütün departmanlarının performans düzeylerini değerlendirmek için oluşturulan bütün düzenlemeleri içermektedir. Muhasebe bilgi sisteminin güvenilir, zamanında, eksiksiz, net, kısa ve aynı zamanda en uygun maliyetli bilgileri kesintisiz üretmesi gerekir. Böyle bir bilgi sisteminin oluşturulması ise muhasebe kontrol sistemleri ile birlikte gerçekleşir (Sarigül, 2012:99).

Muhasebe kontrolleri, işletmenin varlıklarının korunması ve finansal kaynakların korunması amacıyla gerçekleştirilen kontrollerdir. Örgüt planını (Ergüden, 2009), varlıkların korunması, finansal verilerin güvenliği ve doğruluğu için geliştirilen her türlü kayıt, yöntem, yordam ve işlemlerin bütününden oluşur (Durmuş ve Taş, 2008:56). Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için iyi bir muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Etkili bir iç kontrol sistemi için oluşturulması gereken hedefler ise şu şekildedir (Sarıgül, 2012:100):

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin zamanında ve doğru olarak kayıt altına alınıp alınmadığı,
- İşlemlerin tablo ve raporlara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını araştırır.

Yukarıda belirtilen hedefler doğrultusunda muhasebe kontrolü genel olarak harcama yetkisi verme ve onay sistemleri, kayıt ve raporlama sistemleri, varlıkların korunması, işletme içi denetim ve vergi denetimi gibi kontrolleri içermektedir (Tüm ve Memiş, 2012:113).

Muhasebe kontrolleri başlıca üç unsur tarafından belirlenir (Durmuş ve Taş, 2008:56).

- Varlıkların korunması
- Finansal kayıtların güvenilirliği
- Kıymet hareketleri

#### **2.1.3.2.1. Varlıkların Korunması**

İşletmelerin sahip olduğu varlıklar çalınmaya, yanlış kullanılmaya, tahribat veya israf edilmeye uygundur (Ömürbek ve Altay, 2011). Bu yüzden işletmenin varlıklarının hırsızlık, hile, yanlışlık ve diğer nedenlerle zarar görmesini engellemek amacıyla bazı kontrol işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekir (Durmuş ve Taş, 2008:56). Bu amaçla yürütülen her türlü işlem ise iç kontrolün varlıkların korunması fonksiyonu ile gerçekleşir.



### **2.1.3.2.2. Finansal Kayıtların Güvenilirliği**

Etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan temel unsurlardan biri finansal kayıtların ne derece güvenilir olduğudur. Finansal kayıtların doğru ve güvenilir bir şekilde tutulması, sağlıklı kararlar alınmasında ve iç kontrol sisteminin de bir o kadar sağlıklı bir şekilde, etkin olmasını etkiler.

Finansal kayıtların bu derece önemli olduğu bir ortamda işletmenin finansal kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği ve bütün finansal veri ve kayıtların güvenliğinin de sağlanması gereklidir (Durmuş ve Taş, 2008:56). Bunun için geliştirilen yöntemler ise iç kontrolün finansal kayıtlar üzerindeki güvenilirliği kontrolü ile sağlanmaktadır.

### **2.1.3.2.3. Kıymet Hareketleri**

İşletmede gerçekleşen tüm faaliyetlerin kayıt altına alınması, kaydedilen bilgilere erişimin kolaylıkla sağlanması işleyen iç kontrol sürecine olumlu katkı sağlar. Bunun için işletmedeki varlıkların satılması - değiştirilmesi, hizmet verilmesi – alınması karşılığında varlık transferleri vb. tüm işlemlerle ilgili gerekli yetkilendirme ve kayıt sisteminin geliştirilmesi ve bununla ilgili kontrollerin sağlanması gerekir (Durmuş ve Taş, 2008:56).

### **2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Unsurları**

İç kontrol sisteminin ulusal ve uluslararası uygulayıcı ya da teorisyenler açısından genel olarak kabul görmüş beş unsuru bulunmaktadır (Çukacı, 2012:37). Organizasyonun kontrol hedeflerine ulaşabilmesi için birbiriyle ilişkili olan bu beş unsur şu şekildedir (Tüm ve Memiş, 2012:128);

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme (Gözetim)

#### 2.1.4.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sistemi kapsamında kontrol ortamı; işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorun çözümede yaklaşımı ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini gösterir. İşletme üst yönetiminin işine verdiği önem; işi ile bütünleşmesi, uzmanlık isteyen konulara yatkınlığı, işletme kültürü, yönetim stili, emir ve talimatlarını veriş şekli, uyguladığı kontrol yöntemlerinin sıklığı veya yoğunluğu onun işletmeyi ne denli kontrol ettiğine dair bir fikir verir (Çukacı, 2012:37).

Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarının da temelini oluşturur. İşletmedeki iç kontrollerin başarılı olmasında çok etkindir (Selimoğlu ve diğ., 2009:97). Yani iç kontrol sisteminin başarılı ya da başarısız olması iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır (Usul, 2013:97).

Kurum geçmişi ve kültürü kontrol ortamının oluşturulması sürecine direkt etkide bulunmaktadır (Pehlivanlı, 2010:34). Kontrol ortamının yönetimin kurum içerisinde kontrol niteliğinde ortaya koyduğu her türlü politika, yöntem, davranış, tutum ve hareketlerden oluşması yönetimin, kurumun kontrol şeklini belirlemesi ve çalışanların kontrol konusundaki farkındalıklarını etkilemesine neden olmaktadır. Bu nedenle işletme içerisinde etkin bir kontrol ortamının yaratılmasında en büyük sorumluluk yönetimdedir (Tüm ve Memiş, 2012:130). İç kontrolün gerçekleştirilmesinde önemli rol oynayan diğer faktör ise çalışanlardır. Bu yüzden işletme bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmesi gerekmektedir. Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi ise etkin bir kontrol ortamı için büyük önem taşımaktadır (Usul, 2013:97-98).

Kontrol ortamının oluşmasında etkili olan faktörler şu şekilde sıralanabilir;

- **Dürüstlük ve Etik Değerler**

COSO'ya göre Dürüstlük ve Etik Değerler kontrol ortamının temel elemanıdır ve diğer iç kontrol unsurlarının düzenlenişi üzerinde de büyük etkiye sahiptir (Yılandı, 2006:42). Dürüstlük ve etik değerler iyi bir iç kontrol sisteminin

oluşturulması ve iç kontrol sisteminin etkin olarak çalıştırılmasında oldukça önemlidir (Usul, 2013:100).

Etik değerler, çalışanların davranışlarını belirleyen unsurlardır (Usul, 2013:100). Dürüstlük ise, bir teşebbüsün eylemlerinin tüm safhalarında etik davranışlar için ön şarttır. (Yılcı, 2006:42) Etik ve dürüstlük ile ilgili değerler, iç kontrol sisteminin diğer unsurlarının tasarımı, yönetimi ve gözetiminin etkinliğini etkileyen kontrol ortamının temel unsurlarındandır (Pehlivanlı, 2010:34). Kontrol ortamı dürüstlük ve etik değerlerden direkt olarak etkilenmektedir (Pehlivanlı, 2010:34). Bu nedenle dürüstlük ve etik değerlerin çalışanlara verilmesi yönetim etkisiyle olabilir (Usul, 2013:100). Yani etik değerler üst yönetim tarafından tanımlanırlar (Pehlivanlı, 2010:34).

İşletme kültürünün bir parçası olan ahlak ve davranış standartları aracılığı ile işletme yönetimi, nelerin yapılacağını ve nelerden sakınılacağını belirler (Tüm ve Memiş, 2012:131). Yönetim, olmasını istediği etik değerleri çalışanlara bildirir ve bu bildirmeyi ciddiye alıp yakından takip ederse amacına ulaşmış olur (Usul, 2013:100).

İç kontrol sistemini yönetim yarattığı, gözlemediği ve yürüttüğü için iç kontrolün etkinliği ve verimliliği de işletme içerisinde yaratılan dürüstlük ve etik değerlere bağlılık ile sınırlıdır (Tüm ve Memiş, 2012:131). Bu yüzden kontrollerin etkinliği üzerinde önemli bir payı olan dürüstlük ve etik değerlerin işletme içerisinde anlaşılabilir bir şekilde duyurulması ve tüm personelin bu kurallara uyması kontrollerin daha etkili olmasını sağlamaktadır. Bu kuralların daha etkin bir şekilde faaliyete geçmesi için kuralların yazılı ve sözlü olarak belirtilmesi yaşanabilecek yasa dışı faaliyetler ve etik olmayan davranışlarında önüne geçmektedir.

- **Uzmanlık**

Uzmanlık, bir mesleğe özgü tanımlanmış görevleri yerine getirmek için gerekli olan beceriye ve bilgiye sahip olmak olarak tanımlanabilir. Bu görevlerin başarılması için gerekli olan bilgi ve beceri düzeyi yönetim kurulu kararı ile belirlenmektedir. Yönetim kurulunun bu kararı verirken, teşebbüsün amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmak için yapılmış olan stratejileri dikkate alır. Yüksek beceri ve bilgi gerektiren görevler için işletme daha yüksek bir maliyete katlanmak zorundadır. Bu nedenle iş, görev ve beklenen bilgi-beceri düzeyi arasındaki uyum dikkatli bir

biçimde belirlenmelidir. Yönetim daha sonra gerekli bilgi ve beceri düzeyini, bireylerin zekâ, eğitim ve deneyimleri cinsinden ifade etmelidir. Eğer işletme uygun kişiler yerleştiriyor veya işi gerektirdiği eğitim veriliyor ise uzmanlığa gereken önem veriliyor demektir (Yılandıcı, 2006:44). Bahsedildiği gibi işin yapılabilmesi için gerekli nitelikler ile işi gören personelin yeterliliklerinin örtüşmesi gerekmektedir. İşin gerektirdiği niteliklere sahip olmayan personel sayısının artması o organizasyonda kontrol ortamının bozulduğunu ve uzmanlığa gereken önemin verilmediğini gösterir (Pehlivanlı, 2010:34).

#### • **Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin Faaliyetleri**

Kontrol ortamı, kurumun yönetim kurulu ve denetim komitesinden önemli ölçüde etkilenir. Yönetim kurulu esas itibariyle gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerinin belirlenmesinden ve iç kontrol sisteminden bir bütün olarak sorumludur. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de değerlemeleri yapmalıdır. Denetim komitesi ise yönetim kurulu ile dış denetçi arasındaki bağı kurmak amacıyla şirket tarafından oluşturulan bir komitedir ve normal olarak yönetici olmayan üyelerden oluşur. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, katma değerini, muhasebe, mali raporlama ve iç kontrollerin işleyişi ve yeterliliğini gözetmekle sorumlu bulunduğu için yönetim kurulu için güvence sağlayan bir işleve sahiptir. Denetim komitesi, etkin bir kontrol ortamının yaratılmasında taşıdığı önem nedeniyle üyelerinin yöneticilerden bağımsızlığı, kişilikleri mali bilgi ve uzmanlığı gibi nitelikleri son derece önemlidir (Tüm ve Memiş, 2012:131-132). Denetim komitesinin sağlıklı çalışması ve yönetim kurulunun da gerekli önemi vermesi iç kontrol yapısının başarısını artırır (Bozkurt, 2012:124).

Denetim komitesinin bir işletme organizasyonu içindeki görevleri aşağıda verildiği gibidir (Usul, 2013:107).

- İç denetim faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve onaylanması,
- İç denetim departmanının plan ve bütçelerinin gözden geçirilmesi,
- Denetim sonucunun gözden geçirilmesi,
- İç denetim ekibinin oluşturulması,
- Özel projelerin incelenmesi,
- Diğer işlevler.

- **Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Stili**

Yönetim felsefesi ve faaliyet stili diğer iç kontrol unsurları üzerinde de etkili olabilecek en önemli kontrol ortamı faktörlerinden birisidir. Çünkü yönetim felsefesi ve faaliyet stili yönetimin yönetme tarzını başka bir ifade ile seçtiği risk düzeyini belirler (Yılcı, 2006:46). İç kontrol sisteminin kurulması ve başarıya ulaşması da yönetim ile çalışanların bakış açısı ile doğrudan ilişkilidir (Uşul, 2013:98).

Kuruluşun yönetim biçimi ve kabul edilebilir risk seviyesini belirleyen bu unsur, mali raporlamaya, bilgi süreçlerine ve personele karşı tutum, alternatif muhasebe ilkelerinden tutucu veya riskli olanın seçilmesi, muhasebe hesapları hazırlanırken dürüst davranılması, yönetimin sistemi izlemeye ve gözden geçirmeye ayırdığı zamanı içermektedir ve kontrol ortamının etkinliğini belirleyen önemli özelliklere sahiptir (Tüm ve Memiş, 2012:123-133).

- **Örgütsel Yapı**

Bir işletmenin örgütsel yapısı iç kontrol sisteminin oluşturulmasında etkin bir konuma sahiptir (Uşul, 2013:100). Örgütsel yapı, önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmak için, azami etkinliği sağlayacak bütün örgütsel bölümler arasında görevlerin tahsis edilmesi ve bu örgüt elemanlarının çalışmalarının koordine edilmesi ile oluşur (Yılcı, 2006:47). Kontrol ortamının bu unsuru, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için yapılan planlama, planların gerçekleştirilmesi, kontroller ve izleme faaliyetleri için bir çerçeve sağlar (Pehlivanlı, 2010:35). Örgütsel yapı bu unsurları kapsayan bir çatı görevindedir (Uşul, 2013:100).

Etkin bir örgüt yapısı yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için iç kontrol ortamına (Tüm ve Memiş, 2012:133) ve işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması, ancak iyi bir örgütsel yapının var olması durumunda gerçekleşebilecektir (Uşul, 2013:100).

Örgüt yapısı; ürün, faaliyet ve coğrafi faktörler açısından merkezi veya merkezkaç şeklinde sınıflandırılabilir gibi matriks yapı şeklinde de sınıflandırılabilir (Pehlivanlı, 2010:35). Örgütsel yapının kuruluş koşullarına uygun biçimde kurulması ve bu yapının amaçlara etkin ve verimli biçimde hizmet etmesi bazı ilkelerin dikkate alınmasına bağlıdır. Bu ilkeler (Yılcı, 2006:47):

- İş bölümünden yararlanma,
- Kontrolü kolaylaştırma,
- Faaliyetlerin benzerliği ve yakın ilgisi,
- Yürütme ile denetimi birbirinden ayırma,
- Önemli işe yüksek mevki verme ve önderliği,
- Zaman bakımından düzenleştirmeye ve ekonomikliğe önem verme,
- Politika amacına uygunluk,
- Birbirini denetleyecek bölümleri kesinlikle birbirinden ayırma gibi sıralanabilir.

Sağlıklı bir örgüt yapısının oluşturulması için yukarıda bahsedilen ilkelerin uygulamaya konması ve oluşturulan örgüt yapısı, sorumluluk, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve mümkünse yürütme olarak ayrılmalıdır (Tüm ve Memiş, 2012:133). İlke ve esaslara göre oluşturulan örgüt yapısı, sağlıklı bir iç kontrol sisteminin kurulup çalıştırılması için birinci derecede önem taşır. Organizasyon yapısında yer alan birimlerin birbirlerinden bağımsız olmaları sağlıklı bir iç kontrol sisteminin işletilmesi için temel unsurdur (Duman, 2008:76).

Yukarıda bahsedilen özelliklere sahip bir örgütte; uzmanlaşma, karşılıklı kontrol ve faaliyet arasında koordinasyon sağlanabilir. Yapılan hata ve hileler ile işletme faaliyetlerindeki zayıf noktalar kısa zamanda ortaya çıkartılabilir. Kısaca muhasebe ve diğer faaliyetlerin etkinliği ve güvenilirliği artar (Gürbüz, 1995:47).

#### • **Yönetimin Yetki ve Sorumluluk Dağılımı**

Yönetim el kitabı doğrultusunda işletme faaliyetlerini gerçekleştirilebilmesi için çalışanlara yetki ve sorumluluk verilmesi gerekmektedir (Pehlivanlı, 2010:35). Kurumun hedef ve amaçlara ulaşması için gerekli olan bu yetki ve sorumluluk dağılımı yönetimin sorumluluğundadır. Her ne kadar bu işin asıl sorumlusu yönetim olsa da kurum içerisinde yer alan herkes görevlerini yerine getirirken yapmış olduğu eylemlerle kurumun bir parçası olmaktadır. Yani yöneticilerin yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi oluşturma, uygulama, izleme ve geliştirme sorumluluğu, diğer çalışanların ise oluşturulan iç kontrol sisteminin bir parçası olarak görevlerini yerine getirme sorumluluğu bulunmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:133-134).

- **Kurum Çalışanlarının Entegrasyonu**

Kurum çalışanlarının birbirleri ile entegre olmaları etkili bir iç kontrol sistemi için sağlanması gereken hususlardandır.

#### **2.1.4.2. Risk Değerleme**

Tüm işletmelerin amaçlarına ulaşması sırasında (Ömürbek ve Altay, 2011) işletme ve varlıkları iç ve dış çevreden kaynaklanan çeşitli risklere maruz kalmaktadırlar (Pehlivanlı, 2010:35). Bu risklere müşteri ihtiyaçlarındaki ve hukuki düzenlemelerdeki değişimler, rekabet tehditleri ve faiz oranları gibi ekonomik faktörlerdeki değişimler örnek verilebilir (Kızılboga ve Özşahin, 2013).

Risk genel olarak, organizasyonu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, güvenilirliğin zarar görmesi ve yasal gereklerle çalışma yönergelerine uygun olmama türünden bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir (Kışalı ve Pehlivanlı, 2006). İşletme üzerinde oluşabilecek olan risk ise, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşme olasılığıdır. Başka bir ifade ile risk, işletme amaçlarına ulaşmada ortaya çıkabilecek engellerdir (Yıllancı, Yıldız ve Kiracı, 2012:88). Risk değerlendirme ise, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz ederek riskleri minimize edecek uygun önlemleri belirleme sürecidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Yani risk değerlendirme, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir (Karaarslan, 2012:15).

Risk değerlendirme süreci, iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu olanların, işletmenin tabi olduğu mevzuat çerçevesinde finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtacak şekilde hazırlanmasına engel teşkil edecek risklerin belirlenmesini ve söz konusu risklerin yönetimini sağlayarak işletmenin kayda geçmemiş işlemleri ve önemli muhasebe tahminlerinin analizini değerlendirdiği bir süreçtir (Karacan ve Uygun, 2012:103).

Günümüzde işletmeler ekonomi, endüstri, düzenleyici otorite ve faaliyet koşullarının sürekli değişiklik gösterdiği dinamik bir ortamda faaliyetlerine devam etmektedirler. Bundan dolayı risklerin tanımlanması kadar düzenli aralıklarla ve gerektiğinde güncellenmesi de çok önemlidir (Pehlivanlı, 2010:35). İşletmeler

amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmada ortaya çıkabilecek engelleri iyi tespit edip yönetim tarzını ona göre şekillendiriyor ise, riskleri değerlendiriyor demektir. Dolayısıyla işletme bu süreci ne kadar iyi yönetir ise, iç kontrol de o kadar güçlü olacaktır (Yılcı, Yıldız ve Kiracı, 2012:88).

COSO risk değerlendirme konusu 3 temel yönde ele almıştır. Bunlar (Yılcı, 2006:63):

- Risk Belirlemesi
- Risk Analizi
- Değişimin Yönetimi

Risk değerlendirme sürecinde öncelikli olarak yapılan işlem kurum hedeflerinin açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmesidir. Risk değerlendirmenin ön koşulu olarak hedefler anlaşılabilir ve ölçülebilir olmalı, kurumdaki tüm personel hedefleri anlayabilmeli ve kendi etki alanıyla ilişkilendirebilmelidir (Saltık, 2007:15). Kurum hedefleri belirlendikten sonra hedefler ile bağlantılı iç ve dış kaynaklı risklerin tespit edilir (Saltık, 2006:6). İşletme içi riskler, çalışanların yeterli bilgi ve eğitimi almaması nedeniyle bilerek ya da bilmeyerek yaptığı yanlış hareketlerden kaynaklanan risklerdir. İşletme dışı riskler ise, ekonomik gelişme ve yasal düzenlemelerden etkilenen, işletmenin büyüme ve gelişmesini engelleyen risklerdir (Haftacı, 2011:55). COSO raporu işletme düzeyindeki riskleri doğurabilecek iç ve dış faktörleri şöyle sıralamaktadır (Yılcı, 2006:63).

- **Dış Faktörler**

- Teknolojik gelişmeler, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini niteliğini ve zamanını etkileyebilir.
- Müşteri ihtiyaçları ve beklentilerini değişmesi, ürün geliştirme, müşteri hizmetleri, fiyatlama ve garanti gibi konuları etkileyebilir.
- Rekabet, pazarlama veya hizmet eylemlerini değiştirebilir.
- Yeni yasalar veya düzenlemeler, faaliyet politikaları ve stratejilerinde değişiklikler gerektirebilir.
- Doğal felaketler, faaliyetlerde veya bilgi sistemlerinde değişiklikler gerektirebilir.



- **İç Faktörler**

- Bilgi sistemlerinin süreçlerindeki bir bozulma, bir teşebbüsün faaliyetlerini etkileyebilir.
- İşe alınan personelin niteliği, eğitim metotları ve motivasyon işletme içerisindeki kontrol bilincinin düzeyini etkileyebilir.
- Yönetimin sorumluluklarındaki bir değişim, uygulanan kontrol biçimlerini etkileyebilir.
- Bir teşebbüsün eylemlerinin niteliği ve varlıklara erişebilen işgören, kaynakların kötüye kullanılmasına yardım edebilir.
- Kendine güveni olmayan veya etkin olmayan bir yönetim kurulu veya denetim komitesi düşüncesiz hareketler için fırsatlar sağlayabilir.

Kurumu etkileyen bu risklerin ortaya çıkmasında etkili olan değişkenler şu şekilde sıralanabilir (Ömürbek ve Altay, 2011).

- Faaliyet çevresindeki değişimler
- Yeni personel
- Yeni ve yenileştirilmiş bilgi sistemleri
- Hızlı büyüme
- Yeni teknoloji
- Yeni üretim hatları
- İşletmede yeniden yapılanma
- Uluslararası faaliyetler
- Muhasebe bildirimleri

Kurumun hedefleri ile bağlantılı işletme iç ve dış kaynaklı risklerin tespit edilmesinden sonra ikinci aşama olarak riskin değerinin meydana gelme olasılığı hesaplanarak işletmenin başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenmektedir. Risk değerlendirme sürecinde yapılacak son işlem ise bu risklerin nasıl tepki vereceğinin araştırılmasıdır (Saltık, 2006:6).

Yukarıda belirtilmiş olan değişkenlere bağlı olarak kurum çevresi koşullarının sürekli bir değişim halinde olması, risk değerlendirmesinin süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç olması gerektiğini (Akyel, 2010), iç kontrolün ise bu değişime uyum sağlaması gerektiğini ortaya koymaktadır. Yönetim, oluşabilecek

hata ve hileleri en aza indirebilmek ve iç kontrolü daha etkin hale getirebilmek için çevresinde oluşan bu riskleri değerlemelidir (Uzay, 2010).

Bir işletmede risk değerlemesinin yapılabilmesi için risk yönetiminin de var olması gerekir. Etkin bir risk yönetimi aşağıdaki unsurların var olması durumunda söz konusu olabilir Bunlar (Usul, 2013:101);

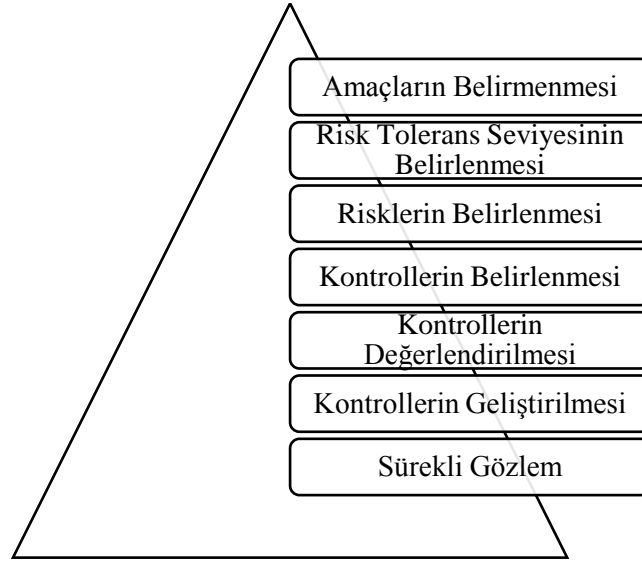
- Etkin bir iç kontrol yapısı,
- Net ve yaptırım gücü olan politika ve prosedürler,
- Objektif ve yeterli iç denetim fonksiyonu,
- Bağımsız ve etkin dış denetim,
- Bildirimlerin şeffaflığı, etkin iletişim hesap verilebilirliği ve ölçülebilirliği sağlayacak sistemler.

Alınan tüm bu önlemler ile oluşturulan iç kontrol riskleri azaltmaya yardımcı olur, ancak risklerin tamamını ortadan kaldırmaz (Uzay, 2010). Etkin bir risk yönetim sisteminin işletmeye olan katkıları şu şekilde sıralanabilir (Çiçek, 2004:25).

- Güven
- Onay
- Teminat
- Kredibilite
- Bilgi

İyi bir iç kontrol sistemi finansal tablolarda hatalı bildirim yol açabilecek ana riskleri belirleyen, gözlemleyen ve etkilerini en aza indiren kontrol yöntemlerini içermeli, sistem buna göre yapılandırılmalıdır (Karacan ve Uygun, 2012:104).

**Şekil: 2.1 Risk Değerleme Süreci**



**Kaynak:** Çiçek, B. (2004). *İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye'deki Beş Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sy.: 25

### **2.1.4.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri; işletme hedeflerinin yerine getirilmesine yönelik risklerle başa çıkabilmek için belirlenen eylemlerin yerine getirildiğinden emin olmak amacıyla kullanılan politika ve prosedürlerdir (Adiloğlu, 2011:106). Kontrol faaliyeti unsurlarından politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanır (Demirbaş, 2005). Kontrol faaliyetleri sayesinde kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklere karşı gerekli önlemler alınmış olmaktadır. Kontrol faaliyetleri sadece bir üst yönetim faaliyeti değil kurumun her seviyesinde ve her fonksiyonel birim için söz konusudur. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak aşağıdaki uygulamalar verilebilir (Pehlivanlı, 2010:36);

- Yetkilendirme
- Onaylama
- Doğrulama
- Hesapların mutabakatı
- Faaliyetlerin performansının ve performans ölçütlerinin gözden geçirilmesi
- Uyumluluk kontrolleri
- Belgelere sıralı numara verilmesi
- Kaynaklara ve kayıtlara erişimin kısıtlanması

- Bilgi sistemi güvenliği
- Görevlerin ayrımı

Kontrol faaliyetleri iki aşamada incelenebilir. Bunlar; nleyici kontroller ile bulgu kontrolleridir (Usul, 2013:101).

Önleyici kontroller; ortaya çıkabilecek sorun ve hataların ortaya çıkmasını engelleyen ve bu hata ve sorunları çözüme ulaştıran kontrollerdir. Önleyici kontrolde amaç hata ve sorunların önceden tespit edilerek engellenmesi, varsa büyümesinin önlenerek gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktır.

Bulgu kontrolleri ise; istenilmeyen olayları tanımlamak ve yönetimi bu olaylar hakkında bilgilendirme işlevidir. Önleyici kontroller görevlerin ve yetkilerin belirlenmesi, onay ve doğrulamaların ve kaynaklara ulaşımın sınırlandırılmasını ifade ederken; bulgu kontrolleri ise muhasebe kayıtlarıyla ilgili varlıklar arasında uyum sağlanmasını, performans göstergelerinin oluşturulmasını ve kayıtlara erişimin sınırlandırılmasını ifade eder (Usul, 2013:102).

Kontrol faaliyetlerini değişik açılardan çok farklı biçimde sınıflandırmak mümkündür. COSO Raporu tüm organizasyonlardaki kontrol faaliyetlerini büyük ölçüde temsil edecek bir sınıflama yapmıştır (Yılancı, 2006:67). Bu sınıflama şu Şekildedir;

- **Üst Düzey İncelemeler**

Yönetimin değişik alanlardaki performans sonuçlarını incelemesi, incelemelerin fiili sonuçlarla bütçeler, tahminler, geçmiş dönem sonuçları ve rakiplerle karşılaştırılması Şeklinde yapılmasıdır. Yapılan incelemeler üzerine yönetim faaliyetleri bu tür raporlar üzerinden izlenmeli ve analiz edilmelidir (Yılancı, 2006:67).

- **Direkt Fonksiyonel veya Eylemsel Yönetim**

Organizasyonun değişik düzeylerindeki yöneticilerin kontrol sistemlerinden gelen faaliyetler raporları inceleyerek uygun düzeltici eylemlerin uygulamaya koyulmasıdır (Yılancı, 2006:67).

- **Bilgi İşleme**

Bazı kontroller işlemlerin doğru, eksiksiz ve yetkiye dayalı olarak kayıtlara geçmesini sağlayarak yerine getirilirler. Günümüzde bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler işletmelerin bilgi sistemleri ve muhasebe ortamlarını da etkileyerek çeşitli gelişmelere sebep olmuştur. Yaşanan gelişmeler ile iç kontrolde bilgisayar yazılım düzeyinde yapılandırılmış durumdadır. Bilgi işleme ile veri girişlerinin, doğruluğunu belirlemiş bir düzenlemeye uygunluğu veya kontrol dosyalarına uygunluğu karşılaştırılarak sağlanır (Yılancı, 2006:68).

- **Fiziksel Kontroller**

İşletme varlıklarının ve muhasebe kayıtlarının olası her türlü zarar karşı fiziken korunmasını (Adiloğlu, 2011:107) ve varlıkların zaman zaman sayımlarının yapılarak sayım sonuçlarının mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak aradaki farkın tespit edilmesi ve oluşan fark sonuçlarının nedenlerinin araştırılmasıdır (Yılancı, 2006:68).

- **Performans Göstergeleri**

İşletmede oluşan faaliyet veya finansal ilişkilerin analizinin yapılması, oluşan farklılıkların nedenlerinin araştırılması (Yılancı, 2006:68), aksayan veya stratejik konularda yönetimin düzeltici faaliyetlerde bulunarak (Karacan ve Uygun, 2012:105) ortaya çıkan istenmeyen sonuçlar için düzeltici önlemler alınmasıdır (Pehlivanlı, 2010:36).

- **Görevlerin Ayrımı**

Görevlerin ayrımı, bir kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun birkaç kişi arasında paylaşılmasını öngörmektir (Adiloğlu, 2011:106). Görevlerin ayrımı sırasında farklı kişilere verilmesine dikkat edilmesi gereken üç görev şu şekildedir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2012):

- İşlemlerin yapılması,
- İşlemlerin kaydı,
- Bu işlemle bağlantılı aktiflerin korunması.

**Tablo 2.2. Görevlerin Ayrımı İlkesi**

<p><b>İşlemlerin yapılması ve bu işlemle bağlantılı aktiflerin korunması görevlerinin ayrımı</b></p> <p>Bir işlemin yürütülüşü için yetki ve sorumluluk verilen kişiye, aynı işlemle bağlantılı varlıkların korunması görevi verilmemelidir. Örneğin kasa tahsil ve ödeme işleriyle görevli kişi, aynı zamanda gün sonu kasa tutarını bankaya yatırma ile görevli olmamalıdır.</p>
<p><b>İşlemlerin yapılması ve işlemlerin kaydı görevlerinin ayrımı</b></p> <p>Bir işlemin yerine getirilmesi yetki ve sorumluluğuna sahip bir elemana, aynı işlemin kayıtlara geçirilmesi sorumluluğu verilmemelidir. Örneğin kasa tahsil ve ödeme işleriyle görevli kişiye, kasa kayıtlarıyla ilgili (günlük defter ve büyük defter girişleri) sorumluluk verilmemelidir.</p>
<p><b>İşlemlerin kaydı ve bu işlemle bağlantılı aktiflerin korunması görevlerinin ayrımı</b></p> <p>İşlemleri kayıtlara geçirmekle görevli kişi, bu işlemle bağlantılı varlıkların korunmasından sorumlu olmamalıdır. Örneğin kasa kayıtlarını tutan kişiye, günlük kasa tutarını bankaya yatırma görevi verilmemelidir.</p>

**Kaynak:** Yılanç, F., M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (1. Baskı) Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2473, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1444, S.: 90

#### **2.1.4.4. Bilgi ve İletişim**

İşletmelerde, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesini ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığı, etkin iç kontrol sisteminin vazgeçilmez temel unsurlarından biridir (Adiloğlu, 2011:107). İyi bir iç kontrol yapısı, bilgi eksikliğinin getireceği her türlü zarara karşı işletmeyi korumaktadır. Bu yüzden işletme içinde oluşturulmuş olan bilgi akışı ve iletişim şekli de etkili bir iç kontrol yapısının (Haftacı, 2011:57) merkezi sinir sistemini oluşturmaktadır (Selimoğlu ve diğ., 2009:100).

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için bir işletmenin bütün kademelerinde doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulur (Adiloğlu, 2011:107). İç kontrol yapısının önemli bileşenlerinden birisi gerek yatay gerekse dikey anlamda bilgi alma yeteneğinin geliştirilmesi ve kademeler arasında etkili bir iletişimin sağlanmış olmasıdır (Haftacı, 2011:57). Bu yüzden bilginin üretilmesi kadar paylaşılması da çok büyük önem taşımaktadır. Etkin bir iletişim için, işletmelerde yukarıdan aşağıya olduğu kadar, aşağıdan yukarıya ve çapraz

iletişim kanallarının da var olması gerekmektedir (Adiloğlu, 2011:107). İşletme yönetiminde üstten alta doğru inen bilgiler daha çok hedefler ilgili olup genel ve özet bilgileri içerirler. Alt kademelerde yer alan bilgi raporlarında ise genelde ayrıntılı bilgiler yer alır. Bilgiler alttan yukarı doğru çıktıkça daha genel ve özet bir görünüm alırlar (Haftacı, 2011:57).

Çalışanların sorumluluklarına yerine getirebilmeleri için gerekli olan (Adiloğlu, 2011:107) bilgi sistemi fiziksel alt yapıyı, donanımı, yazılımı, kişileri, yöntemleri ve verileri içerir. Finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ise; işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işleme tabi tutulması ve raporlanması ile varlık, yükümlülük ve özsermayenin korunması için oluşturulan yöntemleri ve kayıtları içerir. İyi bir bilgi sistemi (Seri: X, No 22, Ek-9) ;

- Tüm geçerli işlemleri tanımlayan ve kaydeden,
- Finansal raporlama açısından işlemlerin uygun sınıflanmasına imkan verecek detayda işlemleri tarih sırasına göre tanımlayan,
- İşlemlerin değerini, finansal tablolarda uygun parasal değerlerine göre kaydedilmesine imkan verecek şekilde belirleyen,
- İşlemlerin uygun muhasebe döneminde kaydedilmesine imkan verecek şekilde gerçekleştiği dönemi belirleyen,
- İşlemleri ve ilgili açıklamaları finansal tablolarda uygun biçimde sunan yöntemleri ve kayıtları kapsar.

Bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi, işlemlerin başlatılması, gerçekleşmesi, kaydedilmesi ve raporlanması ile ilgili sorumluluğun korunmasını sağlamaktadır (Selimoğlu ve diğ., 2009:100). Muhasebe bilgisinin esas amacı, yöneticilere karar alma sürecinde kullanılabilir bilgileri sağlamaktır (Akgün ve Kılıç, 2013). Bunun için elde edilen bilgilerin güvenilirliği yöneticilerin kararlarında etkili olmaktadır. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmelerini için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve açık, anlaşılır mesajlar bu kanallar vasıtasıyla çalışanlarla paylaşılmalıdır (Adiloğlu, 2011:107). Böylece çalışanların iç kontrol sistemi içindeki rollerini ve etkileşim içinde sistemin nasıl çalıştığını anlamaları sağlanmaktadır (Pehlivanlı, 2010:37). İşleyen süreç içinde güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması önemlidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Muhasebe bilgi sistemi; bilgilerin kaydedilmesinin yanı sıra analiz ve yorumlarıyla da, karar alma durumunda olanlara gerekli bilgiyi sağlayacağından dolayı, etkin bir muhasebe sisteminin var olması iç kontrol sisteminin vazgeçilmez unsurudur. Dolayısıyla iç kontrol sistemi, muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini incelemeyi aşağıda verilen perspektifler çerçevesinde yapmalıdır (Usul, 2013:104);

- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup, olmadığı,
- İşlemlerin verilen bir yetki çerçevesinde yapılıp, yapılmadığı,
- Gerçekleşen işlemlerin yasal hükümlere ve işletmenin belirlemiş olduğu prosedürler çerçevesinde kayıtlara alınıp, alınmadığı,
- İşlemlerin düzgün bir şekilde değerlendirilip, değerlendirilmediği,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip, kaydedilmediği,
- İşlemlerin gerektiği bir biçimde raporlanıp, raporlanmadığıdır.

Yukarıda belirtilen sorulara olumlu yanıt verilmesi muhasebe bilgi sisteminin başarısını gösterir (Usul, 2013:104).

Bilgi ve iletişim resmi veya gayri resmi olabilir (Pehlivanlı, 2010:67). Yani iletişim, elektronik, sözlü ve işletme yönetiminin faaliyetleri aracılığıyla yapılabilir (Karacan ve Uygun, 2012:105). Ayrıca iletişim; kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Bilgi ve iletişim her ne kadar işletme içinde büyük öneme sahip olsa da sadece işletme içi olarak düşünülmemelidir. Müşteriler, düzenleyici otorite ve ortaklar gibi işletme harici taraflar da bu süreçte ihmal edilmemelidir (Pehlivanlı, 2010:37).

#### **2.1.4.5. İzleme (Gözetim)**

İç kontrol yapısının etkin ve ucuz maliyetli olmasının yanı sıra gelişen teknolojilere uyum sağlaması, gelişmelere paralel olarak sürekli yenilenmesi gerekir. Bu amaçlara ulaşmanın yolu ise iç kontrol yapısının izlenmesinden ve varsa olumsuzlukların ortaya çıkarılmasından geçer (Haftacı, 2011:57).

İzleme; iç kontrol sisteminin performansının, kalitesinin ve kontrollerin tasarımı ve işleyişinin gözden geçirilerek alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesidir (Pehlivanlı, 2010:37). İzleme aynı zamanda kontrollerin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığı ve koşullara göre gerekli değişikliklerin yapılıp yapılmadığı konularının incelenmesini içerir (Karacan ve Uygun, 2012:106).



Kontrollerin etkin olarak çalışmasını sürekli kılmak (Seri: X, No 22, Ek-9), iç kontrolün doğru bir şekilde tasarlandığının, yönetildiğinin, etkili ve uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılır (<http://www.icdenetimmerkezi.com>).

İzleme sürekli ve ayrık izleme şeklinde olabilir. Sürekli izleme faaliyetler yürütülürken gerçekleştirilen izlemedir (Pehlivanlı, 2010:37). Yani faaliyetlerin normal akışında iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeye hizmet eden izleme türüdür (Doyrangöl, 2002). Bu tür izlemeye yönetim ve danışmanın tarafından düzenli olarak yapılan izlemeler ve işi yapan personel tarafından gerçekleştirilen diğer izleme faaliyetleri (Pehlivanlı, 2010:37), doğrulamalar, kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri, hesap bakiyelerindeki değişmelerin icmallerinin yönetim tarafından incelenmesi, bilgisayar raporlarının bunların kullanıcıları tarafından gözden geçirilmesi örnek verilebilir (Doyrangöl, 2002). Ayrık izleme ise daha çok iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen veya faaliyeti gerçekleştiren kişilerden bağımsız kişilerce izleme ve kontrol faaliyetleridir (Pehlivanlı, 2010:37).

İzleme faaliyetlerinin kapsamı ve sıklığı kontrol edilen risklerin ciddiyeti ve riskleri azaltan kontrollerin önemine bağlı olarak değişir. Organizasyonun normal ve tekrarlanan faaliyetleriyle ilgili olarak oluşturulan izleme faaliyetleri bulunan aksaklıkları raporlama, takip etme ve düzeltici önlemlerin sorumluluğu açısından doğru bir şekilde belirlenmelidir (<http://www.icdenetimmerkezi.com>).

COSO ile getirilen iç kontrol çerçevesi dikkate alınarak oluşturulan 20 temel prensip şu şekildedir (Uzay ve Gönen, 2012):

**Tablo2.3. Finansal Raporlama Üzerinde Etkin İç Kontrolü Başarmak İçin 20 Temel Prensip**

<b>Kontrol Ortamı</b>	
	<b>Dürüstlük ve Etik Değerler</b> – Özellikle üst yönetimde finansal raporlama standardı olarak güçlü dürüstlük ve etik değerler oluşturmalı, geliştirmeli ve uygulamalıdır.
	<b>Yönetim Kurulu</b> – Kurul üyeleri, iç kontrol ve finansal raporlamaya ilişkin gözetim sorumluluğunu bilmeli ve uygulamalıdır.
	<b>Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Tarzı</b> – Yönetim felsefesi ve faaliyet tarzı, finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolün başarılmasını desteklemelidir.
	<b>Örgütsel Yapı</b> – Şirketin örgütsel yapısı, finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolü desteklemelidir.

	<b>Finansal Raporlama Yetkinlikleri</b> – Şirkette finansal raporlama ve gözetim rolünü üstlenen çalışanlar olmalıdır.
	<b>Yetki ve Sorumluluk</b> – Finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolü kolaylaştırmak için uygun düzeyde yetki ve sorumluluğa yönetim ve çalışanlar olmalıdır.
	<b>İnsan Kaynakları</b> – Finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrolü kolaylaştırmak için insan kaynakları politikaları tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.
<b>Risk Değerleme</b>	
	<b>Finansal Raporlama Hedefleri</b> – Yönetim güvenilir finansal raporlama için riskleri tanımayı mümkün kılacak kriter ve yeterli açıklık için finansal raporlama hedeflerini belirlemelidir.
	<b>Finansal Raporlama Riskleri</b> – Şirket, risklerin nasıl yönetilebileceğini belirlemeyi esas alan finansal raporlamanın başarılması için riskleri tanımlamalı ve değerlendirmelidir.
<b>0</b>	<b>Hile Riski</b> – Finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için risklerin değerlendirilmesinde, hile dolayısıyla önemli yanlışlık olasılığı açıkça dikkate alınmalıdır.
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>	
<b>1</b>	<b>Risk Değerlemesiyle Bütünleşme</b> – Finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için risklere yönelik eylemler gerçekleştirme.
<b>2</b>	<b>Kontrol Faaliyetleri Seçimi ve Geliştirilmesi</b> - Finansal raporlama hedeflerine ulaşmak için risklerin azaltılmasında, maliyet ve olası etkenleri dikkate alarak kontrol faaliyetleri seçilmeli ve geliştirilmelidir.
<b>3</b>	<b>Politikalar ve Prosedürler</b> – Güvenilir finansal raporlama politikaları ile üst yönetimin direktiflerinin yerine getirilmesine yönelik prosedürler oluşturulmalı ve tüm işletmeye duyurulmalıdır.
<b>4</b>	<b>Bilişim Teknolojisi</b> – Şayet uygunsa, finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını destekleyecek bilişim teknolojisi kontrolleri tasarlanmalı ve gerçekleştirilmelidir.
<b>Bilgi ve İletişim</b>	
<b>5</b>	<b>Finansal Raporlama Bilgisi</b> – Şirkette her seviyede kullanılan ilgili bilgi tanımlanmalı ve finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını destekleyecek şekil ve zaman diliminde dağıtımı yapılmalıdır.
<b>6</b>	<b>İç Kontrol Bilgisi</b> – Diğer kontrol unsurlarının gerçekleştirilmesinde kullanılan bilgi tanımlanmalı, diğer kontrol sorumlularının işine yarayacak şekilde bir form ve zaman dâhilinde dağıtılmalıdır.
<b>7</b>	<b>İç Haberleşme</b> – Örgüt içindeki iletişim, örgütün bütün düzeylerde bireysel sorumluluklar dâhil, iç kontrol hedefleri, süreçlerin icrasını ve anlaşılmasını etkinleştirmeli ve desteklemelidir.
<b>8</b>	<b>Dış Haberleşme</b> – Finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını etkileyecek durumlar üçüncü kişilere bildirilmelidir.
<b>İzleme</b>	
<b>9</b>	<b>Sürekli ve Müstakil Değerlemeler</b> – Finansal raporlamaya ilgili iç kontrolün mevcut ve fonksiyonel olup olmadığının belirlemek için sürekli ve müstakil değerlendirmeler yapılmalıdır.
<b>0</b>	<b>Eksiklikleri Raporlama</b> – İç kontrole ilişkin eksiklikler tanımlanmalı ve zamanında düzeltici önlem almaktan sorumlu kişiler ile ayrıca uygun düzeydeki yönetim ve kurul üyelerine bildirilmelidir.

**Kaynak:** Uzay, Ş ve Gönen, S. (2012). *Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetimin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri*, Ankara: MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, Aralık, Sayı:14, S. 53-54

### **2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri**

Etkin olarak çalışacak bir iç muhasebe kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken temel ilkeler şunlardır (Sevim ve Gül, 2012):

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

Bu ilkelerin kapsamı aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **• Görevlerin Ayırımı İlkesi**

Bu ilke çok geniş kapsamlı olup muhasebe kontrolü ile ilgili tüm amaçları kapsamaktadır. Görevlerin ayırımı ilkesi bir kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil; birkaç görevli arasında paylaştırılmasını öngörmektedir. Bu ilkede amaç kasdi ve kasdi olmayan hataların önlenmesi ve yapılmış bulunan hataların mümkün olduğu kadar erken ortaya çıkarılmasıdır (Güredin, 2000:179).

İç kontrol sisteminde büyük önem taşıyan görevlerin ayırımı ilkesi sayesinde gerek hata yapma riski gerekse uygun olmayan işlemlerin yapılma riski azaltılır (Korkmaz, 2011:5). Görevler ayrılığı ilkesi ile görev ve yetkilerin aynı kişide birleşmesinin önlenmesi, belli işler için onay ve yetkili aranması, işlemlerin kayıt altına alınması daha etkin olarak sağlanmaktadır (Akçıl, 2007). Görevlerin ayırımı ilkesinde bulunan dört temel kural şu şekildedir (Uyar, 2010):

- Muhasebeleştirme ile ilgili varlıkların korunması görevleri ayrılmalıdır.
- Varlıkları koruma görevi ile yetkilendirmeler ayrılmalıdır.
- İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğu ayrılmalıdır.
- Elektronik bilgi işleme sistemi içinde görevler ayrılmalıdır.

Görevlerin ayrımı ilkesine şöyle bir örnek verilebilir; satın alma ile ilgili bir kıymet hareketi için; satın alma ticaret bölümü personeli tarafından, teslim alınan malların muhasebe kayıtlarına aktarılması muhasebe bölümü personeli tarafından, malların korunması, ambar bölümü personeli tarafından yapılması (Güredin, 2000:179). Yani bir satış ya da satın alma işleminde siparişi alacak ya da verecek, onaylayacak, siparişi hazırlayıp gönderecek ya da siparişi teslim alacak, faturayı düzenleyecek, tahsilatı ya da ödemeyi ve mutabakatları yapacak olan kişiler aynı olmamalıdır (Sevim ve Gül, 2012).

- **Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması**

Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dâhilinde yürütülmelidir (Güredin, 2000:180). Şayet işletme çalışanlarının hepsi, varlık satın alma ve satma konusunda yetkili ise, işletme varlıklarına erişim tüm personel tarafından sağlanabiliyorsa o işletmede bir karmaşa ortamının olması kaçınılmazdır (Selimoğlu ve diğ., 2009:99).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve iç kontrol sisteminin amacına ulaşmasında, işletme çalışanları arasında yetki ve sorumlulukların açık bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir (Usul, 2013:102). Bu yetkilendirmeler genel veya özel olabilir. Genel yetkilendirmeler örgütün izleyeceği politikaların yönetim tarafından oluşturulmasıdır. Örneğin, fiyat listesi, müşteriler için kredi limitleri gibi. Özel yetkilendirmeler ise, işlem bazında uygulanan yetkilendirmelerdir (Selimoğlu ve diğ., 2009:99).

Yetkilendirme ilkesi varlıklara erişebilme ve temas edebilme açısından da önem taşır. Varlıkların yanına girme ve onlara el sürme sadece bu konuda yetkisi olan kimseler tarafından yapılabilmelidir. Örneğin; stoklara, paraya, menkul değerlere sadece bu konuda yetkisi bulunan kişiler el sürebilmelidir. Aynı şekilde muhasebe kayıtları da bu konuda yetkisi olan görevliler tarafından tutulmalıdır (Güredin, 2000:180-181).

- **Uygun Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Varolması İlkesi**

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde izlenir (Güredin, 2000:181).

Bu nedenle faturalar, sipariş fişleri, ürün teslim tutanakları gibi belgeler ile muhasebe kayıtları, işlemlerin gerçekleştiğinin delilleri olup, bunların bilgisayar ortamında veya dışarıda saklanması gerekir (Selimoğlu ve diğ., 2009:99). Etkin bir belgeleme ve saklama sistemi ile oluşabilecek kayıpların önüne geçilebilmekte ve etkin bir kontrolün sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

Etkili belgeleme ve kayıt sistemi için uyulması gereken kurallar şu şekildedir (Selimoğlu ve diğ., 2009:99):

- Belge ve kayıtlar birbirini izleyen sıra numaralı şekilde oluşturulmalıdır,
- Belge ve kayıtlar, ilgili işlem gerçekleştiği anda oluşturulmalıdır,
- Basit ve anlaşılır olmalıdır,
- Birden fazla kullanıcı düşünülerek tasarlanmalıdır,
- Doğru hazırlanmasını teşvik edecek tarzda oluşturulmalıdır. Yani belge üzerinde onay için uygun alanlar bırakılmalıdır.

Yukarıda bahsedilen belgeleme ve kayıt düzeni kurallarına uyulması etkin kontrolün sağlanmasına yardımcı olur. Oluşturulacak olan muhasebe organizasyonunun bu kurallar dikkat edilerek oluşturulması ve işletilmesi etkin bir kontrol ortamı için temel unsurdur.

#### • Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Fiziki Korunması İlkesi

İç kontrol yapısını oluşturmayı gerektiren en önemli nedenlerden birisi, işletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması gerekliliğidir (Haftacı, 2011:59). İşletmenin sahip olduğu varlıklar çalınmaya, yanlış kullanılmaya, tahribat ya da israf edilmeye uygundur. İç kontrol sistemi ile bu olumsuzlukları önlemek için gerekli olan sistem oluşturulmakta ve amaca uygun çalışması sağlanmaktadır (Usul, 2013:96).

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ilkesi ile işletme yönetimi gerekli kontrolleri sağlayarak tedbirler almakta ve kontrol noktaları oluşturmaktadır (Haftacı, 2011:59). Alınacak olan bu önlemlere şu örnekler verilebilir; yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni, mekanik ve elektronik muhasebe araçları (Güredin, 2000:181), personel seçimine dikkat edilmesi ve işe almadan önce araştırılmasının yapılması (Selimoğlu ve diğ., 2009:100).

## • Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi

İç kontrol sisteminin etkin bir biçimde çalışıp çalışmadığının saptamak amacıyla ilgili işin yapılmasından sorumlu olmayan bağımsız kişiler tarafından belirli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir (Adiloğlu, 2011:107). İç kontrol sistemi unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını saptamak için gerekli olan bağımsız iç mutabakatlar, o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır (Güredin, 2000:181).

Yapılacak olan mutabakatlar şu şekildedir (Tüm ve Memiş, 2012:110-111);

- Belirli zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar, varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalıdır.
- Karşılaştırma sonucu farklılık söz konusu ise araştırılmalı ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır.
- Fiili durum ile amaçlanan plan ve politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır. Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plan ve politikalara olan bağlılık artırılır.

Yönetimin yukarıda da belirtilen kontrol faaliyetlerini düzenli olarak izlemesi işletme oluşabilecek hata ve hilelerle karşılaşma ihtimalini büyük ölçüde azaltmaktadır.

### 2.1.6. İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Araçlar

İç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşabilmesinde kullandığı bir takım araçlar bulunmaktadır. Kullanılan bu araçlar iç kontrolün her aşamasında farklı olarak karşımıza çıkar. Bu araçların kontrol aracı olarak nasıl kullanılacağı aşağıda açıklanmıştır.

#### 2.1.6.1. Organizasyon

Bir kontrol aracı olarak, şirket personeli tarafından yetki ve sorumlulukların şirketin amaçlarına etkin ve verimli bir şekilde ulaşmasını sağlayacak şekilde

paylaştırıldığı bir yapı olarak tanımlanır. İç kontrol içinde bulunan organizasyon ile ilgili dikkat edilecek hususlar şunlardır (Tüm ve Memiş, 2012:119):

- Organizasyon içerisinde sorumluluklar; tek bir personelin, bir işlemin tüm aşamalarını kontrol etmesine imkan vermeyecek şekilde paylaştırılmalıdır. Bununla birlikte kişisel sorumluluklar, sorumluluktan kaçmaya veya sorumluluğu aşmaya izin vermeyecek kadar açık tanımlanmalıdır.
- Organizasyon yapısı olabildiğince basit tasarlanmalıdır.
- Organizasyon şemaları ve rehberleri, yetki zincirleri ve sorumlulukların kolaylıkla aşılmasını sağlayacak ve ortaya çıkan kontrol plan değişikliklerini rahatlıkla içerebilecek şekilde hazırlanmalıdır.

#### **2.1.6.2. Politikalar**

Politika, kontrolü etkilemek için ne yapılması gerektiğine dair direktifin verilmesi olarak tanımlanmıştır (Strateji Geliştirme Başkanlığı [SGB], 2013). Politika, bir eylem gerektiren, yol gösterici ve sınırlayıcı her türlü prensipten oluşur (Tüm ve Memiş, 2012:120). Uygulamadaki prosedürler için temel görev gören politikaların (Strateji Geliştirme Başkanlığı [SGB], 2013) bir kontrol aracı olarak sahip olması gereken özellikler şunlardır (Tüm ve Memiş, 2012:120):

- Yönetim tarafından onaylanmış politikalar, yazılı dökümanlarda açıkça ve net bir şekilde yer almalı ve tüm personele yazılı bir şekilde iletilmelidir.
- Politikalar hem işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak şekilde hem de işletme varlıklarının mümkün olduğunca korunmasına yönelik tasarlanmalıdır.
- Politikalar, hem yürürlükteki yasal düzenlemelere hem de genel olarak belirlenmiş işletme amaçlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olmalıdır.

#### **2.1.6.3. Prosedürler**

Prosedürler, faaliyetlerin belirlenen politikalara uygun olarak yürütülmesini sağlayacak araçlardır (Tüm ve Memiş, 2012:120). Bir kontrol aracı olarak prosedürlerin sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- Prosedürler yazılı olarak açık ve net bir şekilde belirtilmeli, tüm personele yazılı olarak iletilmelidir.
- Prosedürler, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik tasarlanmalıdır.
- Oluşturulacak olan prosedürler güncel yasal düzenlemelere ve genel olarak belirlenmiş işletme amaçlarına uygun bir şekilde hazırlanmış olmalıdır.

#### **2.1.6.4. Personel**

İç kontrol sisteminin etkin ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesinde önemli etkiye sahip olan faktörlerden biri personellerdir. İç kontrol sisteminde personelin kontrol aracı olabilmesinde ön koşul, kendisine verilen görevi yerine getirebilecek niteliklere sahip olmasıdır. Bu anlamda (Tüm ve Memiş,2012:120-121);

- İşe alınacak olan personel dürüstlük ve güvenilirlik açısından araştırılmalı,
- Personelin yeni politika ve prosedürlerden haberdar olunması sağlanmalı,
- Personelin kendisini geliştirmesi için gerekli imkan ve eğitimler sunulmalı,
- Belirli zaman aralıklarıyla personel performansları değerlendirilmeli, görevlerini yerine getirip getirmediği belirlenmeli, sonuçlara göre hak eden personeller ödüllendirilmeli, performansı yetersiz olan personel için ise performanslarını iyileştirmeleri için yeni fırsatlar sunulmalıdır.

#### **2.1.6.5. Muhasebe**

Genel anlamda muhasebe; hesapsal kişilerin hesap, kitap ve denge işlerini ele alır. Hesapsal kişilerin hak ve yükümlülüklerini sayısal olarak ölçüp dayanaklara ve kanıtlara uygun bir biçimde saptar (Haftacı, 2011:43).

Mali kontrolün en önemli parçası olan muhasebe sisteminin bir kontrol aracı olarak kullanılabilmesi için sahip olması gereken özellikler şunlardır (Tüm ve Memiş, 2012:121):

- Yönetimin karar süreçlerinde ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayacak nitelikte olmalıdır.



- Faaliyetlerin finansal sonuçlarını gösteren raporlar, faaliyetleri yerine getiren sorumlu bölümlerle paralel olmalıdır. Muhasebe sistemi sorumluluk alanlarına göre yapılandırılmalıdır.
- Kontrol edilebilir maliyetler muhasebe sistemiyle tespit edilebilir nitelikte olmalıdır.

#### **2.1.6.6. Bütçeleme**

Bütçe belli bir dönem için planmış programın miktarsal ve mali anlatımıdır. Bütçe, gelecekteki faaliyetleri planlayan ve elde edilen sonuçların kontrolünü göz önünde bulunduran bir bakış açısıyla hazırlanır (Strateji Geliştirme Başkanlığı [SGB], 2013). Bütçeleme ise bir kontrol aracı olarak, girdi kaynakları için standartlar belirleyerek, girdilerin kullanılmasıyla elde edilmesi gereken çıktılarını ve sonuçların neler olması gerektiğini ortaya koymaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:121).

#### **2.1.6.7. Raporlama**

Rapor, bilgi aktarılmasında kullanılan haberleşme aracıdır. Raporlama ise bir kimseden diğerine bilgi aktarılması olarak tanımlanır (Gürbüz, 1995:221). Başka bir deyişle raporlama, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeteri ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir çerçevede sunulmasıdır (Karacan ve Uygun, 2012:60).

Yönetimin kararlarında etkili olan rapor ve raporlama biçimi zamanlı, doğru, anlamlı ve yeterli detayda olmalıdır. Tatmin edici bir raporlama sistemi kurmak için gerekli olan prensipler şunlardır (Tüm ve Memiş, 2012:121-122):

- Raporlar üstlenilen sorumluluklarla uyumlu olarak hazırlanmalıdır.
- Raporlar olabildiğince basit ve raporlama konunun doğasına uygun olmalıdır.
- Raporların hazırlanması için toplanması gereken bilginin maliyeti, elde edilecek faydayı aşmamalıdır.
- Performans raporları, olabildiğince, planlanan maliyet, nitelik ve miktara ilişkin karşılaştırmalara yer vermeli ve kontrol edilebilir maliyetler ayrıca incelenmelidir. Eğer, performans sayısal olarak raporlanamıyorsa, üst yönetim bilgisi dahilinde olması gereken istisnai durumlar raporda belirtilmelidir.

Hazırlanan raporlara, raporu kullananlar tarafından hala ihtiyaç duyulup duyulmadığı, raporun daha verimli olması için gerekli olan iyileştirmeler veya düzeltmelerin gerekip gerekmediği, raporu kullananlar tarafından periyodik olarak değerlendirilmeli ve ilgili birimlere iletilmelidir.

### **2.1.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulma Nedenleri**

Bugünün küreselleşen dünyasında işletmelerin büyümesi (Haftacı, 2011:53) ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi, işletme sahip ve yöneticilerinin işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, tek başına işletmede yapılanları kontrol etme ve yönetme kapasitesini azaltmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008:55). Günümüzde işletmelerin değişen bu koşullara uyum sağlayabilmeleri ve küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamı içinde varlıklarını devam ettirebilmeleri ise etkin bir yönetim anlayışı ile mümkündür (Adiloğlu, 2011:96).

İşletmelerin iç kontrol sistemini kurmalarının en önemli nedeni, karmaşıklaşan işletme yapısı içinde varlıklarının korumasını ve muhasebe kayıtlarının güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Aynı zamanda iç kontrol sistemi ile işletmenin kaynaklarının ve varlıklarını etkin kullanımı amaçlanır. İç kontrol sisteminin kurulmasının esas amaçları ise şunlardır (Durmuş ve Taş, 2008:57):

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe kayıt ve verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak (GKGM İlkelerine uygun kayıt),
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini (verimliliğini) sağlamak,
- Yönetim politikalarına (yönetimin koyduğu kurallara) bağlılığı sağlamak.

### **2.1.8. İç Kontrol Sisteminin Kurulması Sırasında Dikkat Edilecek Faktörler**

Bir işletmede iç kontrol sistemi kurulurken bazı faktörlerin gözönünde bulundurulması ve bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sistemi kurmaya veya kurulacak sistemin organlarını belirlemeye, sistemde görev alacak personeli belirlemeye karar vermek gerekmektedir (Duman, 2008:73).

Etkin ve sağlıklı bir iç kontrol yapısının oluşturulması için dikkat edilmesi gereken iki faktör vardır. Bunlar, risk ve maliyet faktörleridir. İç kontrol sisteminin

kurulması sırasında dikkat edilecek risk ve maliyet faktörünün ne olduğu, işletmeye olan etkileri, bu faktörlerin oluşmasını tetikleyen nedenler belirtilmiştir.

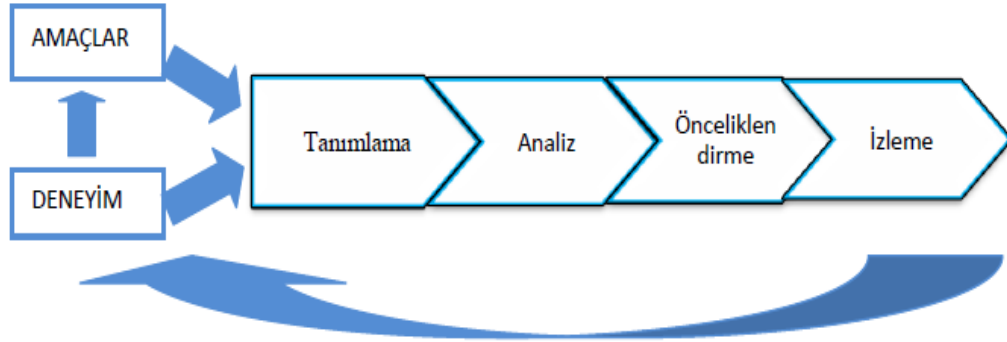
### **2.1.8.1. Risk Faktörü**

İşletme bünyesinde yaşanan hızlı büyümeler, değişen ve geliştirilen bilgi sistemi, yeni personel, faaliyette bulunan ortamın değişmesi, yeni teknolojiler, yeni ürün ve faaliyetler, kurum içinde yeniden yapılanma ve yeni muhasebe uygulamaları işletmelerin çeşitli risklerle karşılaşmalarına neden olmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012:103-104).

Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır (Duman, 2008:73). Tanımda ve yukarıda da bahsedildiği gibi tüm işletmeler faaliyetlerini yürütürken ve amaçlarına ulaşmada çeşitli risklerle karşı karşıyadırlar. Etkin ve sağlıklı bir iç kontrol sistemi için söz konusu riskler önceden belirlenmeli ve kurulacak olan iç kontrol sistemi de buna göre planlanmalıdır.

İşletme yönetimi iç kontrol sistemi kurulmadan önce mevcut risklerin türleri ve önemlilik derecesi hakkında bilgiye sahip olmalı, söz konusu risklerin gerçekleşebilirliklerini ve bu risklerden kaçınılamayacağını kabul ederek bu riskler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları en aza indirebilmek için iç kontrol sistemini kurmalıdır (Duman, 2008:73). Yani işletme yönetimi öncelikle oluşabilecek riskler hakkında bilgi edinmeli, sonrasında risk yönetimi ile işletme hedeflerine ulaşmayı engelleyebilecek bu riskler belirlenerek önceliklerine göre sıralanmalı, son olarak da iç kontrol sistemi tüm bu faktörler dikkate alınarak kurulmalıdır.

## Şekil 2.2. Risk Yönetim Süreci



**Kaynak:** Deniz, F.(2013). *Riske Dayalı Finansal İç Kontrol Sistemi ve Bir Model Önerisi*, Yüksek Lisans Tezi, Aydın: ADU Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sy: 46

Yukarıda bahsedilen faktörlere göre işletmelerin karşılaşılabilecekleri iki risk bulunmaktadır. Bunlar, finansal riskler ve muhasebe riskleridir.

- Finansal Riskler, uygun olmayan yönetimi politikalarının uygulanması ve yolsuzluk işlemleri sonucu, varlıkların kaybı olasılığıdır (Durmuş ve Taş, 2008:61).
- Muhasebe Riskleri, varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır (Duman, 2008:73).

İşletme büyüklüğü, faaliyet konusu, kullanılan varlıkların türü, işletme sahibinin işletmeyle ilgili ilgi derecesi, hem varlıkların yetersiz ve yolsuzluk işlemlerinde kullanılması riskini (finansal risk) hem de muhasebe kayıtlarında ve raporlarında yapılan hatalara ilişkin riskleri (muhasebe riskini) etkileyen faktörlerdir (Duman, 2008:73). Bu faktörlere bağlı olarak varlıkların korunmaması ve uygun şekilde yönetilmemesi sonucu ortaklar ve alacaklılar açısından zarar riski, ayrıca muhasebede yapılacak yanlışlıklara bağlı olarak yöneticilerin ve işletme dışı grupların karşı karşıya kalmaları muhtemel zararlardandır (Durmuş ve Taş, 2008:61).

### 2.1.8.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması işletme içinde bürokrasiyi artırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Ayrıca,

bürokratik işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, karlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında katlandığı bu kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetidir (<http://mehmetkorpi.com>). İç kontrol sisteminin kurulmasında işletmeye yansıyan bu maliyet, kurulan sistemde yer alacak personelin sayısı ve niteliği ile yine kullanılacak teknik ekipmanlarla doğru orantılıdır (Duman, 2008:73).

Kurulacak olan iç kontrol sisteminin maliyeti, iç kontrol sisteminin sağladığı faydanın altında olmalıdır. Her ne kadar bu sistemi kurmaktan elde edilmesi beklenen fayda ölçülemeyecek olsa da, her işletme karşı karşıya bulunduğu riskler ve bunlardan gelebilecek zararları önlediğinde elde etmiş olacağı faydayı belli bir düzeye kadar ölçebilir. Yani fayda, yönetimde yanlış kararlar alınmasının önlenmesi ile hırsızlık, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesiyle doğmasına engel olunan zarar miktarıdır (Duman, 2008:73)

Maliyet faktörü risk faktörünü azaltmak ya da minimize etmek amacıyla kurulacak iç kontrol sisteminin işletilmesi maliyetinden kaynaklanır. Bir iç kontrol sisteminin kurulmasında öngörülen personeller, belge düzeni, bilgisayar altyapısı gibi maliyetler yine işletmenin amaçları, faaliyetleri ve büyüklüğüne uygun olmalıdır (Durmuş ve Taş, 2008:61).

### **2.1.9. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Faktörler**

İç kontrol sisteminin faktörleri bir araya getirilemez ve işletilemezse etkin bir kontrol ortamı sağlanamaz. Bu faktörler işletmenin organizasyon yapısı, yönetim yaklaşımı, iç denetim ve muhasebe sistemidir (Dabbağoğlu, 2007). İçerisinde bu faktörleri barındıran bir iç kontrol sistemi ile daha etkin, sağlıklı ve güçlü bir yapı kurularak işletmenin amaçlarına ulaşması sağlanır.

#### **2.1.9.1. Organizasyon Yapısı**

İşletmenin organizasyon yapısı, faaliyetlerin yürütülmesi ve kontrol edilmesi için bir çatı oluşturur (Duman, 2008:75). Etkin bir iç kontrol sisteminin ilk şartı da, işletmede iyi bir organizasyon yapısı oluşturmaktır (Gürbüz, 1995:47).

İşletmenin iç kontrol yapısının oluşturulmasında temel taşlardan biri olan organizasyon yapısı, işletmedeki faaliyetleri, planlama, yürütme ve kontrol etme de katkı sağlamaktadır. İşletmenin büyüklüğü ile orantılı olarak, önemli görev alanlarının belirlenmesi, yetki ve sorumlulukların ortaya konulması, biçimsel ilişkilerin oluşturulması bu aşamada yapılması gereken işlerdendir (Bozkurt, 2012:124).

İyi bir organizasyon yapısının özelliği, satın alma, teslim alma, imalat, satış, muhasebe ve iç denetim gibi fonksiyonların farklı bağımsız bölümlerce yerine getirilmesidir. Hiçbir bölüm ve dolayısıyla hiçbir kimse herhangi bir işlemi başından sonuna kadar bütün aşamalarıyla yürütme yetkisine tek başına sahip olmamalıdır (Duman, 2008:75). İç kontrolün temel ilkelerinden olan görevlerin ayrılığı ilkesinde konusunda da detaylı bir şekilde anlatılan bu ilke iyi bir organizasyon yapısı için önem taşımaktadır. Yani etkin bir organizasyon yapısı için iç kontrolün temel ilkelerinin dikkate alınması şarttır.

Yukarıda bahsedildiği gibi işletmenin iyi işleyen ve gerekli yetkilendirmelerin ve yetkilendirmelere ilişkin yeterli açıklamaların yapıldığı bir organizasyon yapısı, iç kontrol sisteminin etkinliği için önemlidir (Durmuş ve Taş, 2008:59). Denetim açısından iyi bir organizasyon yapısında bulunması gereken özellikler ise şunlardır (Gürbüz, 1995:57):

- Yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmelidir.
- Mümkün ve pratik olduğu sürece iş bölümü yapılmalıdır.
- Yürütme, kayıt ve varlıkları koruma fonksiyonları birbirinden ayrı olmalıdır.
- Herhangi bir faaliyetin başlangıcından sonuna kadar olan bütün safhaları tek bir kişi gerçekleştirmemelidir.

Yukarıda sıralanan özellikler ele alındığında yine etkin bir iç kontrol sistemi için önemli olan temel unsurun görevlerin ayrımı ilkesi olduğu dikkat çekmektedir.

Bu özelliklere sahip bir organizasyon yapısında; uzmanlaşma, karşılıklı kontrol ve faaliyetler arasında koordinasyon sağlanabilir. Yapılan hata ve hileler ile işletme faaliyetlerindeki zayıf noktalar kısa zamanda ortaya çıkartılabilir. Kısaca

muhasebe ve diğ er faaliyetlerin etkinliğ i ve güvenilirliğ i arttırılarak etkin ve güçlü bir iç kontrol yapısı oluşturulabilir (Gürbüz, 1995:47).

### **2.1.9.2. Yönetim Yaklaşımı**

İç kontrol unsurlarından olan kontrol ortamının oluşmasında etkili olan faktörlerden biri olan yönetimin düşüncesi ve yaklaşımı konusunda da bahsedildiğ i gibi yönetim yaklaşımı, bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması ve başarıya ulaşmasının başlangıç noktası, yönetimin bu olaya bakış ve inancıdır (Duman, 2008:75).

İç kontrol sisteminin kurulması ve başarıya ulaşması yönetimin bakış açısı ile doğrudan ilişkilidir (Usul, 2013:98). Bu nedenle yönetimin iç kontrol yapısının gerekliliğ ine inanması ve bunu sürdürmesi, başarılı olmanın ön koşuludur. Bununla birlikte işletme yönetiminin dışarıdan bu görüntüyü vermesi sorumluluğu olmakla birlikte bir zorunluktur. Yönetim, işletmede kontrol bilincini yerleştirmede önderlik etmeli ve belirlenen kontrol usul ve prosedürlerine çalışan tüm personelin uymasını sağlamalıdır (Duman, 2008:75).

### **2.1.9.3. İç Denetim**

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında diğ er önemli faktör iç denetim sisteminin varlığ ıdır (Duman,2008:77). İç denetim, örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Yılancı, 2003:6). İç denetim yönetsel bir kontroldür; diğ er kontrollerin etkinliğ ini ölçer ve değerlendirir. İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır (Memiş, 2008).

İç kontrol sisteminin ne oranda etkin çalıştığ ını izlemek için iç denetimin var olması gereklidir. İç denetimin temel amacı, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğ ini arttırmaya yöneliktir (Usul, 2013:108). İşletmede iç denetimin yapılması iç kontrol sisteminin etkinliğ ini sağlamakla birlikte, işletme içindeki olası hata ve suistimal vb. tespit edilerek sistemin zayıflıklarının giderilmesini sağlar. Ayrıca iç denetim işletmedeki performans kayıpları ve nedenlerini tespit edeceğ inden işletmenin bunları düzeltmesine olanak tanır (Durmuş ve Taş, 2008:59).

Yukarıda da bahsedildiği gibi bir işletme veya işletmeler grubu içinde kısaca “toplam kalite” olarak kavramlaştırılan en iyiyi üretme ve en iyi olma hedefine ulaşmada olmazsa olmaz bir kavram olarak karşımıza çıkan iç denetim; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından yürütülen; işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, işletme mali tablolarının güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin mevcut kanun ve düzenlemelere uyumunun başarı derecesini ölçmek üzere işletme konusuna ilişkin olarak düzenlenmiş bir işlemler silsilesidir (Çukacı, 2012:40).

İç denetim işlevinin amacına uygun olarak gerçekleştirilmesinde, iç denetim işlevini gerçekleştirecek olan iç denetçilerin önemli bir rolü bulunmaktadır. İç kontrol yapısının bekçileri konumunda olan iç denetçilerin (Bozkurt, 2012:125) mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları ve buna benzer özellikleri taşımaları gerçekleştirilecek olan iç denetim uygulamasının amacına ulaşmasında önem taşıyan bir unsurdur (Haftacı, 2011:61). İç denetim çalışmalarının başarılı ve etkin olabilmesi için iç denetçinin sahip olması gereken nitelikler şunlardır (Gürbüz, 1995:51-52):

- İç denetçi, çalışmalarında bağımsız olmalıdır,
- İç denetçi, görevinin gerektirdiği mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,
- İç denetçi, bazı kişisel ve ahlaki nitelikleri taşımaktadır.

İşletme yönetimine hizmet amacıyla çalışan iç denetçilerin (Gürbüz, 1995:55) faaliyette bulunduğu alanlar ise şunlardır (Duman, 2008:78):

- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi.
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesinin yapılması.
- İşletmenin faaliyet sonuçları ile mali durumuna ait bilgilerin kontrol edilmesi.

#### **2.1.9.4. Muhasebe Sistemi**

İyi bir iç kontrol yapısı geliştirebilmenin önemli koşulu, muhasebe sisteminin böyle bir düzenin kurulmasına olanak verecek şekilde oluşturulmasıdır (Haftacı, 2011:60). Bilindiği gibi muhasebe, finansal sonuç doğuran olayların parasal



tutarlarını kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek raporlayan ve yorumlayan bir bilim dalıdır. Muhasebe bu fonksiyonlarını bir sistem sayesinde yerine getirir. İyi bir muhasebe sistemi ise, işletmenin varlık ve kaynak yapısını etkileyen finansal nitelikteki olayların belgelendirildiği veri toplama aşaması, toplanan belgelerin kaydedilip sınıflandırıldığı veri işleme aşaması ve üretilen bilgilerin özetlenerek bilgi kullanıcılarına ulaştırıldığı raporlama aşamalarından oluşur (Karacan ve Uygun, 2012).

İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir (Bozkurt, 2012:125). Muhasebe sistemi içinde yer alan ögeler, hesap planları, yasal defter ve belgeler ile işletmenin ilgili dönem mali tablolarıdır. İşletmenin hesap planında açıklık olması, belgelerin düzensiz, defterlerin kötü tutulmuş olması, sonradan yapılacak denetimi güçleştireceğinden hatalı ve hileli işlem yapılmasına imkan sağlar. İyi bir iç kontrol için, her kaydın belgeye dayandırılması ve belgelerin ilgili bütün bilgileri içermesi, bölümler arasında el değiştirdikçe gerekli kişilerce onaylanması önemlidir (Duman, 2008:79). Yani iç kontrol bünyesinde oluşan bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak ön koşuldur (Bozkurt, 2012:125).

İyi bir muhasebe sistemi aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Karacan ve Uygun, 2012:110-111).

- Yetki ve sorumluluk merkezleri ile fonksiyonlarına göre bölümlendirilmiş ve ayrıntılı bilgi sağlayacak şekilde alt hesaplar açılmış bir hesap planı.
- Muhasebe poltika ve yöntemlerini ayrıntılı olarak düzenleyen bir muhasebe yönetmeliği.
- Etkin bir bütçe ve standart kontrol sistemi.
- İyi düzenlenmiş ve seri numaralı muhasebe belge ve formları.

Ancak muhasebe sistemi ne kadar iyi kurulmuş ve işletiliyor olsa dahi, çalışanlar ve üst yönetim tarafından muhasebe kayıtları yoluyla hata ve yanlışlıklar ile hileli işlemler yapılabilmekte, işletmenin iç ve dış çevresinden kaynaklanan çeşitli yapısal nedenlerle muhasebe sisteminde üretilen bilgiler hatalı olabilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012:111). Bunun için etkin bir muhasebe sistemi kurularak aşağıdaki konulara ilişkin kayıtların oluşturulması gereklidir (Duman, 2008:79);

- Tüm işlemlerin gerçek olup olmadığının belirlenmesi ve kaydedilmesi,
- Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin finansal raporlamaya uygun bir şekilde sınıflandırılmasını sağlayacak ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması,
- İşlemlerin mali tablolara standart bir biçimde aktarılmaya imkan veren değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşlemlerin zamanında kaydedilip edilmediği,

İşlemlerin ve ilgili açıklamaların mali tablolarda gerektiği biçimde gösterilip gösterilmediği gibi hususlardır.

### **2.1.10. İç Kontrolün Etkinliğinin Belirlenmesi**

Bir işletmede iç kontrolün etkinliğinin belirlenmesi için, iç kontrolün sınırları ve sorumlu kişilerin belirlenmesi daha sonra iç kontrol amaç ve unsurları ile etkinliğinin değerlendirilmesi arasındaki ilişkinin analiz edilmesi gerekir (Yılancı, 2006:36).

#### **2.1.10.1. İç Kontrolün Sınırları**

Etkin bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlese işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirme veya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul -mutlak değil- güvence sağlayabilir (Özeren, 2006:11). Yani hiçbir iç kontrol sistemi yanlış gidişat ya da hata riskine karşı mutlak bir garanti olamaz (<http://www.sgb.gov.tr/>).

İç kontrolün etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır. İnsandan kaynaklanan hatalar, yanlış yargı ve yorumlar, anlaşmazlıklar, ihmal, yorgunluk, tecrübesizlik gibi hususlar iç kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatabilir (Tüm ve Memiş, 2012:117).

İç kontrol yapısı insan faktörüne dayanır ve tasarım eksikliklerinden, karar ya da yorum hatalarından, yanlış anlamadan, rehavetten, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Bu nedenle iç kontrolün etkinliği üzerinde sınırlamaya neden olan en önemli faktör yine insan faktörüdür. Bu bağlamda iç kontrolün etkinliği üzerinde insan faktörüne dayalı olarak sınırlamaya neden olan birinci faktör çalışanların aralarında yapacakları gizli anlaşmalar ile görevlerin ayrımı ilkesini

devre dışı bırakmalarıdır. Organizasyonda her ne kadar bu ilkeye uyulmuş olursa olunsun çalışanların yapabilecekleri bu gizli anlaşmalar görevlerin ayrımı ilkesini devre dışı bırakmakta, bu da iç kontrolün etkin ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesine engel olmaktadır (INTOSAI, Md.:13).

İnsan faktörü kaynaklı sınırlamaya neden olan bir diğer etkinliği sınırlayıcı faktör yönetim kararları ve davranışlarından kaynaklı bozulmalardır. Yönetimin karar verme sürecinde yapabilecekleri yanlışlıklar, basit hata ve yanılğalar iç kontrolün istenildiği gibi işlememesine neden olmakta, iç kontrolden beklenen verimin alınmasını engellemektedir (Yılanıcı, 2006:36). Aynı zamanda kontroller üzerinde yetkisi bulunan kişi veya kişilerin bu sorumluluklarını kötüye kullanmaları yine iç kontrolün etkinliğini sınırlayıcı bir unsurdur (INTOSAI, Md.:13).

İç kontrolün diğer sınırlayıcı faktörü ise, sistemin kendisinin, israf edici biçimde düzenlenmiş olması ya da kontrollerin yararının maliyetinden fazla olmasıdır (Yılanıcı, 2006:36). Kaybetme riskini ortadan kaldıracak bir iç kontrol yapısını sürdürmenin neden olduğu fazla maliyetin iç kontrolden beklenen faydayı aşması iç kontrolün etkinliğini sınırlamaktadır (INTOSAI, Md.:13).

#### **2.1.10.2. İç Kontrolde Sorumluluk**

İç kontrol yönetimin fonksiyonudur. Yöneticiler ve yönetim kurulu, iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve düzgün işletilmesinin gözetilmesi dahil sürdürülmesi ve döküman haline getirilmesi ile ilgili faaliyetlerden doğrudan sorumludur (Akyel, 2010). Ayrıca yönetim ve yönetim kurulu, iç kontrol sistemiyle ilgili politika ve prosedürlerin belirlenmesinden, uygulanmasından ve değerlendirilmesinden sorumludur. Bu nedenle yönetim ve yönetim kurulu iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayacak uygun politika ve prosedürlerini belirleyip uygulamalıdır (Tüm ve Memiş, 2012:114-115).

Yönetim ve yönetim kurulunun tutumu iç kontrolün etkinliği ve sistemi çalıştıran personeli derinden etkiler. Bu nedenle yönetim ve yönetim kurulunun kontrolleri süreklilik temelinde gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi, değişiklikleri personele duyurması ve kontrollere uyararak örnek oluşturması gerekir (Özeren, 2006:11). İç kontrol sisteminin kurulmasından, uygulanmasından ve değerlendirilmesinden sorumlu olan yönetim kurulu bu sorumluluklarını yerine

getirmede iç denetçilerden önemli ölçüde yardım alırlar. İç denetçiler, işletme içerisinde var olan sistemin güçlü ve zayıf yönlerine yönelik görüşlerini düzeni olarak yönetime raporlayarak sistemin etkin bir şekilde işlemesine katkıda bulunmaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:115). İç kontrolün incelenmesi ve geliştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunmakta direkt sorumlu olan iç denetçilerin sorumlulukları İç Denetçiler Enstitüsü 2120 nolu standardında açıkça tanımlanmıştır. Bu standarda göre, iç denetim eylemi organizasyondaki kurumsal, faaliyetler ve bilgi sistemleri üzerindeki kontrollerin uygunluğu ve etkinliğini değerlendirmektedir (Yılancı, 2006:37). 2002 yılında ABD’de yürürlüğe giren Sarbanes – Oxley Yasası (SOX) ile de şirket yönetimi ve bağımsız denetçilerin iç kontrolle ilgili sorumlulukları artırılmıştır. Yasaya göre bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemini inceleme görevi yanında, sistemin etkinliğine yönelik olarak şirket yönetimi tarafından hazırlanan iç kontrol raporunu ayrıca tasdik etmeleri zorunlu kılınmış, böylece sistemin etkinliği hakkında sorumluluğu üstlenmesi sağlanmıştır.

Yukarıda belirtilen hususlara göre iç kontrolün etkinliğinin belirlenmesinde sorumluluk üçe ayrılmaktadır. Yönetim, yönetim kurulu ve iç denetçiler iç kontrolün etkin bir şekilde işlemesini sağlamakla sorumlu olan birimlerdir.

### **2.1.10.3. İç Kontrolün Amaç ve Unsurlarının İç Kontrolün Etkinliğine Etkisi**

İşletmelerin, iç kontrol sistemleri değişik etkinlik düzeylerine sahip olabileceği gibi, aynı sistem farklı zamanlarda farklı etkinlik düzeyinde çalışabilir. COSO, iç kontrol için belirlediği üç temel amaç sınıfını aynı zamanda iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi içinde standart olarak göstermiştir. COSO’ya göre iç kontrolün yönetim kurulu ve yönetim için kabul edilebilir güven verip vermediği, aşağıda yer alan üç amaç sınıfının etkinliği açısından yargılanmalıdır. Bu amaç sınıfları (Yılancı, 2006:38);

- Girişimin faaliyet amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirdiği konusu,
- Yayınlanmış finansal tabloların güvenilir olarak hazırlanabilmesi,
- Uygulanması gereken yasa ve düzenlemelere uyumluluk.

İç kontrol bir süreç olduğu için, iç kontrolün etkinliğide bu süreçte oluşabilecek bir durum ya da koşulla tespit edilebilir (Yılancı, 2006:38). Yani iç

kontrolün etkinliği, doğru anlaşılması ve sağlıklı kurulması süreçleri bu sürecin tamamlanarak uygulanması ile mümkündür (Akyel, 2010). İç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının belirlenmesi, iç kontrol sisteminin beş temel unsurunun varlığının değerlendirilmesi ve bu unsurların işletme içinde etkin olup olmaması, işletme amaçları için güven verip vermemesi ile tespit edilir. Yani iç kontrolün etkinliği üzerinde unsurlar ve amaçlar kriter olarak ele alınır (Yılancı, 2006:38).

### **2.1.11. İç Kontrol Sistemine İlişkin Yapılan Düzenlemeler**

İç kontrol sisteminin temellerinin çok öncelere dayanıyor olması, kamunun görevinin artması, işletmelerin ülke sınırlarını aşarak büyümeleri (Çukacı, 2012:25), uluslararası alanlarda son yıllarda yaşanan şirket yolsuzlukları ve suistimalleri (Keskin, 2006:31) gibi nedenler iç kontrol sistemine olan gereksinimi arttırmış ve bunların sonucu olarak tüm kesimler tarafından iç kontrolde ihtiyaç duyulan düzenlemeler yapılmıştır (Çukacı, 2012:25).

İç kontrol sistemlerine yönelik olarak farklı ülkelerde birçok düzenleme yapılmıştır (Tüm ve Memiş, 2012:125). Ulusal ve uluslararası alanda yapılan bu düzenlemeler kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında oluşturulmuş ve bu sayede kurumsal yönetim politikalarının yetersizliğinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Örneğin İngiltere’de halka açık şirketler için oluşturulmuş Turnbull raporu, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından oluşturulmuş CoCo iç kontrol modeli, Uluslararası Yüksek Denetim Kurulları Örgütü (INTOSAI) kamu sektörüne yönelik olarak hazırlamış olduğu “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi” bu düzenlemelere örnek olarak verilebilir (Tüm ve Memiş, 2012:125).

Türkiye’de iç kontrol uygulamaları ve iç kontrol sistemindeki uluslararası düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır.

#### **2.1.11.1. Türkiye’de İç Kontrol İle İlgili Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de kamu ve özel sektör kurumlarında iç kontrol sistem ve süreçlerinin uygulanmasına yönelik olarak yapılan düzenlemelerde (Tüm ve Memiş, 2012:155), kamu idarelerinde iç kontrol sistem ve süreçlerinin uygulanmasını öngören 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Yeni Türk Ticaret Kanunu standartları ile iç kontrol, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK, Seri No:22 Tebliği, Kısım:10, Madde:11) çerçevesinde iç kontrol ve son olarak Bankacılık

Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) çerçevesinde iç kontrol bulunmaktadır. Bu düzenlemeler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **2.1.11.1.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Yapılan İç Kontrol Düzenlemeleri**

24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması da amaçlanmıştır (Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB], 2013).

Kanunun 55 inci maddesinde iç kontrolün tanımı şu şekilde yapılmıştır. “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 bütünüdür” olarak tanımlanmıştır (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. 2003).

Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve dünyada kamu mali yönetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşımları Türk Kamu Mali Yönetimine adapte edebilmek amacıyla yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kanun, kamu mali yönetiminde çok önemli yenilikleri beraberinde getirmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:161).

Kamu mali yönetimindeki iç kontrol sistemi ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi verilen Maliye Bakanlığı konu ile ihtiyaç duyulacak tüm önlemleri ülke genelinde almaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca, iç kontrol sisteminin yanı sıra, tamamlayıcı bir unsur olarak Ön Mali Kontrol ve İç Denetim Sistemi’de düzenlenmiştir (Çukacı, 2012:26).

5018 Sayılı Kanun’un idarelerde kurulmasını öngördüğü iç kontrol sisteminin ilk unsuru olan ön mali kontrol, Avrupa Komisyonu Bütçe Genel Müdürlüğüne; ödenekleri taahhütleri ihale işlemleri, sözleşmeler ve bunlarla ilgili ödemelere ilişkin mali kararların alınmasından önce yürütülen tüm kontrol faaliyetleri şeklinde tanımlanmaktadır. 5018 Sayılı Kanunla oluşturulan Ön Mali Kontrol Kanunu

sayesinde, taahhüde girişmeden ve ödeme işlemi gerçekleşmeden önce, bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığı kontrol edilmektedir (Tüm ve Memiş, 2012:176). Sistemin ikinci unsuru olan iç denetim ile ilgili olan hükümler kanunun 63 ile 67. Maddelerinde düzenlenmiştir.

5018 Sayılı Kanun 63. Maddesine göre iç denetim şu şekilde tanımlanmıştır: “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” Kanunun 64. Maddesinde iç denetçinin görevleri, 65. Maddede iç denetçide olması gereken nitelikler ve atama işlemleri, 66. Maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yapısı ve oluşumu, son olarak 67. Maddede ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevlerine yer verilmiştir (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu: 2003).

#### **2.1.11.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) İç Denetim Tebliği Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri**

SPK'nun değişik 34.maddesine dayanarak SPK tarafından hazırlanan SPK Seri: V, No:68 sayılı Tebliğ 2003 yılında yürürlüğe girmiş, 2007 yılında bir defa (SPK Seri: V, No:89 sayılı Tebliğ) ve 2008 yılında iki defa ( SPK Seri: V, No:104 sayılı Tebliğ ve SPK Seri: V, No:106 sayılı Tebliğ) olmak üzere toplam 3 kere değişikliğe uğramıştır. Söz konusu Tebliğ'de dört ana bölüme yer verilmiş, birinci bölümde Tebliğ'in amacı, hukuki dayanağı, kapsamı ve tanımlar; ikinci bölümde iç denetime ilişkin esaslar; üçüncü bölümde teftiş birimine ilişkin hususlar ve son olarak dördüncü bölümde ise iç kontrol birimine ilişkin esaslar düzenlenmiştir (Özbilgin, 2010).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 11.10.2011 tarihinde yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” Seri:IV No:54 Ek Kısmı Bölüm II – Kamu Aydınlatma ve Şeffaflık başlığı altında; iç kontrol sistemi ile bu sistemin sağlıklı olarak işleyip işlemediğine ilişkin yönetim kurulu beyanı ile bağımsız denetim kuruluşunun şirketin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşü faaliyet raporunda almalıdır” denilmek suretiyle iç kontrollerin gerekliliğine

değinilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:181). Tebliğin ek kısımlarında i kontrolle ilgili değinilen diğer hususlar ise şu şekildedir:

- İç kontrol mekanizmasının oluşturulması ve i kontrolün işlevi,
- Yönetim kurulunun i kontrolle ilgili gözetim ve görev sorumlulukları,
- Denetim Komitesinin Yönetim Kurulu adına i kontrollerin gözetimi ile ilgili üstlendiği sorumlulukları,
- Denetim Komitesinin işlevi.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 14.07.2002 tarih ve 25168 sayılı resmi gazetede yayımlanan "Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" Seri:V No:68'de; iç denetim sistemi ve iç kontrol birimine ilişkin esaslar ayrıntılı olarak belirtilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:182).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 2006 yılında çıkarmış olduğu Seri X, No:22 Sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile iç kontrol yapısı ve değerlendirilmesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından ıkarılan Seri No:22 Tebliği, 10. Kısım, Madde:11'de iç kontrol sistemi şu şekilde tanımlanmıştır: "İç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir "(Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:22). Tebliğe i kontrolle ilgili ne çıkan hususlar ise şu şekildedir (Tüm ve Memiş, 2012:183):

- Finansal tabloların hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli i kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve devam ettirilmesi sorumluluğunun işletme yönetiminde olması.
- Bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili değerlendirme yapmak gibi amaç ve sorumluluğu olmadığı, iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmelerin, denetim kapsam, yordam ve tekniklerinin belirlenmesi için yapıldığı.



### **2.1.11.1.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

Bankacılık Kanunu'nda belirtilen düzenlemelere yönelik BDDK tarafından, 01/11/2006 tarihinde 23 adet yönetmelik yayımlanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Bankacılık Kanunu ve bu Kanun çerçevesinde çıkarılan birçok yönetmelikte, iç kontrol ve iç denetim ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:183). Bu yönetmeliklerden birisi de “Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik”tir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). 1 Kasım 2006 tarihinde, 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren bu yönetmelik ile bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleri ve bunların işleyişine yönelik usul ve esaslar düzenlenmiştir. İlgili yönetmelik çeşitli tarihlerde yapılan değişiklikler çerçevesinde güncellenmiştir. Yönetmelikte; iç kontrol sistemini amaç ve kapsamı, iç kontrol faaliyetleri ve bu kapsamda yapılacak kontroller, iç kontrol birimi ve iç kontrol personeli ile ilgili bilgiler açıkça düzenlenmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:183).

Yönetmelikte dikkat çeken diğer hususlar ise şu şekildedir:

- İç denetim isteminin amacı ve kapsamı, iç denetim birimi, bu birimin faaliyetleri ve çalışma esasları,
- Risk yönetim sisteminin amacı ve kapsamı, risk yönetim birimlerinin sorumlulukları ve faaliyetleri hakkında düzenlemeler.

Oluşturulan iç kontrole yönelik bu yönetmelikler ile bankacılık sektöründe son yıllarda önemli problemlerin önüne geçilmekte, bankaların hem finansal kayıpları hem de itibar kayıpları önlenmektedir (Elitaş ve Özdemir, 2006).

### **2.1.11.1.4. Türk Ticaret Kanunu (TTK) Kapsamında İç Kontrol Düzenlemeleri**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinden bugüne kadar yürürlükte olan ve 54 yıldır ticari ve ekonomik yaşama ait hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenlemiştir (Arıkan, 2010). 1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı TTK dünya ticaretinde yaşanan gelişmeler neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. Serbest pazar ve rekabet ekonomisinin yaygınlık kazanması ile işletmeler uluslararası arenada daha rahat hareket etmeye başlamış ve

bu durum daha pratik ve yeni dünya düzeni ile uyumlu bir ticaret kanununu gerektirmiştir (Ulusan, Eren ve Köylü, 2012). Bu gelişmelerin yanında günümüzde uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması süreci eski TTK'nın değiştirilmesini gerekli kılmıştır. Yaşanan gelişmeler doğrultusunda 1999 yılında Adalet Bakanlığı'nca oluşturulan bir komisyonun hazırladığı kapsamlı çalışma sonucunda ortaya çıkan taslak 13 Ocak 2011 tarih ve 6102 sayılı kanunla TBMM tarafından kabul edilmiştir (Arıkan, 2010). İlgili kanunun iç kontrol ve iç denetim açısından getirdiğini düzenlemeler ise şu şekildedir:

- Kanunun 366. Maddesinin ikinci fıkrasında iç denetim yer almıştır (Arıkan, 2010). Bu maddede yönetim kurulunun, işletmedeki faaliyetlerin işleyişini izlemek üzere iç denetim amacıyla komite ve komisyonlar oluşturabileceği belirtilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:178). Bu hüküm ile Kurumsal yönetim ilkelerinde denetim komitesi olarak ifade bulan denetim Komitelerinin kurulması konusunda yönetim kuruluna yetki verilmiştir (Arıkan, 2010).
- Kanunun 367. Maddesinde iç kontrol sistemlerinin biçimsel tarifini veren düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre ilgili kanunun anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir şekilde düzenlenmesini ve sorumlu pozisyonlarda bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını öngörmüştür (Arıkan, 2010).
- Kanunun 375. Maddesinde şirket hangi büyüklükte olursa olsun, şirkette, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinim olduğu yani iç denetimin gerekliliği belirtilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:178).
- 378. Maddede riskin erken saptanması ve yönetimi ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, denetim komitesinin, yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu sürekli uyanık tutmak, gerekli hallerde ilgili organlar tarafından anında etkili önlemlerin alınması amacıyla iç kontrol mekanizmasını oluşturması, böylece risklerin önceden belirlenerek değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin zamanında alınması ile ilgili sorumlukları belirtilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:179). Şirketin

varlığını, gelişimini ve devamını güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup kanunun bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden bir tanesidir (Arıkan, 2010).

- İç denetimin Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde yapılması (Madde:398).
- 398. Madde ile de risklerin önceden teşhisi ve gerekli önlemlerin zamanında alınması üzerine bir komitenin oluşturulup oluşturulmadığı ile ilgili bilginin denetim raporlarına eklenmesi ve böylece oluşabilecek risklere karşı tedbirli olunması ile ilgili bir düzenleme getirilmiştir (Tüm ve Memiş, 2012:180).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yukarıda yer alan maddeler dikkate alındığında, işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi, risklerin erkenden tespit edilmesi ve gerekli hallerde gerekli düzeltmeleri yapılması noktasında işletmelerin iç denetim ve iç kontrolle ilgili komiteler kurma ve sistemler geliştirme gerekliliğine değinilmiştir. Bu gerekliliğin göndermeler yapılarak ortaya konulması ise yeterli olmamaktadır (Tüm ve Memiş, 2012:180).

Kanun yapılan bu göndermeler ile iç kontrol ve iç denetim ile ilgili oluşturulmuş standartlara referanslar yapmış ancak iç kontrol sistemine ilişkin herhangi bir düzenleme getirmemiştir (Çukacı, 2012:26).

#### **2.1.11.2. İç Kontrol Sistemindeki Uluslararası Düzenlemeler**

İşletmelerin, verimliliklerini yükseltmek için faaliyet konuları üzerindeki kontrol gereksinimleri her geçen gün daha da artmaktadır ve bu sayede uluslararası düzeyde çok sayıda farklı iç kontrol sistemi modelleri geliştirilmiş ve düzenlemeleri yapılmıştır.

Dünyada farklı iç kontrol varsayımları ve sistemseller modellere dayalı oluşturulan çeşitli iç kontrol yapılandırmaları; COSO, İngiltere-Cadbury, Turnbull, Kanada-COCO, Güney Afrika-KING, CobiT, eSAC, SysTrust vb. Bunların en geniş kapsamlısı olan COSO (Committee of Sponsoring Organizations), diğerlerine kıyasla işletmenin bütününe kapsayan bir yaklaşım olarak ortaya çıkmıştır (Aksoy, 2005).

Uluslararası arenada ortaya çıkan ve denetim açısından paydaşlar tarafından kabul gören iç kontrol uygulamaları aşağıda açıklanmıştır (Çukacı, 2012:27).

### 2.1.11.2.1. COSO İç Kontrol Modeli

COSO; Mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapmak üzere 1985 yılında Amerika'da kurulmuş gönüllü bir kuruluştur. 1980'ler ve 1990'larda yaşanan küresel ekonomik krizler, hatalı ve usulsüz mali raporlamalar ve risk yönetimi uygulamalarının olmayışı sonucu ortaya çıkan büyük çaplı iflas ve maddi zararlar; muhasebe, denetim ve kontrol alanında yeni ihtiyaçları ortaya çıkarmıştır. Söz konusu ihtiyaçların giderilmesi ve mevcut sistemlere yönelik güncelleme çalışmalarının yapılabilmesi için, 1985 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde kamu ve özel sektör kuruluşlarının iştirakiyle "Treadway Komisyonu" olarak adlandırılan bir komisyon kurulmuştur (Strateji Geliştirme Başkanlığı [SGB], 2013).

1985 yılında kurulan ve Treadway Komisyonu olarak da bilinen Sahte Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'nun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission)'u kurmuşlardır (Usul, 2013:97). COSO Komitesi;

- Amerikan Muhasebe Birliği (AAA),
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA),
- Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI),
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsünün (IMA) bileşiminden oluşmaktadır.

COSO'nun ilk çalışması hileli finansal raporlamanın nedenlerini tanımlamak üzere hazırlanmıştır. Rapor, "Causal Factor that can Lead to Fraudulent Financial Reporting," başlığı taşımaktadır. COSO, örgütlerde iç kontrolün kalitesini arttırmak amacıyla (Uysal, 2010) "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporunu 1992'de yayımlamıştır (Usul, 2013:97).

1992 yılında COSO tarafından yayınlanan "İç Kontrol Çerçevesi", iç kontrol tanımına kurumların iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine

ilişkin bir çerçeve sunar. COSO iç kontrol çerçevesine göre iç kontrol; bir kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve çalışanlarından etkilenen ve operasyonların etkinliği ve verimliliğine, finansal raporlamanın güvenilirliğine ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyuma ilişkin makul düzeyde güvence sağlayan bir süreçtir (Pehlivanlı, 2010:32).

Tüm dünyada referans olarak gösterilen bu tanıma göre öne çıkan ilk özellik iç kontrolün bir süreç olmasıdır. Buna göre iç kontrol tek bir olay gibi düşünülmemeli, yönetimin faaliyetlerini yürütürken yararlandığı eylemler bütünü olarak algılanmalıdır (Tüm ve Memiş, 2012:100). COSO'nun yapmış olduğu iç kontrol tanımında bulunan diğer özellik ise iç kontrolün çalışanlar tarafından yürütülmesidir. İç kontrol sadece belgeler ve formlara dayanan bir süreç değildir. İç kontrol, yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler dâhil olmak üzere bütün kurum çalışanları tarafından yürütülen bir sistemdir. Tanımın içerisinde yer alan bir diğer özellik iç kontrolün makul bir güvence sağlamasıdır (Pehlivanlı, 2010:32). İç kontrol sistemi, işletmede çalışan her düzeyde personelden etkilendiği için beşeri konularla ilgili her türlü sınırlamalara tabidir. Bu bakımdan iç kontrol; işletme çalışanlarının hileli yollara başvurusu, çalışanların işbirliği içine girmesi, üst yönetim tarafından alınan hatalı kararlar suretiyle ihlal edilebilmektedir. Bu bakımdan sistem makul düzeyde güvence vermektedir (Tüm ve Memiş, 2012:100). COSO'nun iç kontrol ile ilgili yapmış olduğu tanımda bulunan son özellik ise iç kontrolün amaçların başarılması için bir araç olarak kullanılmasıdır. İç kontrol kurum hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli alt yapıyı sağlayan, işletme sistemi içinde bir alt sistem ve parçadır (Pehlivanlı, 2010:32).

İç kontrol sisteminin etkin bir şey şekilde işlemesi her zaman mümkün olmamaktadır (Pehlivanlı, 2010:32). Ne kadar ayrıntılı ve eksiksiz olursa olsun hiç bir iç kontrol yapısı kendi başına verimli bir yönetimi, tam ve doğru bir kayıt düzenini ya da özellikle yetkili ve güvenilir makamlarda bulunanlar söz konusu olduğunda yolsuzluk yapılmamasını kolaylıkla güvence altına alamaz (INTOSAI, Md.: 13). Sistemin etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır (Tüm ve Memiş, 2012:117). Birkaç kişinin gizli olarak anlaşması halinde, görevlerin ayrılmasına dayalı iç kontroller etkisiz kalabilir. Yine, kontrollerdeki yetki, yetkiyle donatılmış kişi tarafından kötüye kullanılabilir. Çünkü herhangi bir kontrol yapısı insan faktörüne dayanır ve tasarım eksikliklerinden, karar

ya da yorum hatalarından, yanlış anlamadan, rehavetten, yorgunluk ya da dikkatsizlikten etkilenir. Sistemi tasarlayan ve yürüten personelin yeterliliği ve dürüstlüğü söz konusu kişilerin seçimi ve eğitimi yoluyla kontrol edilebilirken, bu iki nitelik kurum içinden ve dışından gelen baskılarla değişebilir. Ayrıca, personel kontrol sürecindeki işlevini doğru olarak anlamamış ya da bu konuda bilgisiz kalmayı tercih etmişse yeterlilikleri ne olursa olsun yaptıkları kontrol etkisiz kalabilir (INTOSAI, Md.: 14).

Yukarıda belirlenen faktörlere benzer olarak çeşitli faktörlerden etkilenen iç kontrol, sistemin etkinliği üzerinde de farklılıklara yol açmaktadır. COSO İç Kontrol Çerçevesinde bu faktörleri iç kontrol sisteminin anahtar öğeleri şeklinde ifade etmiştir. Bu faktörler sırasıyla aşağıdaki gibidir (Pehlivanlı, 2010:32);

- Etik değerler
- Yönetim kurulunun önemi
- Yönetimin felsefesi ve faaliyet tarzı
- Organizasyonel yapı
- Finansal raporlamanın yetkinliğine ilişkin taahhüt
- Yetki ve sorumluluk
- İnsan kaynakları uygulamaları
- Finansal raporlama sistemine ait risklerin tanımlanması ve analizi
- Hata riskinin değerlendirilmesi
- Kontrol faaliyetleri
- Risk değerlendirme sürecine yönelik kontrol faaliyetleri
- Kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve geliştirilmesi
- Bilgi teknolojileri
- Bilgi sistemi üzerinde kontroller
- Yönetim kurulu ve üst yönetimin iletişim tarzı
- İşletme dışı taraflarda iletişim
- Sürekli izlemeler
- Ayrık değerlendirmeler
- Raporlama eksiklikleri
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi
- Diğer personel

### 2.1.11.2.2. COSO İç Kontrol Bileşenleri

İç kontrol sistemi üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır (Pehlivanlı, 2010:33). İç kontrol sisteminin unsurlarını COSO; COSO küpü ve COSO piramidi ile ifade etmiştir. COSO küpü, bir kurumun birimlerinin ve faaliyetlerinin, iç kontrolün beş unsuru yardımı ile amaçlara ulaşmasını ifade eder (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı [ÇSGB], 2013). Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

İç kontrol sisteminin tanımında da yer alan iç kontrol sisteminin amaçları COSO küpünün dikey katmanında faaliyetler, finansal raporlama ve uygunluk olarak yer almıştır. COSO küpünün yatay katmanı, kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme'den meydana gelmektedir. Küpün üçüncü boyutu ise bölümler ve faaliyetler şeklinde ayrılandırılmıştır (Pehlivanlı, 2010:33).

Şekil 2.3. COSO İç Kontrol Küpü



**Kaynak:** İbiş, C. ve Çatıkkaş., Ö. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Ankara: Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı:85, Sy. 104

COSO piramidi ise iç kontrolün beş unsurunun birbiriyle ilişkisini gösterir (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı [ÇSGB], 2013). COSO piramidine göre kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Şekil 2.4. COSO İç Kontrol Piramidi



**Kaynak:** İbiş, C. ve Çatıkkaş., Ö. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Ankara: Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı:85, Sy. 103

- **İç Kontrol Çerçevesi Yatay Unsurları (Bileşenleri)**

COSO'ya göre bir organizasyonun kontrol hedeflerine ulaşabilmesi için birbiriyle ilişkili beş adet iç kontrol unsur dizayn edilmelidir. Bu unsurlar ;

- Kontrol ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme (Gözetim)dir.

Yönetimin kontrol hedeflerine ulaşmasında makul güvenceyi sağlamak amacıyla oluşturduğu bu unsurların (Uzay ve Gönen, 2012) birincisi olan kontrol ortamının diğer dört kısım üzerinde bir çeşit şemsiye fonksiyonu bulunmaktadır. Çünkü etkin bir kontrol ortamının olmaması, diğer unsurları da olumsuz etkiler. İç kontrol unsurlarının her biri çok sayıda kontrolü içermektedir (Selimoğlu ve diğ., 2009:96).

- **Kontrol Ortamı**

Etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön şartı, uygun bir ortamın sağlanması şartına bağlıdır. Sağlanacak olan bu ortam ise, bir işlem grubuna özgü



politika, usul ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir (Duman, 2008:75). İç kontrol sisteminin temel unsuru olan kontrol ortamı; organizasyonun yapısı ve çalışma tarzı ile risklerin nasıl değerlendirildiği ile ilgilidir (Selimoğlu ve diğ., 2009:97) ve kurumun iş görme biçimini ifade eder (Usul, 2013:97).

- **Risk Değerleme**

Kurum ve varlıkları iç ve dış çevre kökenli risklere maruz kalmaktadır. Bu risklerin tanımlanması, olasılık ve etkilerinin değerlendirilmesi gerekmektedir (Pehlivanlı, 2010:35). İç kontrol sistemini kurulmasından sorumlu olanlar, işletmenin tabi olduğu mevzuat çerçevesinde finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtacak şekilde hazırlamasına engel olacak risklerin belirlenmesini ve söz konusu risklerin yönetimini sağlamak zorundadırlar (Karacan ve Uygun, 2012: 103).

Risk değerlendirme işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Diğer bir deyişle risk değerlendirme belirlenen risklerin nasıl yönetileceğine karar verme işlevidir. İşletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği için bu bileşenin uygulanması büyük önem taşır (Usul, 2013:100).

- **Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, yönetimin talimatlarının gerçekleştirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Bir başka deyişle, kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı yardımcı olan politikaların ve yordamların uygulanmasıdır (Gönen, 2009).

İç kontrolün kontrol faaliyetleri aşamasında, işletme risklere karşı alacağı önlem, politika ve prosedürleri belirlenmektedir (Uysal, 2010) . İşletme yönetimi tarafından risk yönetim faaliyetleri ile yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerden oluşan, iç kontrol sistemini yapısalılaştırmayı hedefleyen faaliyetlerden olan kontrol faaliyetlerinin, kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulması gerekmektedir ([www.alialagoz.com.tr](http://www.alialagoz.com.tr)).

- **Bilgi ve İletişim**

Bilgi sistemleri, bir işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini ve kontrolünü sağlayan, faaliyetler, finansal ve uygunlukla ilgili bilgileri kapsayan raporları üretmekle görevlidir. Bu raporlar işletme içi olaylarla ilgili olabileceği gibi işletme dışında meydana gelen olaylar, eylemler ve koşullarla da ilgili olabilir. İşletmenin karar verme süreçleri ve dış raporlaması için bu raporların tutulması zorunludur. İç kontrolün etkinliği açısından yalnızca uygun bilginin üretilmesi yeterli değildir. Bilgi, çalışanların faaliyetlere, finansal raporlamaya yönelik uyum ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi açısından da uygun personel ile sağlanmalıdır. Bu nedenle iletişimin, kişi ve grupların sorumluluklarını ve diğer önemli konuları yerine getirmeyi olanaklı kılacak şekilde geniş bir açı ile gerçekleşmesi bir zorunluluktur (Gönen, 2009).

- **İzleme (Gözetim)**

İzleme iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İzlemenin amacı işletmede var olan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir (Usul, 2013:105). İç kontrol sisteminin etkinliği uygun izleme yöntemi kullanılarak, yönetim tarafından değerlendirilmelidir. İç kontrol sisteminin etkinliği sürekli ve ayrı izleme faaliyeti olarak gerçekleştirilebilir. Sürekli izleme; organizasyon içerisinde faaliyetleri gerçekleştiren kişiler ile hiyerarşik olarak bu kişileri denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan izlemelerdir. Ayrı izleme faaliyeti ise, iç denetçiler, danışmanlık firmaları ya da dış denetçiler tarafından yapılan, belli zamanlarda kontrollerin etkinliği üzerine odaklanan izleme faaliyetidir (Tüm ve Memiş, 2012:149).

İç kontrol sisteminin aksayan yönleri ortaya çıkarmak, risklere ve değişikliklere karşı ayak uydurmak, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması ve sistemin sürekli yenilenmesi izleme bileşeni ile sağlanmaktadır (Çukacı, 2012:47).

- **İç Kontrol Çerçevesi Dikey Unsurları (Bileşenleri)**

İç kontrol sisteminin amaçlarından meydana gelen COSO küpünün dikey bileşenleri şu şekildedir (Pehlivanlı, 2010:38);

- Operasyonlar (Faaliyetler)
- Mali Raporlama
- Uygunluk

- **Operasyonlar (Faaliyetler)**

COSO küpünün dikey bileşenlerinden olan faaliyetler iç kontrol sistemini oluşturan amaçlardan birincisidir. Faaliyet amaçları, bir işletmenin varlığının temel nedenini teşkil eden ulaşmak istediği misyonunu gösterir. Faaliyet amaçları işletmenin faaliyette bulunduğu  vresel faktörler dikkate alınarak belirlenir ve bu faktörlerdeki değişikliklere göre faaliyet amaçlarında değişiklikler yapılmaktadır (Yılancı, 2006:60).

- **Mali Raporlama**

Mali raporlama yani finansal raporlama amaçları, işletmenin düzenlemiŐ olduğu mali raporlarla ilgilidir. Bu amaçlar özellikle COSO Raporundan  nceki yorumlarda, i  kontrolün iki temel yönü olarak kabul edilen yönetim ve muhasebe kontrollerinden, muhasebe kontrolleriyle ilgili kısmı oluşturmaktadır. Mali raporlama konusundaki temel nokta finansal tablolarda bulunan bilgilerin güvenilirliğidir. Bu güvenilirliği sağlamak için ise genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve diğer yapılmış düzenlemelere uygunluğun sağlanması gerekir (Yılancı, 2006:60).

Finansal raporlama; işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işleme tabi tutulması ve raporlanması ile varlık, yükümlülük ve öz sermayenin korunması için oluşturulan yöntemleri ve kayıtları içerir. Kaydetme; işlemler ve olaylarla ilgili bilginin belirlenmesi ve işleme tabi tutulmasıdır. Raporlama ise; işletmenin finansal performansının değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesi ile diğer amaçlarla kullanılan finansal raporlarla ilgili bilginin elektronik formda veya yazılı doküman olarak hazırlanması ile ilgilidir (Uzay ve Gönen, 2012).

- **Uygunluk**

İç kontrol sisteminin esas amaçlarından biri olan uygunluk, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden oluşan süreçtir (Duman, 2008:70). Bu sürecin işleyişi ve uygulanmasından yönetim sorumludur. Bu yüzden işletmede

uygulanacak olan prosedürler, yasa ve düzenlemeler ile işletme çalışanlarının yasa ve düzenlemelere uygun olmayan harekette bulunmaları yönetimi ilgilendirmektedir. Yönetimin işletme çalışanlarına sürekli olarak yapılan değişiklikler, yasa ve düzenlemeler ile yöntemler hakkında bilgi vermesi sürecin daha etkili bir şekilde işleminde ve yönetimin uygulamış olduğu politika ve yasalara uygunluğun sağlanarak etkili bir iç kontrol sisteminin devam ettirilmesini sağlar.

### **2.1.11.2.3. CobiT İç Kontrol Modeli**

Tanım olarak CobiT, “Control Objectives for Information and Related Technology” nin kısaltılmış halidir. Bilgi İşlem Teknolojisi İçin Kontrol Amaçları şeklinde Türkçeleştirilen Control Objectives for Information and Related Technology (CobiT); bilgi ve ilgili teknolojiler de ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesi, yönetimi ve kontrolü temelli, beş unsurdan oluşan bir modelidir. CobiT’i oluşturan beş unsur şu şekildedir (Pehlivanlı, 2010:41);

- Yönetici özeti,
- Yönetim ve kontrol çerçevesi,
- Kontrol amaçları,
- Denetim ilkeleri
- Yönetim ilkeleri.

CobiT, ilk olarak 1996’da Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF) tarafından yayımlanmıştır. Günümüzdeki başlıca yayımcısı Information Systems Audit and Control Association (ISACA) tarafından 1998’de kurulan IT Governance Enstitüsüdür. CobiT; ISO (International Organization for Standardization) teknik standartları, ISACA ve AB (Avrupa Birliği) tarafından yayınlanan yönetim kanunları, COSO, AICPA3, GAO4 (Genel Muhasebe Ofisi) tarafından yayınlanan profesyonel iç kontrol ve denetim standartları tarafından biçimlendirilmiştir. Bu kaynaklar CobiT ’in organizasyona adapte edilen bilgi teknolojisinden bağımsız olmasını sağlarken aynı zamanda pratik, işletmenin ihtiyaçlarına cevap vermeye hazır olmasını sağlayacak şekilde tanımlar (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü [BUMKO], 2013).

CobiT, işletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etmeyi amaçlamaktadır. CobiT’e göre iç kontrol sistemi işletmede kullanılan bilgi

işlem teknolojide dâhil olmak üzere tüm işletmeyi kapsamaktadır ([www.alialagoz.com.tr](http://www.alialagoz.com.tr)). Aynı zamanda CobiT yöneticilere, denetçilere ve bilgi teknolojileri kullanıcılarına iş hedeflerinin bilgi işlem hedeflerine dönüşümünü, bu hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakları ve gerçekleştirilen süreçleri bir araya getirirken, bilgi teknolojileri alt yapılarını da etkin kullanmayı sağlar (Adiloğlu, 2011:104).

Bilgi teknolojileri yönetiminde ulaşılması gereken hedefleri ortaya koyan CobiT'in özellikleri şu şekilde sıralanabilir (<http://www.cozumpark.com>):

- Bilgi Teknolojileri'nin (BT) şirketin iş (ticari) amaçlarına hizmet etmesi gerektiğini benimser,
- BT stratejisi ile iş stratejisinin uyumunu sağlamaya çalışır,
- Bu özellikleriyle modern BT Yönetiminin kabul görmüş kurallarını içerir,
- İçerisindeki 34 süreç ile neredeyse tüm BT fonksiyonlarını kapsar,
- Diğer BT yönetimi standartları ile uyumludur,
- Her sektörden ve her boyuttaki şirket tarafından kullanılabilir,
- Denetim, süreç iyileştirme, süreç yönetimi, ölçüm, karşılaştırma vb. farklı kullanım amaçları vardır.

Pek çok farklı amaç için kullanılan CobiT'in günümüzde en çok kullanılan amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (<http://www.cozumpark.com/>):

- **Denetim**

CobiT, içerisinde karşılaştırma yapılabilecek iyi uygulamaları barındırması nedeniyle bir denetim aracı olarak kullanılabilir. BT süreçlerinin listelenmesi sayesinde denetim kapsamının belirlenmesine kolaylık sağlaması CobiT'in kullanılmasında etkili olmaktadır.

- **BT Süreç Yönetimi**

CobiT'in bütün BT fonksiyonları içeren bir çerçeve sunması, BT yöneticilerinin hemen hemen her sorularına CobiT sayesinde karşılık bulmaları BT süreç yönetiminde kullanımını sağlamaktadır.

- **İyi Uygulamalar**

CobiT'in detaylı kontrol hedefleri sayesinde, her BT süreci için dünyada kabul görmüş en iyi uygulamaları içermesi CobiT'in kullanımını sağlamaktadır.

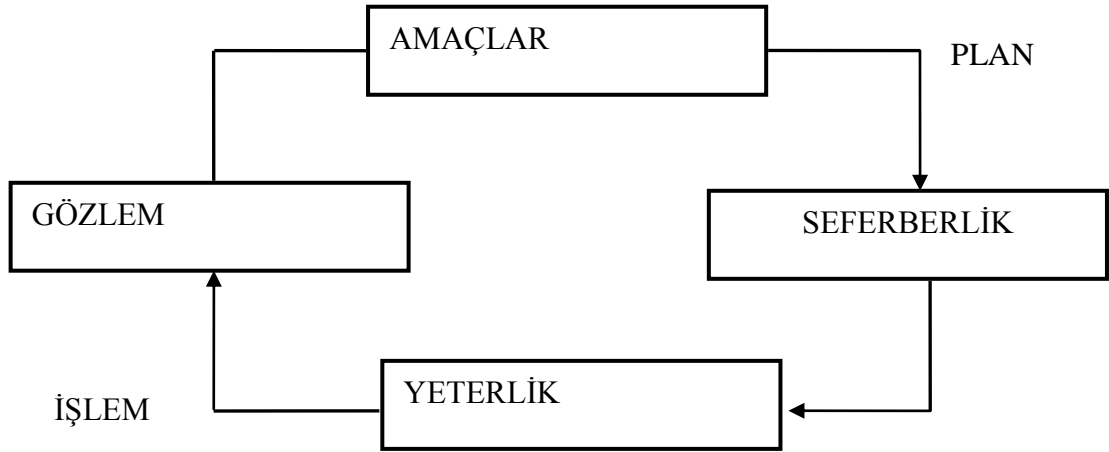
- **Karşılaştırma Aracı**

CobiT'in kullanım amaçlarından sonuncusu olan karşılaştırma aracı olması ise CobiT'in içerisindeki olgunluk modeli ile her bir BT sürecinin ne kadar olgun işletildiğinin belirlenmesi ve benzer şirketler ile karşılaştırılmasına da imkân vermesidir.

#### **2.1.11.2.4. CoCo İç Kontrol Modeli**

Kanadalılar, COSO modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol sistemlerine yönelik daha kapsamlı bir model geliştirmek için çeşitli çalışmalar yürütmüştür. Bu çalışmaların sonucu olarak 1995 yılında, "Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü" tarafından kurulmuş "Kontrol Ölçütleri Komitesi-CoCo" (Guidance on Control, Canadian Institute of Chartered Accountants) yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, kreditorler, denetçiler ve hissedarlar için bir kontrol rehberi geliştirerek "Kontrol Rehberi" (Guidance on Control) adı altında bir rehber yayımlamıştır. CoCo raporu olarak da adlandırılabilen yayımlanan Kontrol Rehberi ile kavramsal açıdan COSO modelinden daha geniş kapsamlı bir model ortaya çıkmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). CoCo Modelinin önerdiği modelin yapısı şekil 2.5'de gösterilmiştir.

Şekil 2.5. CoCo Model Yapısı



**Kaynak:** Keskin, D., A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım. Sy: 42

CoCo, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmış ve buna bağlı olarak, COSO'nun iç kontrolün kapsamına dâhil etmediği amaç belirleme, risk yönetimi, düzeltici önlemler ve stratejik yönetim gibi belirli yönetim faaliyetlerini kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. CoCo kontrolü, organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, kurum kültürü, kurumsal yapı, görevler ve sistemler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

"CoCo Raporu" olarak da isimlendirilen çalışmada, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik çeşitli ölçütler ele alınmaktadır (Korkmaz, 2011:72). COSO Raporuna benzemekle birlikte yönetime dayalı unsurlara daha fazla önem veren CoCo'nun ölçütleri, amaç, bağlılık, yeterlilik ve izleme ile öğrenmedir (Adiloğlu, 2011:104).

- **Amaç:** Organizasyonun yönünü belirleyen amaç ölçütü, organizasyonun amaçlarını, planlarını, performans hedeflerini ve risk yönetimini içerisinde bulundurmaktadır.

- **Bağlılık:** Organizasyonun insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları, kimlik ve etik değerleri ile karşılıklı güvenini kapsayan ölçüttür.
- **Yeterlilik:** Bilgi sistemleri, kontrol faaliyetleri ve çalışanların sahip olması gereken özellikleri belirleyen ölçüttür.
- **İzleme-Öğrenme:** Çevresel değişimin ve kurumsal gelişimin sürekli izlenmesini sağlayarak bilgi sistemleri, kontrol ve performansın etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içeren ölçüttür.

#### 2.1.11.2.5. eSAC İç Kontrol Modeli

eSAC Elektronik Sistemler Güvence Kontrolü Modeli (Electronic Systems Assurance and Control), işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yönelik geliştirilen bir kontrol sistemidir. eSAC modeli, işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir (Çukacı, 2012:27).

Bilgisayar ortamında yapılan işlerden kaynaklı riskleri en aza indirmek için oluşturulan eSAC Modelinin amacı, elektronik olarak yapılan işlerde hızlı bir teknoloji sunmak ve buradan kaynaklanan riskler üzerinde risk yönetimi uygulamaktır (<http://www.tarrani.net>).

E- ticaret ile ilgili risklere karşılık olarak geliştirilen eSAC Modelinde sistemin tesis sorumluluğu yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise iç denetçilere aittir (Dabbağoğlu, 2009). İç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkin bir biçimde kullanımını sağlamanın dışında bilgi işlem sisteminin etkinliğini sağlama konusunda da yetkili kılınmışlardır. Dolayısıyla, iç denetçilerin finans ve muhasebe konularına ilaveten bilgisayar sistemleri denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir (Akışık, 2005). Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi işlem teknolojisi ve sistem güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini ve mevzuata uygunluğu amaçlar (Dabbağoğlu, 2009).

Gelişen teknoloji ve büyüyen piyalarla birlikte eSAC Modeli dışında birçok risk odaklı model ortaya çıkmıştır. Kullanılacak olan modellerin organizasyon yapısına uygun olması, organizasyon kapasitesine ve teknolojilerine göre



seçilmelidir. Bu seçimde dikkat edilmesi gereken hususlar ise uygunluk, yeterlilik, işlevsellik, güvenlik ve sorumluluktur (<http://www.tarrani.net>).

eSAC Modelinin kullanıcılara sunduğu temel özellikler ise şunlardır (Sarı, 2013: 130):

- Sistem tüm işlemlerin güvenilir ve zamanında tamamlanmasını sağlayarak bütün kullanıcıları tatmin eder,
- Sistem kullanıcı ihtiyaçlarını ve beklentilerini karşılamak için gerekli imkânları ve kolaylığı sağlar.
- Sistemi kullananlar haftada 7 gün, günde 24 saat, yılda 365 gün gerektiğinde destek işlemleri alabilirler,
- Sistem mantıksal ve fiziksel güvenlik kontrolleri için yetkili kişilerin erişimini sağlar, sunuculara, uygulamalara ve işletmelerin bilgi varlıklarına yetkisiz kişilerin erişimini engeller.
- Sistemde yapılan işlemler doğru, eksiksiz ve hesap verilebilir biçimdedir.

#### **2.1.6.1.1. WebTrust İç Kontrol Modeli**

İnternet üzerinde yapılan işlemlerde ani artış sonucunda güvence hizmetlerine olan ihtiyacın artmasına karşılık verebilmek için Amerikan ve Kanada Yeminli Mali Müşavirler (bağımsız denetçiler) Enstitüleri [AICPA ve CICA] bu güvenceyi kullanıcılara verebilmek için ortaklaşa WebTrust güvence hizmetlerini yaratmıştır. Bu hizmeti vermek için AICPA'dan yetki alan denetim firmaları, elektronik WebTrust mührü ile onaylamak suretiyle web sitesi kullanıcılarına güvence vermektedirler. Bu mühür, web sitesinin sahibinin işletmecilik uygulamaları, işlemlerin dürüstlüğü ve bilgi süreçlerine ilişkin belirlenmiş kriterlere uyduğuna dair güvence verir (Güredin, 2010:7).

WebTrust bir onaylama hizmetidir ve WebTrust mührü elektronik ticaret uygulamalarının açıklanması ile ilgili yönetim iddaalarına ilişkin denetçi raporunun sembolik gösterimidir. WebTrust hizmetleri ailesi, tüketiciler ile işletmeler arasında elektronik ticaret ile ilgili en iyi uygulamaları ve elektronik işletmecilik çözümlerini içerir (Güredin, 2010:7).

### 2.1.6.1.2. SysTrust İç Kontrol Modeli

SysTrust Modeli, Amerika ve Kanada Mali Müşavirler Enstitüsü AICPA ve CICA tarafından geliştirilen ve ortaklaşa hazırlanan bir güvenlik sistemidir (Selimoğlu, 2006:12). SysTrust, güvenlik ve bilgilerin dürüstlüğü gibi konularda sistem güvenilirliğini değerlendirmeye ve test etmeye yönelik onaylama tipi bir sözleşmedir. WebTrust güvence hizmeti esas olarak bir web sitesini kullanan üçüncü şahıslara güvence vermeyi amaçlarken, SysTrust hizmetleri işletme yönetimine, yönetim kuruluna ve üçüncü şahıslara eş zamanlı bilgi üretmede kullanılan bilgi sistemlerinin güvenilirliğine dair güvence vermeyi amaçlar (Güredin, 2010:8). SysTrust Modeli aynı zamanda dijital ortamlarda kurumsal kaynak planlaması sistemlerine sahip işletmelerde genelde iç kontrol sisteminin güvenilirliğini sağlamak için söz konusu olan riskleri azaltmak için kullanılmaktadır (Selimoğlu, 2006:12).

SysTrust Modelinde iki farklı amaca yer verilmiştir. Bunlar; güvenilir finansal raporlama ve yönetimin konulan hedeflere ulaşılmasındaki başarı derecesidir (Akışık, 2005).

SysTrust Modelinde sistemin tesis sorumluluğu yöneticilere, etkin geliştirme sorumluluğu ise dış denetçilere aittir (Dabbağoğlu, 2007). SysTrust Modelinde WebTrust Modelinin aksine iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması konusundaki görev sadece dış denetçilere verilmiştir (Akışık, 2005). Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi sistemleridir ve sistem güvenilir finansal raporlamayı, yönetimin hedeflere ulaşmasını sağlamayı amaçlar (Dabbağoğlu, 2007).

Amerikan ve Kanada meslek kuruluşları WebTrust ve SysTrust hizmetlerinin sunulmasında dikkate alınacak beş ilke düzenlemiştir. Bu ilkeler ve her ilkeye ilişkin güvencenin tanımı Tablo 2.4'de gösterilmiştir. Bu tablonun en altında yer alan onama makamları güvencesi tanımı sadece WebTrust hizmetlerine aittir (Güredin, 2010:7).

**Tablo 2.4. WebTrust ve SysTrust Hizmetlerine İlişkin İlkeler**

<b>Güven İlkeleri</b>	<b>Güvencenin Tanımı</b>
Çevrimiçi gizliliği	Bir web sitesinin sosyal sigorta numarası gibi bireylerce sağlanan kişisel bilgilerin gizliliğini koruduğuna dair güvence sağlar.
Güvenlik	Bir web sitesinin sitemine erişimin ve bilgilerin yetkili kişiler ile sınırlı olduğuna dair güvence sağlar.
İşletmecilik uygulamaları ve işletmelerin dürüstlüğü	Elektronik ticaret işletmelerinin eksiksiz ve doğru olarak yapıldığına dair güvence sağlar.
Kullanılabilirlik	E- ticaret sistemlerinin ve bilgilerin kullanıcıların ihtiyaç duydukları zaman onlar tarafından kullanılabilir olmalarına dair güvence sağlar.
Gizlilik	Gizli olması istenen bilgilerin gizliliğinin korunduğuna dair güvence sağlar.
Onama Makamları (Sadece WebTrust)	Elektronik işlemleri onaylama sorumluluğu olan yetkili makam veya bilirkişilerce kullanılan kontrollerin uygunluğuna ve etkinliğine dair güvence sağlar.

**Kaynak:** Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi, Sy: 7

COSO, CobiT, eSAC ve SysTrust modellerinin amaç, sistemin etkinliği açısından sorumlu taraf, sisteminin oluşturulmasından sorumlu olan taraf ve iç kontrol sisteminin etki alanları açısından karşılaştırılmasını Tablo 2.5’de görebiliriz.

**Tablo 2.5. İç Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması**

İç Kontrol Sistemi / Özellikleri	COSO Modeli	CobiT Modeli	eSAC Modeli	SysTrust Modeli
Tanım	İşletmenin yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personeli tarafından oluşturulan ve etkilenen bir yöntemdir.	İşletmenin politikaları, iş görme anlayışı ve organizasyon yapısını kapsayan bir yöntemdir.	Çalışanların oluşturduğu bir sistemdir. Yöntemler ve alt sistemlerden meydana gelir.	Tanımı verilmemiştir
Amaç	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Faaliyetlerde Etkinlik, 3) Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Faaliyetlerde Etkinlik, 3) Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk 4) Tam, Doğru ve Gizli Bilgiler	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Faaliyetlerde Etkinlik, 3) Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Yönetimin Hedeflere Ulaşabilme Başarısı
İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim, İç ve Dış Denetçiler	İç Denetçiler	Dış Denetçiler
İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim	Yönetim	Yönetim
İç Kontrol Sisteminin Etki Alanı	İşletmenin Bütünü	Bilgi Teknolojisi ve İşletmenin Bütünü	Bilgi Teknolojisi	Bilgi Sistemleri

**Kaynak:** Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Ocak 2005. Sy:92, Erişim Tarihi: 24 Mart 2014, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKicerikDetay.aspx?enc=IEkNSf+wNjIIZNqe1p pCXC5Z/oqhjoo0YLPTRv/GlhHGoI+T3lrRaqRAMwH48KuIZLYMUJ8G7Eg=>

### 2.1.11.2.8. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve İç Kontrol Düzenlemeleri

İç Denetçiler Enstitüsü iç denetim mesleğinin gelişmesi, denetçilerin eğitimi mesleki gelişimlerinin sağlanması, iç denetimle ilgili dünya çapında kabul gören standartların oluşturulmasını sağlamak amacıyla ABD’de 1941 yılında kurulmuş olup, bugün 100 ülkeden 93000 üyesi bulunan uluslararası bir örgüt haline gelmiştir (Çukacı, 2012:32).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’nda iç kontrol geniş olarak ele alınmıştır. Çalışmada iç denetim faaliyet alanının, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu

belirtilmiştir. Daha sonra İç Denetçiler Enstitüsü COSO raporu doğrultusunda 1999 yılında iç kontrolün tanımını yapmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Yapılan tanıma göre iç kontrol; bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal raporlama ve diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda güvence sağlamaya yöneliktir (Çukacı, 2012:32).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan uluslararası iç denetim standartları, yapılan değişiklikler sonucundan son hali ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Standartlar, tüm IIA üyeleri ve uluslararası iç denetçiler tarafından uygulanması zorunlu bir rehber özelliğindedir. İç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için ilgili standartlara uyumları büyük önem taşımaktadır (Keskin, 2006:32). Uluslararası iç denetim standartlarının amaçları şunlardır (<http://www.tide.org.tr/>):

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak.
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak.
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak.
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

Standartlar; performans standartları, uygulama standartları ve nitelik standartlarından oluşmaktadır. Performans standartları; iç denetim faaliyetlerinin özünü açıklamakta, verilen hizmetlerin performansını değerlendirerek kullanılan kalite ölçütlerini sağlamaya yöneliktir. Uygulama standartları; güvence ve danışmanlık faaliyetleri kapsamaktadır. Nitelik standartları ise; iç denetim faaliyetini yürüten taraf ve kurumların özelliklerine yönelik olarak hazırlanmıştır (Keskin, 2006:32). Diğer düzenlemelerde olduğu gibi Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından çıkarılan standartlarda da iç kontrol ve benzer konularda sürekli bir gelişim için çeşitli çalışmalar yapılmaktadır (Çukacı, 2012:32).

#### **2.1.11.2.9. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

INTOSAI, Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşlarının bir teşkilatıdır. 1953 yılında Küba/Havana’da toplanan kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 170’e ulaşmıştır. INTOSAI’nin amacı; yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişini ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamak, gereksinim duyulan alanlarda üyelerine destek vermektir (Keskin, 2006:38).

2001 yılında Seul’de düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan iç kontrol standartları rehberinin ve COSO tarafından yayımlanan “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu”na uyumlu şekilde güncellenmesine karar verilmiştir. INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi, kamu sektörünün sosyal ve politik amaçlara odaklanması, kamu fonlarının ve bütçe döngüsünün önemi, kamuda başarı ölçümünün karışık olması ve oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi niteliksel özellikleri dikkate alarak “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi” (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector)’ni hazırlamış ve hazırlanan rehber 2004 yılında Brüksel’de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

2004 yılında yayımlanan rehberin amacı; etkili iç kontrollerin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yönelik genel bir çerçeve çizmek, kamu denetçilerinin iç kontrole ilişkin rollerini ve sorumluluklarını açıklamak, iç kontrol uygulamalarını tanımlamak, etkili bir iç kontrolün oluşturulması için alınması gereken önlemler olup olmadığını araştırmak ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaktır (Uyar, 2010).

#### **2.1.11.2.10. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

AICPA 1887’de kurulmuş olup bugün ABD’nin muhasebe alanında faaliyet gösteren en büyük meslek örgütüdür. Esas amacı meslek mensuplarının haklarını korumak, mesleğe giriş ve eğitimle ilgili esasları düzenlemek ve yetki belgesi vermek olan AICPA’nın en önemli görevlerinden biri de ülke çapında muhasebe uygulamalarına yöne veren genel kabul görmüş muhasebe standartlarını

düzenlemektir. AICPA yayınladığı 55 nolu denetim standardında iç kontrol sistemini unsurlarını kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol uygulamaları olarak kabul etmiştir. Bu yaklaşıma göre üç unsurun birleşmesi işletmelerde önemli hata ve yanlışlıkların bulunması, düzeltilmesiyle bunlardan korunmayı sağlamaktır (Çukacı, 2012:30-31). Ayrıca AICPA'nın çıkarmış olduğu bu standarda göre bir işletmenin iç kontrol yapısı; belirlenen işletme amaçlarının başarılabacağı konusunda yeterli güvence sağlayacak politika ve prosedürleri içermektedir. 55 nolu standardın ardından ilgili standardın revize edilmesi ile 78 nolu "Bir finansal tabloda iç kontrolün dikkate alınması" standardı çıkarılmış ve bu standart da 55 nolu standardın kapsamı büyük ölçüde değiştirilmiştir. COSO'nun iç kontrol tanımını aynen benimseyen 78 no'lu standart, iç kontrol yapısı (internal control structure) terimi yerine iç kontrol terimini (internal control) kullanmış ve bu standarda göre iç kontrol aşağıda sınıflandırılan amaçlara ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanmıştır. Bu amaçlar (İbiş ve Çatıkkaş, 2012):

- Yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği.

AICPA yayınlamış olduğu standart ile iç kontrolün önemi ise şu şekilde belirtmiştir (Çukacı, 2012:31):

- İşletmelerin alanları ve ölçeklerinin gittikçe daha kompleks hale gelmesi ve yönetimin, etkin kontrol faaliyetleri sonucunda sayısal rapor ve analizlere güvenmesi,
- İyi bir iç kontrol sistemi, insanların zayıflık ve güçsüzlüklerine karşı koruma sağlayarak yanlışlıkların ve usulsüzlüklerin oluşmasını azaltır,
- Denetçiler açısından birçok firmanın denetiminin, ekonomik ücret sınırlarında yapılması zor bir durumdur.

#### **2.1.11.2.11. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya muhasebeciler kongresinde 490 ülke ve 63 örgütün katılımıyla kurulmuştur. IFAC yönetim yeri New York'ta olup, ülkemizde bu kuruluşun üyesi olmuştur (Güçlü, 2013:91).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), dünyada uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren en önemli muhasebecilik meslek örgütü olup, 125 ülkeden 164 üyesi, yaklaşık 2.5 milyon kamu ve özel sektör çalışanı ve akademisyenden oluşan muhasebeciyi kapsamına almaktadır 1977'de kurulan örgüt, muhasebeciler için meslek etiği, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Eğitim Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları geliştirmekte ve yayınlamaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)'nin daha detaylı açıklamaları olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS), IFAC tarafından yayınlanmış olup, 400 numaralı UDS iç kontrol ve risklerin belirlenmesine ilişkindir. Standartta COSO'da yapılan iç kontrol tanımına benzer bir tanım yapılmış, denetçinin etkin bir denetim faaliyetini yerine getirebilmesi için iç kontrol sistemini iyi şekilde anlaması gerektiğinin altı çizilmiştir (Uyar, 2010). Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonuna (IFAC) göre iç kontrol sistemi; işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Bu sistem aynı zamanda, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygun, düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olacak politika ve prosedürleri kapsamaktadır (Çukacı, 2012:33).

#### **2.1.11.2.12. Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ve İç Kontrol Düzenlemeleri**

İç kontrole ilişkin düzenlemeleri içersen Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC), diğer modellere kıyasla daha sınırlı, daha dar ve iç kontrolü, sadece muhasebe mesleğiyle ilişkili gören bir eğilime dayalı tarihsel bakış açısıyla yaklaşarak düzenlemiştir. SEC'e göre iç kontrol sisteminin amaçları, finansal bilgilerin güvenilirliği ve finansal tabloların doğruluğunun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasının teminidir (Aksoy, 2005).



### 2.1.11.2.13. Sarbanes-Oxley Yasası ve İç Kontrol Düzenlemeleri

Enron, Worldcom, AOL, Tyco International, vb. firmalarda yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları, yatırımcıların ABD piyasasına, şirketlere, finansal bilgilere ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsmıştır (Aksoy, 2005). Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan bu şirket ve muhasebe skandalları sonucunda kamunun güvenini geri kazanmak Sarbanes – Oxley Yasası çıkarılmıştır. Yasa'nın çıkarılma amacı, muhasebe hizmetleri ve finansal raporların kalitesinin artırılması, skandallar nedeniyle muhasebe ve denetim dünyasında oluşan güvensizlik ortamının sıkı denetimlerle kontrol altına alınması ve şeffaflığın sağlanması olarak özetlenebilir (Çukacı, 2012:34).

Sarbanes – Oxley Yasası ile skandallarda etken olan kurumsal yönetimle ilgili dört başarısızlık sebebin ilişkin önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bu düzenlemelere konum olan başarısızlık nedenleri; tepe yönetimdeki kültür ve yönetim anlayışı, genel müdür, yönetim kurulu ve iç kontroller (Aksoy, 2005).

Sarbanes – Oxley Yasası, ABD Sermaye Piyasası Kurulu'na (Securities and Exchange Commission-SEC) kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmalarını öngörmektedir. Sarbanes-Oxley yasası 11 ana başlıktan ve birçok alt başlıktan oluşmaktadır. 11 ana başlık aşağıdaki gibidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

- Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu,
- Denetçi bağımsızlığı,
- Kurumsal sorumluluk,
- Kapsamı genişletilen mali bildirimler,
- Analist çıkar çatışmaları,
- Komisyonun kaynakları ve otoritesi,
- Çalışmalar ve raporlar,
- Kurum ve suçlunun hilelerdeki sorumluluğu,
- Beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların arttırılması,
- Kurumsal Vergi Beyannameleri,
- Kurumsal Suistimal ve Sorumluluk.

Sarbanes – Oxley Yasası ile iç kontroller konusunda işletme yönetimi ve bağımsız denetçilere önemli ve ciddi sorumluluklar getirilmiştir. İç kontrol konusundaki sorumluluk, şirket üst yönetimi, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaştırılmıştır. Yasada sorumluluğun bu şekilde paylaşılması, Sarbanes – Oxley Yasasını (SOX), CobiT Modeli ve SEC düzenlemeleri ile paralel kılmaktadır (Aksoy, 2005).

### **2.1.12. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

Denetim faaliyetlerinin en önemli aşamalarından birisi olan iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi, denetçinin iç kontrol sistemini tanıması, sistemin etkinliğinin test edilmesi ve sistemin değerlemesinin yapılması aşamalarından oluşur (Duman, 2008:82). Bu aşamalar; sistemin tanımlanması, sistemin ön değerlemesinin yapılması, sistemdeki eksikliklerin test edilmesi ve sistemin son değerlemesinin yapılması olarak isimlendirilir (Usul, 2013:108).

Denetçi mali tabloları denetlerken, iç kontrol sistemini iki amaca ulaşmak için inceler ve değerlendirir. Bunlar denetim çalışmalarını planlamak ve iç kontrol sistemi hakkında önerilerde bulunmaktır (Duman, 2008:83).

#### **2.1.12.1. İç Kontrol Sisteminin Tanınması**

Denetçinin, iç kontrol sisteminin güvenilirliğini araştırmak, denetim çalışmasını planlamak, iç kontrolün zayıf ve kuvvetli noktalarını tespit etmek ve yönetime önerilerde bulunmak için iç kontrol sistemini tanıması gerekir (Karacan ve Uygun, 2012:107). Bu aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik bir biçimde çalışmakağıtlarına kaydeder. İç kontrol sisteminin tanınmasında yararlanabilecek başlıca bilgi kaynakları şöyle sıralanabilir (Duman, 2008: 84-85).

- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler,
- İşletmenin örgüt yapısı,
- İşletme yönetiminin yayınladığı genelgeler,
- İş tanımları,
- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği,
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları de denetim programları,

- Önceki yıllara ait dış denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları,
- Muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi,
- İşletme tesislerinin gezilmesi.

Yukarıda sıralanan bilgi kaynaklarından iç kontrol sistemini incelemek ve değerlemek için, bu bilgilerin toplanmasında kullanılan 3 temel yöntem vardır. Bu yöntemler (Karacan ve Uygun, 2012:107-108);

- Not Alma Yöntemi
- Anket (Soru formu Uygulama) Yöntemi
- Akış Şemaları Yöntemi

#### **2.1.12.1.1. Not Alma Yöntemi**

Not alma yöntemi, müşteri işletmenin iç kontrolünün yazılı olarak tanımlanmasıdır (Selimoğlu ve diğ., 2009:102). Not alma yönteminde denetçi işletmenin iç kontrol sistemini yazılı bir şekilde anlatır. Önemli gördüğü hususları ve yapacağı önerileri çalışma kağıtlarına not eder (Usul, 2013:109). Bu kapsamda denetçi, sistemdeki belge ve kayıtların kaynağını, işlemlerin nasıl gerçekleştiğini , kullanılan belge ve kayıtların dispozyonunu ile kontrol faaliyetlerine ilişkin bilgileri sunar (Selimoğlu ve diğ., 2009:102). Bu yöntemin uygulanmasında not biçimine getirilmesi gereken bazı özellikler bulunmaktadır (Bozkurt, 2012:139-140);

- Muhasebe sisteminde yer alan her bir belge ve kaydın doğuş noktalarının ortaya konulması,
- Sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Sistemde yer alan belge ve kayıtların düzenleme biçimlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma biçimlerinin not alınması.

Not alma yönteminin kullanımı basit ve kolaydır. İşletmelerin iç kontrol sistemini inceleme çalışmalarında diğer yöntemlere yardımcı bir yöntem olarak kullanılır (Duman, 2008:85). Genellikle küçük işletmelerin iç kontrol yapılarının tanınmasında kullanılan bir belgeleme yöntemi olarak karşımıza çıkar (Bozkurt, 2012:140).

### 2.1.12.1.2. Anket (Soru Formu Uygulama) Yöntemi

İç kontrol sistemini tanımada kullanılan en yaygın yöntemdir (Karacan ve Uygun, 2012). Anket yöntemi, iç kontrol yapısı incelenen işletmenin her bir denetim alanı ile ilgili sorulacak soruların önceden hazırlanıp, sorulması ve yanıt alınması işlemlerinden oluşur. İç kontrol yapısının tanınmasında ve belgelenmesinde çoğunlukla kullanılan yöntem olan anket yönteminde denetçi sorduğu sorulara aldığı yanıtları anında form üzerinde sınıflandırır. Genellikle yanıtlar “Evet” ya da “Hayır” biçiminde olur. Sorular, ilgili bölümün çalışanlarına sorulur. Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf yönleri belirlenmeye çalışılır. Denetçi, soru formu üzerinde aldığı yanıtlara göre çeşitli notlar tutar ve bunları daha sonra değerlendirir (Bozkurt, 2012:143). Çoğu denetim şirketlerinde bu soru formları için sektörlere uygun şekilde o sektörlerde kullanılacak standart soru formları hazırlanmış ve el kitabı şeklinde bastırılmıştır (Karacan ve Uygun, 2012:108).

Anket yöntemi, akış şemasının sunduğu genel bakış açısını vermese de uygulanması kolaydır ve yararlıdır. Bu bakımda denetimlerde en fazla arzu edilen yaklaşım, not alma, anket ve akış şemaları belgelendirme yönteminin bir arada kullanılmasıdır (Selimoğlu ve diğ., 2009:103). Bu yöntemin en belirgin yararı, iç kontrol sistemi yeterliliği, hakkında çabuk ve genel bir kanıya ulaşılmasına olanak vermesidir. Genelde ayrıntılı dış denetimden önce yaygın bir biçimde kullanılmaktadır (Duman, 2008:85).

Ticari satışlardan doğan alacaklarla ilgili olarak hazırlanabilecek bir iç kontrol soru kağıdı örneği Tablo 2.6’da gösterilmiştir (Karacan ve Uygun, 2012:108).

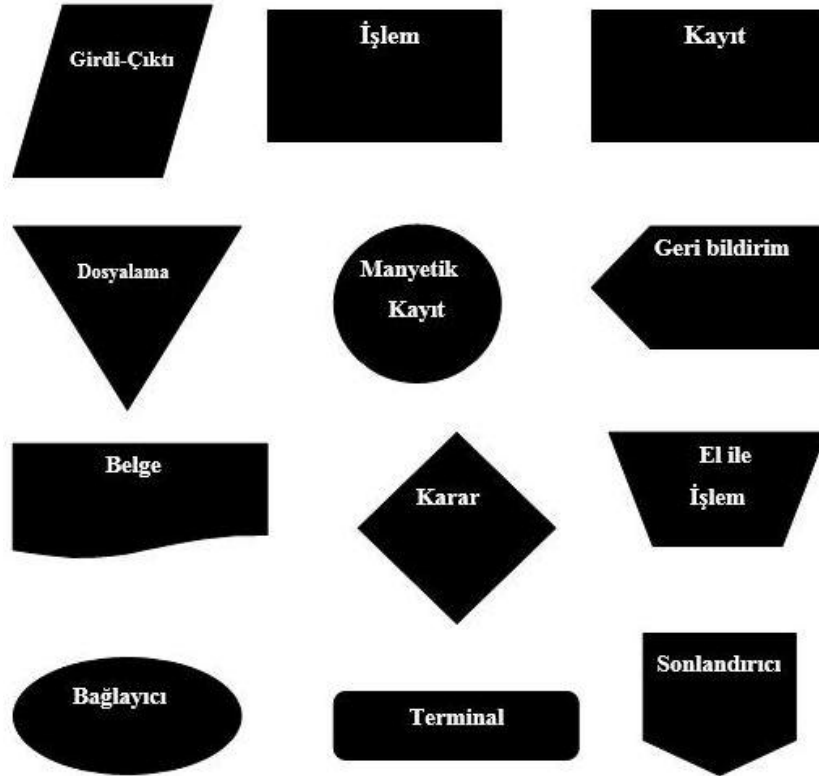
**Tablo 2.6. İç Kontrol Soru Kağıdı Örneği**

TİCARİ SATIŞLARDAN DOĞAN ALACAKLARLA İLGİLİ OLARAK İÇ KONTROL SORU KAĞIDI				
MÜŞTERİ :		UYGULAYAN :		TARİH :
		GÖZDEN GEÇİREN :		TARİH :
		EV ET	HA VIR	DÜŞÜNC ELER VE AÇIKLA MALAR
	Satış ve kredi servislerinde müşterilerin kredileri takip edilmekle birlikte, muhasebede de ana hesabın alt veya yardımcı hesapları olarak müşterilerin durumu izleniyor mu?			
	Eğer bilgisayar sisteminde Faturalama-Muhasebe-Cari hesaplar entegre çalışmıyorsa her ayın sonunda Müşteriler defter bakiyesi, Ana hesap bakiyesi, Satış servisinde tutulan kayıt bakiyeleri birbirleri ile karıştırılıyor mu?			
	Müşterilere aylık hiç olmazsa üçer aylık dönemler itibariyle hesap eskresi gönderilerek hesap mutabakatları yapılıyor mu?			
	Alacakları takip eden kişi, gecikmeleri olan müşterileri ay soa erdikten sonra daha önceki gecikmeli müşterilerle birlikte üst yönetime ve satış bölümüne rapor ediyor mu?			
	Kredili satış yapan perakende satış mağazalarında olduğu gibi gecikmesi olan müşterilere hatırlatma mektubu yazılıyor mu?			
	Müşterilerden alınan teminat senetleri (çek, bono) bu hesapları tutanlardan bağımsız (vezne veya üçüncü bir görevli) bir şekilde korunuyor mu?			
	Vadesi gelmek üzere olan senetler portföyden çıkarılıp uygun zamanda bankaya tahsile gönderilmiştir. Bankaya gönderilmeyip şirkette tahsil edilecekler veznedara tahsil edilmek üzere teslim edilmeli midir?			
	Bankalardan tahsil edilemeyeği için geri dönen çek ve senetlerden üst yönetim finansman ve satış bölümleri derhal haberdar ediliğ bunlar için gerekli işlemler zamanında başlatılmalıdır. Gerekirse şirket avukatları derhal haberdar edilmeli midir?			
	Şüpheli duruma düşen alacaklar için karşılık ayrılması, veya tamamen değersiz alacak yapılması işlemlerinde üst yönetimden onay alınmalı mıdır?			
0	Satışlar grup içi şirketlere veya şirket sahiplerinin diğer şirketlerine yapılıyor ise ve kredili oluyor ise örtülü kazanç doğuracak şekilde transfer fiyatı kullanılmalı mıdır?			

**Kaynak:** Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*. (1. Baskı). İzmit: Umuttepe Yayınları. S: 109

### 2.1.12.1.3. Akış Şemaları Yöntemi

İşletmelerin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sağlamak için denetçinin başvuracağı bir yol da, sistem akış şemalarının hazırlanmasıdır. Akış şemaları, işletmenin birbirini izleyen belgeleme ve kayıt işlemlerinin sembolik ve şematik olarak gösterilmesidir (Duman, 2008:85). Akış şemalarında kullanılan semboller Şekil 2.6'da gösterilmiştir.



Şekil 2.6. Akış Şemalarında Kullanılan Semboller

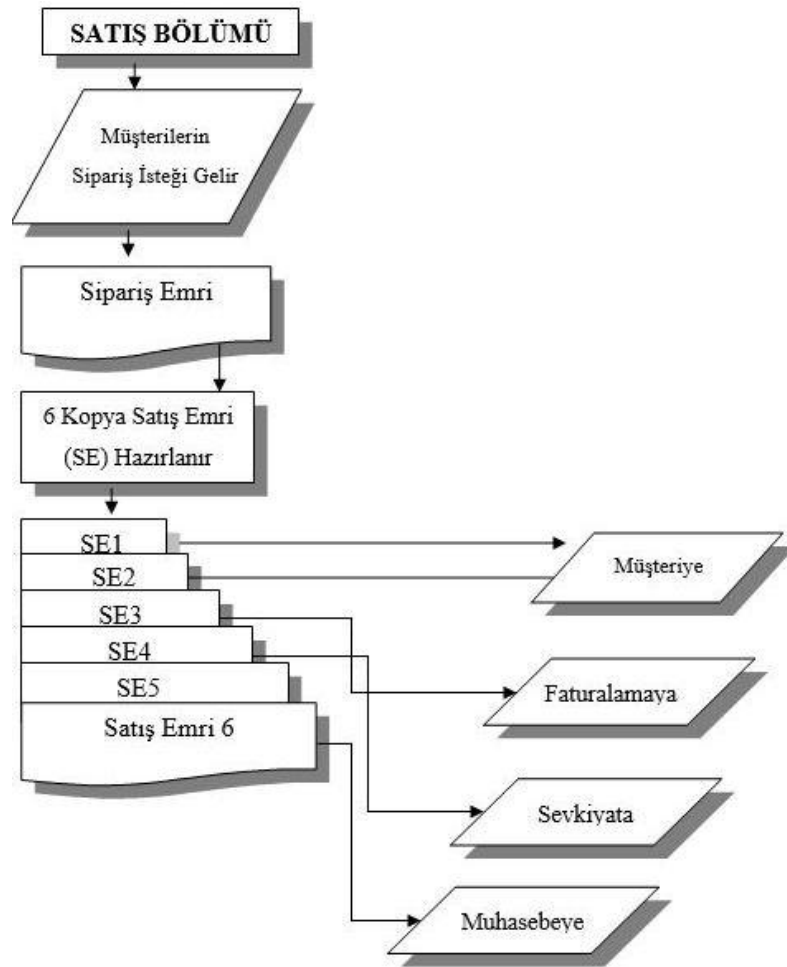
**Kaynak:** Usul, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık. S: 109

Akış şemaları yöntemi ile işletmede sistemin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir. İşletmedeki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir biçimde ortaya konulur. Böylece denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şeması örneği üzerinde izler ve zayıf noktaları ortaya çıkartabilir (Bozkurt, 2012:140). Yeterli bir akış şeması bilgi ve belgelerin meydana geliş noktalarından başlayarak, sistem içerisinde gidiş yolu üzerinde yapılan işlemleri ve

kayıt biçimlerini gösterir. Akış şemaları ayrıca, sistem içerisindeki görevlerin ayrımı, yetkilerin dağılımı, onay makamlarını ve doğrulamaları gösterir (Duman, 208:85-86).

Göze hitap etmesinden dolayı, akış şemaları yöntemi, not alma yöntemine göre daha kullanışlıdır. Yenilenmesi daha kolaydır. Fakat akış şemalarının ilk hazırlanma aşaması oldukça zahmetlidir (Bozkurt, 2012:141). Akış şemalarının hazırlanması diğer yöntemlere nazaran daha zaman alıcı olmasından dolayı sıklıkla kullanılan bir yöntem değildir (Karacan ve Uygun, 2012:110). Şekil 2.7’de akış şeması örneğini görebilirsiniz.

Şekil 2.7. Akış Şeması Örneği



**Kaynak:** Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları. S:142

Akış şeması, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanılan analitik bir araçtır. İç kontrol sisteminin belirgin özellikleri ve yetersizlikleri akış şemasının üzerine işlenebilirse akış şeması denetçinin işini oldukça kolaylaştırır. Bir faaliyetin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen aşamalar için birbirini tamamlayan akış şemaları düzenlenebileceği gibi, faaliyetin tamamlanmasında sorumluluk taşıyan tüm

bölümlerin ve bilgi akışının gösterildiği çok kapsamlı akış şemaları da düzenlenebilir. Çok kapsamlı olarak düzenlenen akış şemaları tüm bilgi akışını ve ilişkileri bir arada göstererek bütünlük sağladığı için daha anlamlıdır (Duman, 2008:86).

### **2.1.12.2. İç Kontrol Sisteminin Ön Değerlemesi**

Denetçinin müşteri işletmede iç kontrol sistemini tanıdıktan sonra ilk olarak yaptığı değerlendirme işlemi sistemin ön değerlemesidir. Denetçi bu aşamada; sistemin ön değerlemesi yaparak sisteme ne kadar güvenebileceğine geçici olarak karar verir. Bu kararın geçici olmasının sebebi ise; işletmenin faaliyetlerinde iç kontrol sistemine ne oranda uyulup uyulmadığı hakkında belirtiler olmamasından kaynaklanmaktadır. Denetçi bu geçici kanaate dayanarak denetim programlarını hazırlar ve ön değerlendirme işlemini sonlandırır (Usul, 2013: 120).

Ön değerlendirme sırasında denetçinin izleyeceği yollar aşağıdaki gibidir (Güredin, 2010:343).

- Denetçi meydana gelmesi mümkün olabilecek hata, yolsuzluk ve uyumsuzlukları belirleyip sıralamalıdır.
- Denetçi, meydana gelmesi mümkün hata, yolsuzluk ve uyumsuzlukların daha başlangıçta önlenmesi, ya da sonradan ortaya çıkarılabilmesi için gerekli muhasebe kontrol yordamlarının neler olması gerektiğini saptamalıdır.
- Denetçi müşteri işletmenin muhasebe kontrol sisteminde bu tür kontrollerin bulunduğu ve gereği gibi uygulamakta olduğunu araştırmalıdır.

### **2.1.12.3. İç Kontrol Sistemindeki Eksikliklerin Test Edilmesi ve İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi**

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, sistemin büyük yanlışlıkları önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirmemeye, güçlü ve zayıf noktalarını tespit etmeye yöneliktir (Karacan ve Uygun, 2012:112).

Denetçi iç kontrol sistemini tanıdıktan, kurulmuş olan sistemin gerçekten işleyip işlemediğini ve ne ölçüde çalıştığını saptadıktan sonra (Duman, 2008:86),



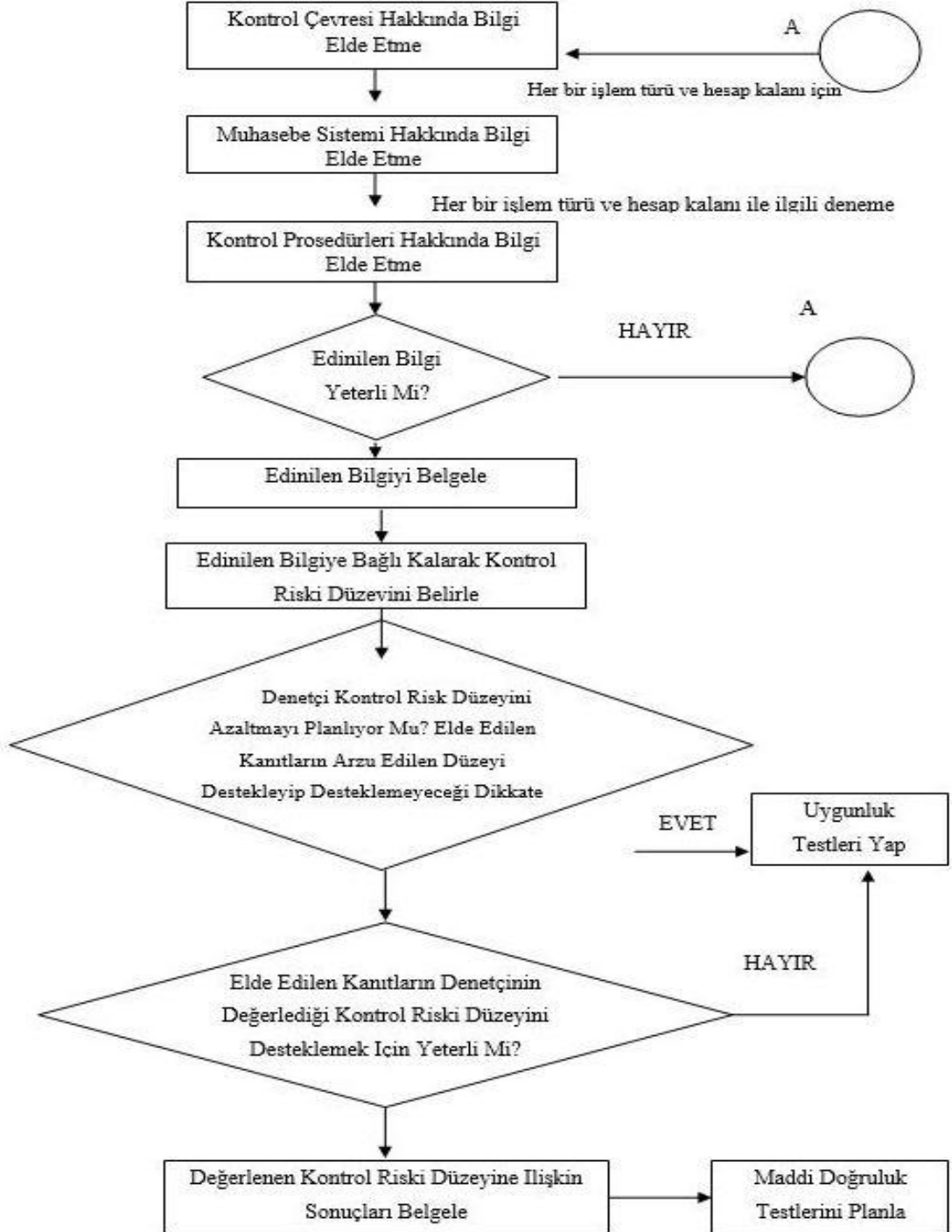
burada edildiği bilgiler dahilinde sistemin etkin olarak işleyip işlemediğinin incelemesini yapar. Bu inceleme; işletmenin gerçekten var olduğunu iddaa ettiği iç kontrol sisteminin amaçlanan biçimde çalışıp çalışmadığının değerlemesinin yanında kontrol riskine de göz önüne alarak uygulanacak denetim testlerine karar verir. (Usul, 2013:120). Denetçinin yapacağı bu testler uygunluk testleri olarak adlandırılmaktadır. Uygunluk testlerinin amacı, işletmedeki mevcut kontrollerin yönetim tarafından daha önceden belirlenmiş ilke ve yöntemlere ne ölçüde uyulduğunu saptamaktır. Yapılacak olan uygunluk testlerinde, normal bir faaliyet süreci ele alınarak faaliyetlerin başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar olan kayıtlar izlenir ve yapılan test sonucunda iç kontrol sistemini kuruluş amaçlarına ne kadar uygun çalışıp çalışılmadığı ortaya çıkartılır (Duman, 2008:87).

İç kontrol sisteminin değerlemesinin son aşamasında denetçi yapmış olduğu uygunluk testleri sonucunda iç kontrol sisteminin son kez değerlemesini yapar. Yapılan testler ikinci aşamada yapmış olduğu ön değerlemeyi doğrulayıp doğrulamadığı incelenir. Bu son değerlemeye göre denetçi gerekli görürse denetim programında düzeltmeler yapar. Bu düzeltmeler; iç kontrol sisteminin etkin olduğu yerde daha az kapsamlı, iç kontrol sisteminin zayıf olduğu yerlerde daha geniş kapsamlı program şeklinde oluşur. Denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin değerlemesindeki amaçlar aşağıdaki gibidir (Usul, 2013:120);

- Denetim riskinin belirlenmesi,
- Yapısal risklerin değerlendirilmesi,
- Denetim çalışmaları sırasında karşılaşılabilecek riskleri belirleme,
- Önemli parasal tutarların sınırlarını belirleme,
- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin anlamaya çalışılmasını ve sistemin etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Denetimin her aşamasında olabilecek önleme yeteneğinin kazanıp kazanmadığının tespiti için denetim planının test edilmesi ve sonuçların kontrolü

Denetçi, yukarıda belirtilen iç kontrol sistemini değerlemeye yönelik yapmış olduğu inceleme sonuçlarını çalışma kağıtlarına aktarmalıdır. Denetçi değerlendirme için düzenleyeceği çalışma kağıdında sistemin kuvvetli yanlarını, sistemin zayıf yanlarını, maddi denetim teknikleri üzerine etkiyi ve işletme yönetimine bildirilmesi gereken aksaklıkları açıkça ve öz olarak belirtmelidir (Güredin, 2010:348).

Şekil 2.8. İç Kontrol Süreci



**Kaynak:** Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*. (1. Baskı). İzmit: Umuttepe Yayınları. S: 113

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### STOK KONTROLÜ, YÖNETİMİ VE STOKLARLA İLGİLİ İÇ KONTROL SİSTEMİ

#### 3.1. Stok Kavramı

Stok, işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere bulundurduğu bitmiş ürün ya da çeşitli düzeylerden tamamlanmış parçalar, yarı mamüller ya da hammaddeleri ifade etmek için kullanılan bir kavramdır (Küçük, 2011:21). Başka bir tanımla stok, bir faaliyet dönemi içinde üretim veya hizmetlerin gerçekleştirilmesinde kullanılıp tüketilmek ya da yine aynı faaliyet dönemi içinde satılarak nakde çevrilmek üzere edinilmiş maddi varlıklardır (Usul, 2013:231). Stok gelecekteki talebi veya sistemdeki yetersizlikleri karşılamak üzere depolanan malzemelerin tümüdür. Stok belirli bir mal için gelecekte oluşacak olan talebi karşılamak üzere işletmede bulundurulmuş birikimdir. Diğer bir deyişle, üretimde kullanılacak ya da pazarlaması yapılacak olan malzeme, yarı mamül, mamul mevcudu stok olarak adlandırılır (Gürçay, 2012:19). En genel anlamıyla stok kavramı, işletmenin elinde bulundurduğu madde ve malzemelere verilen isimdir (Gürçay, 2012:17).

Stok kavramının yerine, bazı kaynaklarda aslı İngilizce’de “inventory” olan envanter kelimesinin kullanıldığı da görülmektedir. Farklı kaynaklarda ve disiplinlerde stok ve envanter kavramlarının çoğu zaman aynı anlamlarda kullanıldığı da görülmektedir (Küçük, 2011:21-22). Ancak kullanım yerleri açısından ele alındığında stok kavramı daha çok üretim aşamasındaki fiziksel ve parasal unsurlar için kullanılırken envanter kelimesi ise muhasebede yıl sonlarında fiziksel sayımı yapılan mal stoğunu ifade için kullanılmaktadır. Bu yönüyle ele alındığında daha geniş ve kapsamlı bir anlam olan stok kavramı envanter kavramından ayrılmaktadır (Gürçay, 2012:20).

### **3.1.1 Stok Hesapları**

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak ya da tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az sürede kullanılacak olan ya da bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur (Selimoğlu ve diğ., 2009:233). Stok gurubu işletmenin niteliğine göre farklılık gösterir. Üretim işletmelerinde stok gurubu; ilk madde ve malzeme, üretim aşamasındaki yarı mamul ve ara mamuller, üretim sürecinin sonunda elde edilen mamuller, artık ve hurda gibi kalemleri içerir. Ticaret işletmelerinde ise stoklar, işletmenin satmak amacıyla edindiği ticari malları kapsar (Usul, 2013:231).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde stoklar grubunda yer alan hesaplar şu şekilde sıralanmıştır (Gürçay, 2012:26);

- 150 İlk Madde ve Malzeme
- 151 Yarı Mamüller- Üretim
- 152 Mamüller
- 153 Ticari Mallar
- 157 Diğer Stoklar
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 159 Verilen Sipariş Avansları

Stok hesapların kısa açıklamaları ve işleyişleri aşağıda belirtilmiştir.

#### **3.1.1.1. İlk Madde ve Malzeme Hesabı (150)**

Üretimde veya işletmenin diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde (hammadde), yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve benzerlerinin izlendiği hesaptır. İlk maddeler, üretim konusu mamul veya hizmetlerin bünyesine giren ve mamul veya hizmet birimine göre takip edilebilen varlıklardır. Yardımcı maddeler, üretim konusu mamul veya hizmetin bünyesine girmekle birlikte mamul veya hizmet birimine göre izlenemeyen veya buna değer görülmeyecek kadar küçük olan varlıklardır. İşletme malzemeleri, üretimin sürdürülebilmesi için zorunlu olan ancak üretilen mal veya hizmetin bünyesine girmeyen maddelerdir. Ambalaj

malzemesi, mamul hale gelen varlığın korunması, tanıtılması, benzerlerinden ayrılması gibi amaçlarla ambalajlanmasında kullanılan malzemelerdir (Lazol, 2007:82).

İlk madde ve malzeme hesabı işleyişi şu şekilde olmaktadır; satın alındıktan ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğine, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabına kaydedilir (Yükçü, 2005:709)

### **3.1.1.2. Yarı Mamuller – Üretim Hesabı (151)**

151 Yarı Mamuller hesabı sade üretim amaçlı işletmelerin muhasebe planlarında bulunur. Yarı mamul direkt işçilik, direkt ilk madde malzeme ve genel üretim giderlerinden belirli oranda pay almış olmakla birlikte henüz üretimi tamamlanmamış üretim süreci devam eden mamullerin izlendiği hesaptır (Gürçay, 2012:27-28).

Hesap, yarı mamul cinsine göre alt hesaplara ayrılabilir. Hesabın işleyişi ise şu şekildedir; maliyet dönemi sonunda henüz tamamlanmamış mamuller o ana kadar aldıkları direkt ilk madde, direkt işçilik ve genel üretim gider payları tutarları ile bu hesaba borç olarak kaydedilir. Üretimi tamamlayanlar ise maliyet değeri ile ilgili stok hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir (Lazol, 2007:83).

### **3.1.1.3. Mamuller Hesabı (152)**

İşletmenin satmak amacı ile bizzat ürettiği varlıklara mamul denir (Lazol, 2007:83). Bu hesap da üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır. Hesabın işleyişi şu şekildedir; üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması ya da herhangi bir nedene ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır (Yükçü, 2005:709).

Mamuller hesabı üretim işletmeleri için finansal tabloları etkileyen en önemli hesaplardan biridir. Zira mamul maliyetlerinin oluşumunda, firelerde, değerlendirme yöntemlerinde yapılacak hata, hile ve aykırılıklar dönem faaliyet sonuçlarını olduğundan daha farklı gösterebilecektir (Gürçay, 2012:28).

#### **3.1.1.4. Ticari Mallar Hesabı (153)**

Satmak amacı ile satın alınan ve üzerinde herhangi bir işlem yapılmadan aynen satılacak olan varlıklara ticari mal denir. Bu hesap, ticari mal hareketlerinin izlendiği hesaptır (Lazol, 2007:91).

Satın alınan ticari mallar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması ya da herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir. İşletmelerdeki finansal işlemlerin en önemli bir kısmı ticari mallara ilişkindir. Bu nedenle ticari malların kontrol altında tutulmadığı, etkili bir iç kontrol sisteminin olmadığı işletmelerde, ticari mallar üzerinde önemli hata ve hile içeren işlemlerin olması da kaçınılmaz olacaktır (Gürçay, 2012:29).

#### **3.1.1.5. Diğer Stoklar Hesabı (157)**

Yukarıda bahsedilen stok hesaplarının hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi hesap kalemleri bu hesap grubunda yer alır (Yükçü, 2005:710). Bu stok kalemlerine aşağıda sıralanan örnekler verilebilir (Gürçay, 2012:29-30):

- Hurdaya Çıkarılan Stoklar,
- Değeri Düşen Stoklar,
- İmalat Artıkları,
- Deşe, Üstübü ve Iskarta,
- Tali Ürünler,
- Ayniyat Stokları,
- Defolu Mallar,
- Numune ve Fason Üretim İçin Verilen Mallar,
- Ekonomik ve Teknolojik Değerini Yitirmiş Mallar,
- Seri Sonu Mallar,
- Fireler,
- Yoldaki Stoklar.

Bu hesabın işleyişi şu şekildedir; elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde ya da kullanıldığında alacak kaydedilir (Yükçü, 2005:710).

Artık, hurda ve yan ürün stokları bir üretim sürecinin amacı olmamakla birlikte onun kaçınılmaz bir sonucudur. Bu tür stokların hangi değerle muhasebeleştirileceği genellikle bir sorun olur. Artık, hurda ve yan ürün stoklarını iz bedelle izleyerek, dönem sonunda emsal bedelle değerlemek mümkündür. Ancak, satış değeri belli olan bu tür stoklara üretim maliyetinden, satış karlılık oranları dikkate alınarak pay verilmesi gerekir. Böylelikle, daha doğru bir mamul maliyeti ve satış fiyatı belirlenmesi de sağlanır (Lazol, 2007:109).

### **3.1.1.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-) (158)**

Yangın, su basması, deprem gibi doğan afetler ya da kırılmak, çürümek, bozulmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişimleri gibi nedenlerle, stokların fiziki ve piyasa değerlerinde ortaya çıkan önemli değer azalışlarının karşılanması amacı ile ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır (Lazol, 2007:110).

Bu hesap yani stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 – Karşılık Giderleri Hesabı'nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması veya satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak, daha önce ayrılan karşılık 644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı'na aktarılarak kapatılır (Yükçü, 2005:710).

Çeşitli mallara ait değer düşme tutarlarını yardımcı hesaplarda izleme imkânı veren hesaplarda izleme imkânı yoktur. Karşılık hesapları, bu nedenle kurulmuş düzenleyici hesaplardır. Ayrıca bilançodaki varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur (Gürçay, 2012:31).

### **3.1.1.7. Verilen Sipariş Avansları Hesabı (159)**

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınacak stoklarla ilgili olarak verilen siparişler için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır (Lazol, 2007:110).

Avansın verilmesi ya da akreditifin açılması ile hesap borçlandırılırken, malın teslimi ile mal bedeline mahsup edilerek alacaklandırılır. Eğer avans geri alınır ya da malın teslim edilmemesi sonucu şüpheli alacak haline gelirse yine hesap alacaklandırılır. Verilen Sipariş Avanslarının gerçekte bir alacak olduğu açıktır.

Ancak Tek Düzen Hesap Planı'nda Avrupa Topluluğu'nda paralellik sağlamak amacı ile özün önceliği kavramı temel alınarak stoklara alınmıştır (Gürçay, 2012:32).

### **3.1.2. Stok Çeşitleri**

Stokları bir takım kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırma üretim yapısına göre en genel anlamıyla 3 ana grupta yapılabilir. Bunlar; hammaddeler, yarı işlenmiş mallar ve nihai mallardır. Üretime katılmayan ve nihai mal içinde yer almayan bazı stok kalemleri ise doğrudan bu üç grubun içinde yer almazlar. Bunlar hazır parçalar ve yardımcı maddelerdir (Gürçay, 2012:24).

#### **3.1.2.1. Hammaddeler**

İşletmede imalata giren ve üzerinde işlem yapılarak değer kazandıran tüm varlıklar hammaddelerdir. Hammadde tanımı işletmeye göre değişebilir. Örneğin, bir Demir-Çelik fabrikasında demir filizi hammadde, pik mamuldür. Başka bir sektör olan kalorifer radyatörleri üreten bir fabrikada ise pik hammadde, radyatör dilimleri mamul olarak sınıflandırılır. Yani hammaddeler sektörden sektöre değişmektedir (Küçük, 2011:26).

#### **3.1.2.2. Yarı İşlenmiş Mallar**

Üretim işlemine giren, üretim işlemleri tamamlanmamış olan ve üretim sistemi içerisinde belirli işlemlere tabi tutulmak üzere bekletilen ve nihai malın ortaya çıkmasında kullanılan esas maddelerdir (Gürçay, 2012:25). Yarı işlenmiş malların yarı mamul niteliği bir süre sonra, tüm işlemlerin tamamlanması ile mamule dönüşür (Küçük, 2011:27).

#### **3.1.2.3. Nihai Mallar**

Üretimi tamamen bitmiş ve satışa hazır olan mallara ait stoklar, nihai mal stoku olarak adlandırılmaktadır. Nihai mal, üreticisi tarafından depolanabileceği gibi başka işletmelere girdi olarak ya da tüketim için halka da satılabilmektedir (Gürçay, 2012:25).



#### **3.1.2.4. Hazır Parçalar**

Mamulün bir kısmını oluşturan ve genellikle dışarıdan tedarik edilen varlıklardır. Bu parçalar somun, civata gibi basit fakat çok kullanılan malzemeler olabileceği gibi dişli kutusu ve elektrik motoru gibi nihai ürünün bir parçasını oluşturan karmaşık mamuller de olabilir (Küçük, 2011:27).

#### **3.1.2.5. Yardımcı Malzemeler**

Üretimde, bir ürünün meydana getirilmesinde kullanılan fakat onun esasını oluşturmeyen maddeler ise yardımcı maddelerdir. Bu malzemeler, ürün ve malların üretimi sırasında hammaddeden, kimyasal ve fiziksel işlemler kullanılarak, nihai mal üretimine kadar geçen süreçte kullanılmaktadır. İşletme malzemesi olarak da adlandırılan bu yardımcı malzemeler, işletmenin faaliyet türü ve içinde bulunduğu sektörün niteliklerine göre farklı özellikler göstermektedirler (Gürçay, 2012:25-26).

### **3.2. İşletmelerde Stok Bulundurma Nedenleri**

İşletmeler faaliyetleri sürdürebilmek için stok bulundurmak zorundadır. Bulundurulacak stok düzeyi, bir defada sipariş edilebilecek miktar, parti üretimin miktarı, talep süresi, düzeyi, dönem/mevsim ve stoklama maliyeti gibi kalemlerin fonksiyonudur (Küçük, 2011:27). Bununla birlikte işletmeler açısından stok bulundurmanın çeşitli sebepleri bulunmaktadır. İşletmede stok bulundurmanın ilk amacı, işletme içerisinde yürütülen bir takım işlerin aşamalarını birbirinden ayırmaktır. Stok bulundurmanın diğer amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Gürçay, 2012:21-22);

- Belirsizliklere karşı korumak,
- İşlemlerin bağımsızlığını sağlamak,
- Hammadde teslim sürecindeki değişmelere hazırlıklı olmak,
- Ekonomik olarak üretim vesatın alma işlemini gerçekleştirmek,
- Müşteriye verilen hizmeti sürekli kılmak.

Stok bulundurmanın işletmeye sağladığı yararlar ise; üretim sürecinin aksamadan işlemesi, işgücü verimliliğinin artması, talep tahmininde yapılacak hatalardan doğabilecek zararların ortadan kaldırılması ve gelecekteki fiyat artışlarından kar elde edilmesidir (Küçük, 2011:48).

### 3.3. İşletmelerde Stok Bulundurmama Nedenleri

Stok bulundurma belirli ölçüler içinde olduğu sürece stok bulundurma konusunda da bahsedilen yararları işletmeye sağlamaktadır (Küçük, 2011:48). Bu yararların bazıları şu şekilde sıralanmıştır (Küçük, 2011:31-32).

- Üretim sürecinin aksamadan işlemesi,
- İşgücü verimliliğinin artması,
- Talep tahmininde yapılacak hatalardan doğabilecek zararların ortadan kaldırılması,
- Gelecekteki fiyat artışlarından kar elde edilmesi.

Stok bulundurma belirlenen ölçülerin dışına çıkılmasının da işletmeye olan bazı sakıncaları olabilir. Bununla birlikte hiç stok bulundurmamanın da yine işletme olan bir bedeli vardır (Küçük, 2011:48). İşletmeler açısından stok bulundurmama nedenleri ise şu şekilde sıralanabilir (Gürçay, 2012:22-23);

- Taşıma maliyeti,
- Müşteri hassasiyeti maliyeti,
- Birleşik üretim maliyeti,
- Geri dönüş oranının azalmasının maliyeti,
- Azalan kapasitenin sebep olduğu maliyet,
- Büyük miktarların sebep olduğu kalite maliyeti,
- Üretim problemleri maliyeti.

### 3.3. Stok Maliyetleri

Stok maliyetleri toplam işletme içinde önemli bir para sahiptir. Uygulanan stok yönetimi modeline göre bu pay farklılık gösterebilmektedir. Stoklar, varlıkların tedarik ve sipariş sürecindeki maliyetlerinin de dâhil edilmesi ile daha kapsamlı bir hal almıştır. Bu durum, istenen ürünün istenen yerde ve istenen miktar ve nitelikte hazır bulundurulabilmesi, böylece müşteri memnuniyeti ve müşteri sadakati sağlayabilmek için zorunludur (Küçük, 2011:38-39).

Stok bulundurmanın maliyeti stokun kendi değeri olabileceği gibi, sipariş, hazırlık, fazla mesai, taşıma, depolama, yeni işçi alma ve eğitim maliyetleri de olabilir. Stokun olmaması halinde yok denmesinin de bir bedeli vardır. Temel olarak stok maliyetleri şu şekilde sıralanabilir (Küçük, 2011:39):

- Stok kaleminin kendi maliyeti,
- Stok bulundurma maliyetleri,
- Sipariş verme ve teslim sürecine ilişkin maliyetler,
- Stoksuz kalma maliyeti.

### **3.5. Stok Denetimi Kavramı**

Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elinde bulundurduğu; üretim safhasında bulunan ve satışa sunulacak mal ve hizmetlerin üretiminde tüketilecek olan maddi malları içerir (Güredin, 2010:429).

Stok denetimi ise depoda var olan malların; kaydi ve fiziki kontrollerini içerir. Bu bağlamda (Güçlü, 2013:56-57);

- Ticari malların,
- Mamullerin,
- Yarı mamullerin,
- Konsinye malların,
- Hammadde ile,
- Hurda modası geçmiş, artık, defolu mallar (arızalı) ve diğer stokların denetimini kapsar.

Bağımsız denetimde stokların denetimi, denetçiler tarafından oldukça önemli ve belki de en önemli risk alanlarından biri olarak kabul edilmektedir. Dönem sonuçlarını iyi göstermek için fiili girişlerin bir kısmının kayda alınmaması, dönem sonuçlarının olduğundan daha kötü ya da az gösterilmesi için, fiili giriş olmadığı halde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile giriş yapılmış olması, denetçilerin ortaya çıkaramamaktan en fazla sıkıntı duydukları hususlardır. Bu bakımdan, stoklar üzerinde iyi bir iç kontrol sistemini oluşturulması, hem işletmenin verimini arttıracak; hem de denetçinin güvenebileceği ve dolayısıyla kontrol riskini düşük belirleyebileceği bir ortam oluşturacaktır (Dursun, 2007:43).

Etkili bir iç kontrol sistemi için aranan şartlardan biri olan stok denetiminin amacı, işletmenin satmak için üretimde bulunduğu ya da satın aldığı malların bulunduğu varlık kaleminin tutarlılık temeline göre genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst bir

biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için denetçi stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulduklarını, kullanılabilir ya da satılabilir durumda olduklarını ve doğru bir biçimde fiyatlandıklarını saptamalıdır. Denetçi aynı zamanda bozulan, modası geçen ve sürümü az olan stoklar için uygun karşılıkların ayrılmış bulunduğunu da araştırmalıdır (Güredin, 2010:429). Stok denetiminin amaçları ve ulaşılmak istenilen hedefler şu şekilde sıralanabilir (Ceran ve Bezirci, 2011 ):

Stoklara girişlerin gerçek olup olmadığına güvence getirmek,

- Stokların maliyet bedellerine uygun şekilde kayıtlara alınıp, alınmadığına güvence getirmek,
- Dönem içinde tüketilen ya da satılan stok kalemleri maliyetlerinin tam olarak üretim maliyeti, mamul maliyeti, yarı mamul maliyeti, satılan mamuller maliyeti ve satılan ticari mallar maliyetine yansıtılıp, yansıtılmadığını saptamak,
- İşletmenin sahip olduğu tüm stokların envantere dâhil edilip, edilmediğine güvence getirmek,
- Envanterde yer alan stokların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya işletmenin finansal tablolarını düzenlediği esaslara göre değerlemeye tabi tutulup, tutulmadığına güvence getirmek.

### **3.6. Stok Kontrolü**

Günümüzde birçok işletme stok kontrolü yapmaktadır. Stok kontrolü genel olarak stok miktar ve çeşitlerinin işletmelerin tedarik, üretim ve mali imkânlarına göre en rasyonel ve ekonomik bir şekilde belirlenmesi yöntemidir (<http://www.stokkontrolu.com/>). Stok kontrolü; üretimin ilk basamağını oluşturan hammadde girişinden başlayarak son mamulün oluşmasına kadar üretime katılan ya da duran yarı mamul ve mamul maddenin tüm stok hareketlerinin takip edilmesi ve bunların her kademedeki üretim faaliyetlerinin aksamayacağı kadar çok, ama gereğinden fazla olmasını engellemek amacıyla yapılan çalışmalardır (Gürçay, 2012:66). Başka bir anlatımla yine stok kontrolü, gereksinimlerin karşılanması, biriktirilmesi ve alınması gereken maddeler arasında denge kurulması için gereken örgütlenme işlemlerinin yerine getirilmesidir (Küçük, 2011:52).

Stok kontrolü stokların para olarak değeri ve miktar olarak durumu olmak üzere iki yönden ele alınabilmektedir. Üretim programcıları ise stokun miktar olarak daha çok seviyenin kontrolü ile ilgilenmektedirler. Bu bakış açısı ile stok kontrolünde, sipariş devresi metodu ve sipariş noktası metodu olmak üzere iki temel yöntem söz konusudur. Sipariş noktası metodu, tedarik süresince kullanılması planlanan miktar ile güvenlik stokunun toplamı ile bulunan bir sipariş verme düzeyinin belirlendiği ve buna göre stokların gözden geçirilerek siparişlerin verildiği yöntemdir. Sipariş devresi metodunda ise stokların durumu düzenli olarak gözden geçirilir (Küçük, 2011:52).

### **3.7. Stok Kontrolünün Amacı**

Stok kontrolünde temel amaç malzemenin ne eksik ne fazla, ancak yeterli miktarlarda işletmede hazır bulundurulması üretim aksatılmadan yürütülmesidir. Başka bir deyişle stok kontrolünün amacı; istenilen zamanda, istenilen miktarda, istenilen yerde, istenilen kalitede malzemenin sağlanabilmesi için ne zaman, ne kadar tedarik edilebileceği sorularına cevap bulma işlemidir (<http://www.stokkontrolu.com/>).

Stokların hem talepleri karşılayabilecek düzeyde olması hem de en düşük birim maliyeti sağlayabilmeleri açısından bakıldığında stokların amaçları, tedarik, pazarlama, üretim ve finans işletme fonksiyonları açısından değerlendirilebilir. Buna göre tedarik bölümü, stokların olabilecek en az sıklıkta verilmesi ve tedarik işleminin sonlandırılmasını talep eder. Finansal açıdan ise finans bölümü, yüksek stokların işletmeye maliyetinin en düşük düzeyde olması isteyebilir. Üretim bölümü üretimde aksaklıklara karşı önlem alacak gerekli alternatifleri tanımlaması, pazarlama bölümü ise müşteri ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak şekilde stok bulundurulmasını kendi bölümü açısından yararlı görmektedir (Küçük, 2011:55-56).

### **3.8. Stok Kontrolünün Önemi ve Yararları**

Etkin bir stok kontrolü işletmelerin başarı ile faaliyetlerini sürdürebilmeleri için aranan temel şarttır. İşletme içerisinde sağlanan etkin bir stok kontrolü aynı zamanda elde bulundurulan stokların bozulmadan ve zarara uğramadan saklanması önemlidir.

İşletme başarısında önemli bir payı olan stok kontrolünün yararları ise şu şekilde sıralanabilir (Gürçay, 2012:70);

- Üretim akışının kontrol altına alınması ve müşterilere kaliteli hizmet sunulması,
- Malzeme ve ürün alım satım masraflarının daha uygun gerçekleştirilmesi,
- İhtiyaç duyulan minimum stok seviyesi ile çalışıldığından, stoklara bağlanan paranın minimuma indirilmesi, sağlıklı bir finansman yapısına sahip olunması,
- Üretim planlamasını kolaylaştırarak sağlıklı ve etkin planlama yapılmasına olanak sağlaması,
- Maliyet muhasebesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin güvenilir ve sağlıklı bir şekilde temini,
- Zarara uğrayarak kullanılmayacak duruma gelen mamul ve malzeme kayıplarını minimuma indirmek,
- Fazla stokların ortadan kaldırılması ve minimum stok yatırımı ile üretim gereksinimlerinin karşılanması.

### **3.9. İşletmelerde Stoklarla İlgili İç Kontrol Sistemi**

Mal ve ürünlerin alımı, üretimi ve muhasebeleştirilmesi ile doğrudan ilişkili olan iç kontrolün stoklar üzerindeki etkin olması, malların uygun biçimde sipariş edilmesi ve teslim alınmasını, kontrolünü, ayırımını, kullanımını ve kalan stokların usulüne uygun göre sayılmasını, değerlemesini ve tutarlarının bulunmasını sağlayarak aynı zamanda tüm bu hususların yerine getirilmesini zorunlu kılar (Gürçay, 2012:55).

Stoklar üzerinde iç kontrolün etkin bir biçimde sağlanması için ise uygulanacak olan iç kontrolün örgüt yapısı, stok alımlarının yapılması, işlemlerin kayıtlara geçirilmesi, varlıklara erişim ve defter kayıtları ile karşılaştırma ile mümkündür.

#### **3.9.1 Örgüt Yapısı**

İşletmelerdeki örgütsel yapı bölümler arası ayırım ile yani stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların

fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanıyan bir yapı olarak kurulmalıdır. Stoklarla ilgili belirtilen bu bölümler arası sorumluluk ve görevler ise aşağıda belirtilen hususlar ile gerçekleştirilir. Aşağıda belirtilen bir organizasyon yapısı stoklarla ilgili etkin bir iç kontrolün sağlanmasına yardımcı olur. Bahsedilen hususlar şunlardır (Güredin, 2010: 430):

- **Muhasebe Bölümü**

- Alış yevmiyesinin tutulması
- Borçlularla ilgili yardımcı hesapların tutulması
- Büyük defterin tutulması
- Alış işlevi ile ilgili onayların gözden geçirilmesi
- Teslim alınan mallarla ilgili teslim belgelerinin gözden geçirilmesi
- Stokların dönem sonu sayımının yapılması ve kontrol edilmesi
- Dönem sonu stokunun ve satılan malın maliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanması

- **Finansman Bölümü**

Finansman bölümünde stok alım sistemine ilişkin özel bir sorumluluk bulunmamaktadır.

- **Muhasebe ve Finansman Bölümlerinin Dışındaki İşlevler**

- Üretim veya satış bölümünden satın alma isteğinin yapılması
- Satınalma bölüm yöneticisinin satın alma isteğini onaylaması
- Teslim alma bölümünün işletmeye gelen malların teslimini alması
- Ambarda teslim alınan malların depolanması

### **3.9.2. Stok Alımlarının Yapılması**

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı gerek üretim gerekse ticaret işletmelerinde ticari malların, ilk madde ve malzemelerin satın alınması ya da üretim sonucu yarı mamullerin ve mamullerin stoklara gerçek girişler olup olmadığının anlaşılmasında önemli rol oynamaktadır. İşletmedeki iç kontrol sisteminin, satın alınan stokların muhasebe kayıtlarının ait olduğu dönemde doğru tutarlar üzerinden, doğru hesaplara yapılmasını sağlayacak biçimde tasarlanması da yine iç kontrolün

etkin bir şekilde işleminde rol oynayan önemli bir unsurdur (Ceran ve Bezirci, 2011). Sistemin etkinliği için ise stoklar üzerinde yapılması gereken işlemler şunlardır (Gürçay, 2012:56).

- Stok alım işlemlerinin uygun bir şekilde yürütülüp tamamlanması için geçerli alım onaylarının bulunması,
- Malların işletmeye fiilen girişinin yapılmış olması,
- Satıcı faturasının gelmiş olması.

Yukarıda bahsedilen satın alma isteği doğrudan ilgili üretim biriminden veya stok kontrol biriminden gelmelidir. İletilen talep gerekli incelemeler sonucu uygun görülürse satın alma isteği hazırlanır ve satın alma bölümüne gönderilir. Satın alma yetkisinin bulunduğu satın alma bölümü ise talep edilen malları en uygun fiyat ve en iyi kaliteli olarak satın alır. Talep edilen malların işletmeye kabulü ve teslim alınması ise teslim alma bölümü tarafından yapılır. Teslim alma bölümü satın alınan malların sayımı, tartımı, ölçümü ve belirtilen şartnameye uygunluğunu inceleyerek malları teslim alarak işletmeye fiilen girişini yapar ve teslim alınan mallar için teslim alma raporu düzenler. Hazırlanan teslim alma raporunun bir kopya nüshası mallarla birlikte ambara gönderilir ve ambarın malı kabul ettiği teslim alma raporu üzerine işlenerek orijinal nüsha teslim alma bölümünde dosyalanır. Teslim alma raporunun birer kopya nüshası da satın alma bölümü ve muhasebeye gönderilir (Gürçay, 2012:56-57). Sürecin bu şekilde işlemesi stoklar üzerinde oluşabilecek aksaklıkların önüne geçilmesine olanak sağlamaktadır.

### **3.9.3. İşlemlerin Kayıtlara Geçirilmesi**

Malların işletmeye fiilen girişi sonrası kayda alınmaları muhasebe bölümü tarafından yapılmaktadır. Muhasebe bölümü kendisine iletilen, satın alma, teslim alma ve ambar bölümü tarafından onaylı belgelere dayanarak malların muhasebe kayıtlarını yapar. Alım işlemlerinin kayıtlara geçirilmesinde işletme içi ve dışından gelen belgelerden yararlanılırken ise muhasebe bölümü satınalma emri ve teslim alma raporu ile işletme dışından gelen satıcı faturasını karşılaştırarak, belgeler arasında uygunluk bulunup bulunmadığını saptadıktan sonra muhasebe kaydını yapar (Güredin, 2010:431). Böylelikle oluşabilecek eksikliklerin ve hataların önüne geçilir, varsa hata ve eksiklikler düzeltilerek sürecin sağlıklı işlemesi sağlanır.



Yukarıda bahsedilen sistem etkin belgeleme sistemine örnek sayılabilir. Bahsedilen belgeleme sisteminin ve ayrıntılı kayıt düzeninin bulunması stokların doğru olarak raporlanabilmesi için önemli bir gerekliliktir. Aynı zamanda stokların doğru olarak raporlanabilmesi işletmede uygun bir maliyet sisteminin varlığına bağlıdır. Etkin bir şekilde işleyen maliyet sistemi ile işletmede stokların maliyetinin en doğru şekilde saptanması sağlanırken bu sisteminin eksikliği ise stokların maliyetinin doğru olarak saptanmasını olanaksızlaştırmaktadır (Gürçay, 2012: 57-58).

#### **3.9.4. Varlıklara Erişim**

İşletme varlıklarının korunması için stoklara erişimi kısıtlayan bazı kontrol yordamlarına ihtiyaç vardır. Bu nedenle stokların fiziki olarak güvenilir bir ortamda saklanması, stoklara erişim yetkisinin sadece belirli bir kişiye ya da kişilere verilmesi yapılması gereken kısıtlamaların en önemlileridir. Bu kısıtlamalar dışında stok hareketleri sırasında basılı sıranumaralı belgeler kullanılması, her alıma ait belgelerin ayrı bir dosyada saklanması ve satınalma ve teslim alma bölümünde görev yapmayan bir kişi tarafından belirli dönemlerde oluşturulan dosyanın incelenmesi varlıkların korunması için yapılacak diğer yordamlardır (Güredin, 2010:433).

Yukarıda belirtilen kısıtlamalar ile işletme varlıkları korunmakta, stoklar için fiziki olarak güvenilir bir ortam sağlanmaktadır. İşletme zararlarının azaltılıp, verimini arttırmak için ise yine işletme varlıkları olan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, mamul, yarı mamul ve ticari mal gibi üretime ya da satışa hazırlık olarak tutulan stokların korunması önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bahsedilen işletme varlıklarının fiziki ve kaydi olarak işletme bünyesinde gerçekten var olup olmadığı ise denetçi tarafından araştırılarak kontrol edilmelidir (Gürçay, 2012:58).

#### **3.9.5. Defter Kayıtları İle Karşılaştırma**

Kayıtlama ve koruma işlevlerinin birbirinden ayrılmasını öngören iç kontrol sistemi ile belirli dönemler itibariyle işletmenin elinde bulunan fiziki stokların muhasebe kayıtlarında görülen kaydi stoklar ile karşılaştırılarak dönem sonunda muhasebe müdürünün gözetiminde fiziki stok sayımı yapılır. Yapılan bu karşılaştırmanın amacı ise işletme içinde maksimum verimin alınması, oluşan ve

oluşabilecek hataların kontrol altına alınması, daha güvenilir bilgiler ile sistemin etkinliğinin arttırılmasıdır (Güredin, 2010:433-434).

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **İÇ KONTROLÜN STOKLAR ÜZERİNDE ETKİSİ VE STOK KONTROL SİSTEMİNDE ANALİTİK UYGULAMA**

#### **4.1. Uygulamanın Amacı**

Bu uygulamanın amacı İzmir’de ayakkabı sektöründe faaliyet gösteren bir firmada iç kontrolün stoklar üzerindeki etkisini ve stok kontrol sistemini incelemek ve ilgili şirkette etkin iç kontrol yapısı ile stoklar üzerinde kontrolün sağlanması konusunda önerilerde bulunmaktır.

#### **4.2. Uygulamanın Metodolojisi**

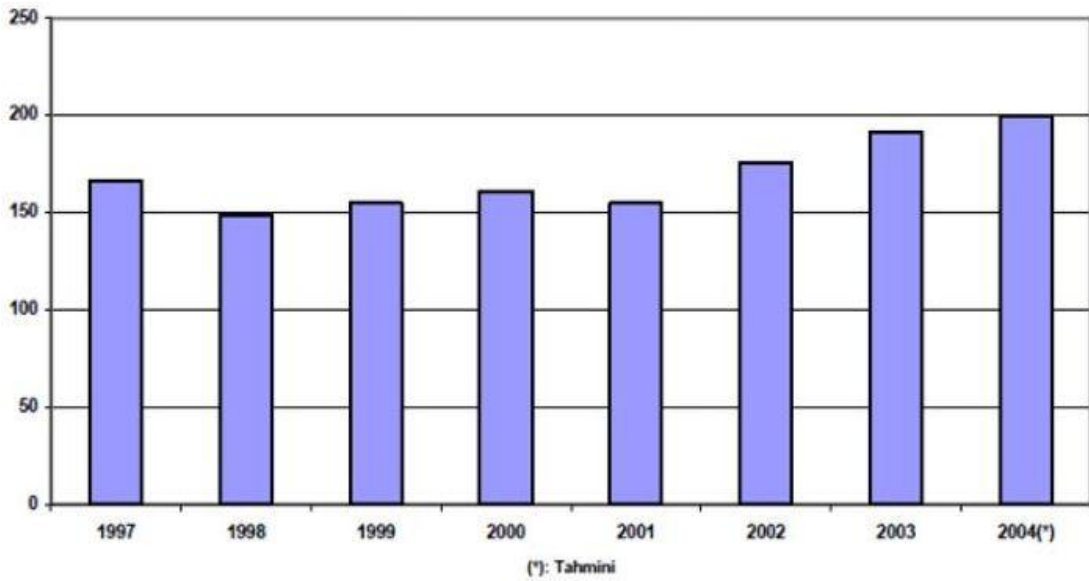
Bu uygulama İzmir’de faaliyet gösteren orta ölçekli bir ayakkabı üreticisi olan firmanın iç kontrol ve stok kontrol faaliyetleri üzerine yapılmış bir incelenmeden oluşmaktadır. Uygulama gerçekleştirilirken üretim sahasında çeşitli incelemelerde bulunulmuş ve firmanın üretim planlama ve kontrol departmanı yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Görüşme sırasında firmanın bünyesinde bulunan tüm stoklar, makineler, finansman bilgileri, ayakkabı imalat süreci, maliyeti, çalışma koşulları ve faaliyet stili hakkında bilgiler dökümanlar ile sağlanmış ve tarafıma teslim edilmiştir. İlgili dökümanlara istinaden firmanın iç kontrol yapısı, iç kontrolün stoklar üzerinde etkisi ve stok kontrol sistemi analitik uygulama yapılarak değerlendirilmiştir. Yapılan bu uygulama ile orta ölçekli ve siparişe göre üretim yapan bir firmanın faaliyet kontrolleri incelenerek Türkiye’de faaliyet gösteren diğer KOBİ’lerin de yaşadığı ortak sorunlar için ışık tutması düşünülmüştür. Görüşmeler esnasında firma sorumlularına sektörle ilgili genel bilgi alınacak sorular ve problemler hakkında açık uçlu sorular sorularak cevaplar alınmıştır.

#### **4.3. Türkiye’de Ayakkabı Sektörü**

Ayakkabı, kadın, erkek ve çocukların ayaklarını dış etkenlerden koruyan, topluma verilmek istenen imajı pekiştiren, farklı ortam ve koşullarda kullanılan bir giyim eşyası olup, yüz ve tabanları çeşitli malzemelerden yapılmış ayak giysisidir

(<http://www.kalkinma.com.tr/>). Ayakkabı sektörü ise; ayakkabı üretenler ve bunlara girdi sağlayan yan sanayi işletmeleri ile ayakkabı üreten ana işletmeye fason olarak hizmet veren firmalardan oluşmaktadır. Henüz tam olarak sanayi kimliği kazanmamış ve küçük atölye tipi üretim yapan firmaların hâkim olduğu ayakkabı sektörü daha çok emek yoğun olarak çalıştığından gelişmekte olan ülkelerde istihdamın artışı için önemli bir kaynak olarak görülmekte ve kullanılmaktadır. Türkiye’de yakın geçmişe kadar babadan oğula geçen bir zanaat görünümü arz eden ayakkabı sanayi, 1950 sonrasında küçük sanayi görünümü kazanmaya başlamış, ekonomide yapısal dönüşümün yaşandığı 1980’li yıllarda ise sektörde önemli gelişmeler görülmüştür (<http://www.gto.org.tr/>). Sektör 1990’lı yılların başında yapılan ihracatlarla özellikle Rusya pazarında canlılık göstermiş ve 1997 yılında 200 milyon doları aşmıştır. Fakat sonraki yıllarda Rusya’da yaşanan ekonomik kriz Türk ayakkabı sektörünü de olumsuz etkilemiş, buna bağlı olarak ihracatta düşüş yaşanmıştır (<http://www.kalkinma.com.tr/>). Yaşanan krizin ayakkabı üretimine yaptığı etki ise aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

**Şekil 4.1. Krizin Yıllara Göre Ayakkabı Üretimine Etkisi**



**Kaynak:** Cka.org.tr. (2011). Çukurova Kalkınma Ajansı Ayakkabı Sektör Raporu. Erişim Tarihi: 14 Nisan 2014, <http://www.cka.org.tr/dosyalar/Ayakkab%20Sekt%C3%B6r%20Raporu%202011.pdf>

Grafikte de görüldüğü gibi ayak üretimi 1998 yılında yapılan ayakkabı üretimi 1997 yılına göre düşüş göstermiştir. Rusya’da yaşanan krizden kaynaklanan bu düşüş etkisini kısa sürede sektör üzerinden çekmiş, sektör ilerleyen yıllarda ayakkabı üretimini istikrarlı bir şekilde yükselterek 2001 yılına kadar devam

ettirmiştir. 2001 yılında yaşanan kriz ile sektör tekrar etkilenmiş ancak kriz sonrası sektör yaşanan önceki krizde olduğu gibi kısa sürede toparlanma göstermiş, ayakkabı üretiminde artış kısa sürede toplanmıştır (<http://www.cka.org.tr/>). 2004 yılında sektör tekrar 200 milyon doların üzerine çıkmıştır (<http://www.kalkinma.com.tr/>).

Sektörde özellikle 1980'li yıllarda oldukça ciddi sayılabilecek makine parkı yatırımları yapılmış ve bu yatırımlar sonucu sektörün %30-35' i sanayileşmiştir. Bugün sektörde üretimin %65-70'i ise yarı makineleşmiş işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir (<http://www.ibp.gov.tr/>). Sektörde yaşanan makineleşmenin nedenleri ise ayakkabı talebinin ve işçilik maliyetinin sürekli artması, aynı zamanda moda ve tüketici talebinde yaşanan hızlı değişimlerdir (<http://www.gto.org.tr/>).

Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 2013 yılına ilişkin yayınladığı verilere göre, deri ve deri mamulleri sektöründe 65.813 kişi istihdam edilmekte olup, 6.887 işletme bu sektörde işte çalışmaktadır. Sektördeki işletmelerin çoğunluğu İstanbul ve İzmir'de yoğunlaşmıştır. Üretici işletmelerin yaklaşık %50'si İstanbul'da faaliyet göstermektedir. İzmir, Konya, Bursa, Ankara, Gaziantep, Manisa, Denizli, Adana, Malatya, Çorum (İskilip) ayakkabı üretiminin yapıldığı diğer önemli şehirlerdir (<http://www.ibp.gov.tr/>). Türkiye Ayakkabı Sanayicileri Derneği'nin verilerine göre sektörün üretim kapasitesi 500 milyon çift/yıl olup kapasite kullanım oranı ortalama %40-50 düzeyindedir (<http://www.cka.org.tr/>).

Ülkemizde ayakkabı üretiminde geleneksel ve enjeksiyon üretimi olmak üzere iki üretim yöntemi bulunmaktadır. Ülkemizde en çok tercih edilen yöntem ise geleneksel üretim yöntemidir. Geleneksel üretim yöntemini, ayakkabı üretimi, sayanın kesimi, dikimi ve taban montajından ibaret olan, işletmenin yapısına göre basit aletlerle veya makinelerle gerçekleştirilen üretim yöntemidir. Enjeksiyon üretim yöntemini ise ayakkabının sayası ve tabanının birlikte oluşturulduğu üretim yöntemidir. Enjeksiyon yöntemiyle üretilen ayakkabıların maliyetlerinin düşük olması, alt gelir grupları tarafından daha çok tercih edilmesine sebep olmaktadır (<http://www.kalkinma.com.tr/>).

Türkiye'nin Dünya ayakkabı ihracatı içindeki payı 2013 yılında alınan son verilere göre %0,46 görülmektedir. Bu da Türkiye'de yurt içi piyasa odaklı üretim yapıldığını göstermektedir. Türkiye'nin ayakkabı ihracatının yıllara göre dağılımı Tablo 4.1.'de görülmektedir (<http://www.ibp.gov.tr/>).

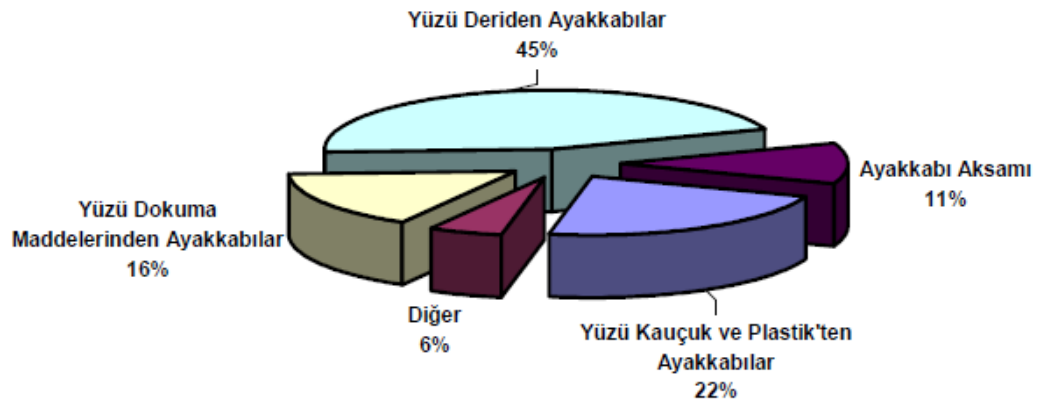
**Tablo 4.1. Türkiye'nin Ayakkabı İhracatı**

Yıl	Değer
2009	289.472.603
2010	395.624.111
2011	441.246.902
2012	545.923.172
2013	723.275.252

**Kaynak:** Ibp.gov.tr. Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, Ayakkabı Sektörü Sektör Raporları. Erişim Tarihi: 28 Nisan 2014, <http://www.ibp.gov.tr/pg/sektorpdf/sanayi/ayakkabi.pdf>

Ayakkabı sektörü ihracatının ürün gruplarına göre dağılımına bakıldığında ise ihracatın değer bazında yaklaşık % 42,63'ünün yüzü deriden mamul ayakkabılardan oluşmakta olduğu görülmektedir. 2013 yılında 308,36 milyon dolarlık yüzü deriden mamul ayakkabı ihracatı gerçekleşmiştir. İhracatın değer bazında ikinci önemli ürün grubu ise dış tabanı ve yüzü kauçuk veya plastik maddeden oluşan diğer ayakkabılar olduğu görülmektedir. Bu ürün grubuna yönelik 2013 yılı ihracatı ise 138 milyon dolar olmuştur (<http://www.ibp.gov.tr/>). Ayakkabı ihracatının ürün gruplarına göre dağılımını Şekil 4.2.'de görebiliriz.

**Şekil 4.2. Ayakkabı İhracatının Ürün Gruplarına Göre Dağılımı**



**Kaynak:** Kalkinma.com.tr. (2005). Sektörel Araştırmalar Ayakkabı. Erişim Tarihi: 28 Nisan 2014, [http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2005-SA/SA-05-05-16\\_Ayakkabi\\_Sektoru.pdf](http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2005-SA/SA-05-05-16_Ayakkabi_Sektoru.pdf)

Ülkemiz ayakkabı sektörü açısından henüz istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Özellikle İspanya, Portekiz gibi Avrupalı ülkelerle rekabet edecek potansiyele sahip olmasına rağmen bu potansiyel değerlendirilememektedir. Bunun en önemli nedeni ise tanıtım eksikliğidir. Bu tür Avrupalı ülkelerle rekabetin sağlanabilmesi için sektörün tanıtımının yapılması, tasarım ve ürün standardizasyonunun sağlanması yapılması gereken önemli işlerdir (<http://www.kalkinma.com.tr/>).

#### 4.4. Dünyada Ayakkabı Sektörü

Dünyada ayakkabı üretimi 1995 yılında 10 milyar çift olan ve %22,8 oranında olan ayakkabı üretimi 2001 yılında yıllık ortalama %3,4 oranında bir artış göstermiş ve 2001 yılında 12,2 milyar çifte yükselmiştir. Dünya ayakkabı üretiminin 1995 yılında %15,7'si Avrupa (Türkiye dahil), %12,5'i Amerika, %67,6'sı Asya kıtasında gerçekleştirilirken, 2001 yılında bu oranlar sırasıyla %10,9, %10,5 ve %76,8 olmuştur. 1995-2001 dönemini kapsayan altı yıllık süre içerisinde dünya ayakkabı üretiminde Avrupa kıtasının payı %14,9 oranında bir düşüş yaşarken, Amerika kıtasının payı %16,1, Asya kıtasının payı da %39,4 oranında artmıştır. Türkiye hariç, Avrupa kıtasının dünya üretimi içindeki payı ise %18,1 oranında azalmıştır. Dünya üzerinde kıtalar itibariyle oluşan ayakkabı üretimini Tablo 4.3'de görebilirsiniz (<http://www.kalkinma.com.tr/>).

**Tablo 4.3. Kıtalar İtibariyle Ayakkabı Üretimi (Milyon Çift)**

Bölgeler	1995		1997		1999		2001		Değişim % 1995-2001
	Üretim	%	Üretim	%	Üretim	%	Üretim	%	
Avrupa	1.562	15,7	1.534	14,0	1.393	12,2	1.329	10,9	-14,9
Avrupa (*)	1.433	14,4	1.368	12,5	1.238	10,8	1.174	9,6	-18,1
Amerika	1.245	12,5	1.264	11,5	1.188	10,4	1.282	10,5	3,0
Asya	6.748	67,6	7.908	72,2	8.625	75,5	9.409	76,8	39,4
Diğer	422	4,2	250	2,3	223	2,0	227	1,9	-46,2
<b>Toplam</b>	<b>9.977</b>	<b>100,0</b>	<b>10.956</b>	<b>100,0</b>	<b>11.429</b>	<b>100,0</b>	<b>12.247</b>	<b>100,0</b>	<b>22,8</b>

(\*): Türkiye Hariç

**Kaynak:** Kalkinma.com.tr. (2005). Sektörel Araştırmalar Ayakkabı. Erişim Tarihi: 29 Nisan 2014, [http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2005-SA/SA-05-05-16\\_Ayakkabi\\_Sektoru.pdf](http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2005-SA/SA-05-05-16_Ayakkabi_Sektoru.pdf)

Ayakkabı tiplerine göre ise Dünya üzerinde en popüler ve en yaygın ayakkabı malzemesi deridir. Deri ayakkabılar Dünya üzerindeki üretime göre toplam içinde

yüzde 40'lık bir paya sahiptir. Dünyada bu ayakkabıların yüzde 50'si Asya, yüzde 20'si Avrupa, yüzde 18'i Amerika ve yüzde 12'si de diğer bölgelerde üretilmektedir. Salt spor yapma amacı dışında, günlük ihtiyaçlar ya da moda kaygısı ile de popülerliği artan spor ayakkabıların ise üretim adedi toplam ayakkabı üretiminin yüzde 20'sine yakındır. Üretimin yüzde 80'i Asya ülkeleri tarafından yapılmaktadır. Toplam ortalama yüzde içinde üçüncü sırada yer alan iş ayakkabıları ise, ayakkabı toplam üretimi içinde sadece yüzde 2'lik bir paya sahiptir. Bu rakama, çelik burunlu koruyucu ayakkabıların yanında diğer unsurları ile standart ayakkabıdan farklılaşan (elektrik izolasyonu veya benzine dayanıklılık gibi) ayakkabılar da dâhildir (<http://www.cka.org.tr/>).

Dünya üzerinde yapılan ayakkabı ihracatı ise 2009 yılında toplamda 84.050.264 \$, 2008 yılında ise toplamda 91.255.360 \$' olup, 2009' da 2008 yılına göre % 7,9 azalarak 84,1 milyar dolar düzeyinde gerçekleşmiştir. Dünya ayakkabı ihracatında en büyük paya sahip olan ülke Çin Halk Cumhuriyeti'dir. Çin Halk Cumhuriyeti 2009 yılında 28 milyar dolarlık ayakkabı ihracatıyla dünya pazarında % 33,3 oranında paya sahiptir. Çin'i, 9,1 milyar dolarlık ihracat ve % 10,8 oranındaki pazar payıyla İtalya takip etmektedir. Dünya ayakkabı ihracatındaki diğer başlıca ülkeler ise; 6,5 milyar dolarlık ihracat ve % 7,8'lik pazar payıyla Vietnam, 4,8 milyar dolarlık ihracat ve % 5,7'lik pazar payıyla Hong Kong, 3,7 milyar dolarlık ihracat ve % 4,4'lük pazar payıyla Almanya ile 3,5 milyar dolarlık ihracat ve % 4,1'lik pazar payıyla Belçika'dır (<http://www.gto.org.tr/>). Dünya üzerinde yapılan ithalat sıralamasında ise ABD, Hong Kong, Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa ve İtalya ilk sıralarda yer almaktadırlar. 1.800 milyon çift üzerindeki ithalatı ile birinci sırada yer alan ABD'i Hong Kong, Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya, Hollanda, Polonya ve Rusya izlemektedir. Kanada ve Belçika ilk sıralardaki yerlerini kaybederken, yerlerine Polonya ve Rusya geçmiştir (<http://www.cka.org.tr/>).

Günümüzde ayakkabı sektöründe markası tanınmış ve iyi fiyat bulabilen ayakkabılar çoğunlukla gelişmiş ülkelerde üretilmektedir. Bu ülkelerin basında gelen İtalya, dünyada büyük bir ün yapmış olup, yıllarca dünyanın en büyük ayakkabı üreticisi ve ihracatçısı olma konumunu sürdürmüştür. Ancak 1990'lı yılların sonuna doğru hem miktar hem de üretim değeri açısından birinciliği Çin'e bırakmış durumdadır. Fakat kalite açısından İtalya, halen İtalya, dünyanın en önde gelen ülkesidir. İtalya, ayakkabı sanayinde organize olma şekli, tedarik zinciri yöntemi,



pazarlama, tesislerin ortalama kapasitesi, yaratıcılık, dizayn, tasarım konularında dünyada model alınan bir ülkedir (<http://www.kalkinma.com.tr/>).

#### **4.5. Uygulamanın Gerçekleştiği X Firması İle İlgili Genel Bilgiler**

20 yılı aşkın süredir ayakkabı sektöründe faaliyetlerini sürdüren firma, sektöre ilk olarak 1994 yılında Aydın Kuşadası'nda perakende mağazacılık ile girmiştir. 5 yıl boyunca perakende mağazacılıkta faaliyetlerini sürdüren firma 1999 yılında İzmir'de ayakkabı üretimine başlamıştır. Bugünün şartlarına göre 50.000 ₺ sermaye ve 8 çalışan ile üretime geçiş yapan firmanın 1.yıl üretim kapasitesi 80 çift ayakkabı, ortalama bir çift ayakkabı için oluşan maliyet 7 \$ ve bir çift ayakkabı için satış fiyatı ise 11 \$ olmuştur. İkinci yılda günlük üretim kapasitesi 110 çift, ortalama bir çift ayakkabı için oluşan maliyet ve satış fiyatı değişmemiştir.

Sektörün sürekli olarak gelişme göstermesi, firma açısından rekabet gücünü arttırmıştır. Bu gelişmeler ile firma gelişen teknolojinin de etkisi ile üretim kapasitesini arttırmış, makine parkurunu günün şartlarına göre iyileştirmiş, daha profesyonel seri üretime geçiş yapmış ve kalitesinde fark edilir bir artış göstermiştir. Takip eden yıllarda artan üretim kapasitesi ve bu sürecin beraberinde oluşan daha geniş mekân, daha fazla makine ihtiyacı bugün firmanın sahip olduğu modern tesisin kurulmasında etkili olmuştur.

Firma 2.000 m<sup>2</sup>'lik kapalı alanda normal kapasite ile yıllık 176.000 çift ayakkabı üretimi kapasitesiyle sektörde lider olmayı başarmıştır. Firma maksimum kapasiteyle çalıştığında ise 352.000 çift ayakkabı üretebilmektedir. Firmanın bugünkü sermayesi 4.000.000 ₺ , çalışan sayısı ise 48'dir.

Firma fason usulü çalışmakta aynı zamanda belirli dönemlerde gelen taleplere göre 4 ülkeye ihracat yapmaktadır. Firmanın yurt içinde üretimini yaptığı firmalar Polaris, Pames (M.P.), Aydınlı (U.S. POLO), Uğur İç ve Dış Ticaret ve Beka'dır. Firma bu firmaların dışında ayrıca Türkiye'de perakende mağazalara da satış yapmaktadır. Yurt dışı ihracat yaptığı ülkeler ise İtalya, Hollanda, Belçika ve Yunanistan'dır.

Firmanın çalışma saatleri sabah 08.00 akşam 18.00 ve hafta içidir. Yıllık çalışma süresi ise 8 aydır. Ayak sağlığına uygun ve rahat tasarımları ortaya çıkaran firmada üretilen ayakkabı çeşitleri ise bayan (zenne) ve bay (merdane) spor

ayakkabıdır. Üretilen bayan ayakkabı modelleri 36-37-38-39-40, bay ayakkabı modelleri ise 40-41-42-43-44-45 numaralardır. Firmanın günlük üretim kapasitesi 1.100 çifttir. Bu rakam maksimum kapasiteyle vardiya sistemi ile günlük olarak 2.200 çift olarak artmaktadır.

**Tablo 4.4. Firmanın Genel Özellikleri**

<b>Firma Profili</b>	Yurt içi ve yurt dışı markalar ile bünyesinde bulunan lisanslı markaların üretimini gerçekleştiren orta ölçekli bir firmadır.
<b>Konumu</b>	İzmir
<b>Çalışan Durumu</b>	İdari kadro ve çalışan sayısı toplam 48. Çalışanların eğitim durumu en az ilkokul mezunu. İdari kadro lisans mezunu.
<b>Ürün Çeşitleri</b>	Bay ve bayan spor ayakkabı, hazır taban.
<b>Kapasite</b>	Firmada ortalama günlük normal kapasite (1.100 çift/gün), maksimum kapasite (2.200 çift/gün)'dir. Fabrika haftanın 5 günü 10 saat üretim yapmaktadır.

#### 4.5.1. Firmada Bir Çift Ayakkabı İçin Oluşan Ortalama Maliyet

Firmaya bir çift ayakkabı için oluşan ortalama maliyet aşağıda sıralanmıştır (Aşağıda belirtilen malzemelerin miktarları ve çeşitleri üretilecek olan ayakkabı modeline göre değişmekte, maliyette buna göre farklılık göstermektedir):

Kumaş (8 çift ayakkabı için 1 metre kumaş):	1 □
Astar (8 çift ayakkabı için 1 metre kumaş)	: 0,20 □
Bağcık	: 0,15 □
Kapsül	: 0,10 □
Hazır Taban	: 3,5 □
Şerit	: 1 □
Tanıtm Etiketi	: 0,05 □
Solüsyon ilacı	: 1,40 □

Ayakkabı Kutusu : 0,30 □

İşçilik Giderleri : 4 □

**Ortalama Maliyet : 11,70 □**

Bir çift ayakkabı için satış fiyatı ise ödeme biçimine göre değişiklik göstermektedir. Satış fiyatları şu şekildedir:

Peşin Fiyat : 15,50 □

Vadeli (90 Gün) : 16 □

Vadeli (120 Gün) : 16,50 □

Ödeme biçimine göre değişiklik gösteren satış fiyatı da kar üzerinde farklılıklar oluşmasına neden olmaktadır. Ödeme biçimlerine göre bir çift ayakkabıdan oluşan kar ise şu şekildedir:

Peşin Fiyat : 3,80 □

Vadeli (90 Gün) : 4,30 □

Vadeli (120 Gün) : 4,80 □

#### **4.5.2. Firmada Ayakkabı Üretiminin Seyri, Üretim Aşamaları**

Bir ayakkabının oluşması için iki temel aşama vardır. İlk aşama modelin tasarlanması ikinci aşama ise üretim aşamasıdır. Üretim aşamaları aynı zamanda oluşturulacak olan modele göre farklılıklar göstermektedir. Firmada kullanılan üretim şekli otomasyon olduğu için üretim buna göre seyretmektedir. Ortalama bir model için ayakkabının model tasarımı ve üretim aşamaları aşağıdaki gibidir.

##### ***Model Tasarımı***

- Taban kalıbı oluşturma
- Ayakkabı iç kalıbı oluşturma
- Kalıbın üzerine model hazırlama
- Kesim bıçakları (Modele göre farklıdır)

##### ***Üretim Aşamaları***

- Kesim

*Yüzlük (Ayakkabıyı oluşturan kumaş/deri)*

*Astar*

*Yardımcı malzemeler (Alt taban üretimi, solüsyon ilacı vs.)*

- Saya (Dikim aşaması)
- Montaj (Ayakkabının kalıba giydirilmesi ve tabanla birleşmesi)
- Temizleme (Kalite kontrolünün yapılarak son düzeltmelerin yapılması ve ayakkabının ambalajlanması)

Yukarıda da bahsedildiği gibi bir ayakkabıyı oluşturmak için dört ana işleme ihtiyaç vardır. İlk işlem olarak kesim işlemidir. İkinci işlem kesim işleminde kesilen parçaların yapıştırma, dikilme, perçinlenme işlemlerine tabi tutularak saya denilen ayakkabının üst yumuşak bölümünün oluşturulmasıdır. Üçüncü işlem hazırlanan sayaya arka fort ve ön bombe takılarak kalıp üzerine çekilmedi, son işlem yani dördüncü işlem ise sayanın kalıba çekildikten sonra alt taban üstesi (yapıştırılması) yapılarak kalıptan çıkartılmasıdır. Anlatılan işlemler üretilen ayakkabı modeline göre çeşitlilik göstermektedir. Firmanın yaptığı üretim vulkanize bez ayakkabı üretimidir. Bu üretimde ekstra yan şerit, şapkalık, ön burunluk parça tabana ilave olarak montaj hattında üstelenir. Bir çift ayakkabının ortalama üretim süresi ise 1 saattir, bu süre yine modele göre değişmektedir.

Üretilen ayakkabı modelleri ise Converse tarzı bay bayan ayakkabı çeşitleridir. Ayakkabı çeşitliliği renk, kumaş, desen, vs. olmak üzere çok çeşitli olarak sağlanmaktadır.

#### **4.5.3. Firmada Üretim İçin Kullanılan Hammadde ve Malzemeler**

Ayakkabının oluşturulması ve ambalajlanması için kullanılan hammadde ve malzemeler ve kısa açıklamaları aşağıdaki tabloda açıklanmıştır (Aşağıda sıralanan hammadde ve malzemeler üretilecek olan ayakkabı modeline göre çeşit ve miktar olarak farklılık göstermektedir).

**Tablo 4.5. Ayakkabı Üretimi İçin Kullanılan Hammadde ve Malzemeler**

<b>Ayakkabı İçin</b>	
Yüzlük Suni Deri	Yüzlük Suni Deri
Taban Astarı	Taban Astarı
İlaç/ Solüsyon	İlaç/ Solüsyon
Tela	Tela
Bağcık	Bağcık
İplik	İplik
Ayakkabı Şeridi	Ayakkabı Şeridi
Kumaş (Gabardin, denim, panama, vs.)	Kumaş (Gabardin, denim, panama, vs.)
Granür Hammadde(Termo,Pvs, Kauçuk)	Granür Hammadde(Termo,Pvs, Kauçuk)
Boya	Boya
Kuş Gözü	Kuş Gözü
Tabii Kauçuk Lateksli	Tabii Kauçuk Lateksli
<b>Ambalaj İçin</b>	
Ambalaj Kutusu	Ambalaj Kutusu
Koli	Koli
Poşet	Poşet
Jelatin	Jelatin

#### **4.5.4. Firmada Ayakkabı Üretimi İçin Kullanılan Makineler**

Firmada üretim için kullanılan makineler iş bölümüne göre farklılık göstermektedir. Aşağıdaki tabloda ayakkabı üretimi için gerekli olan tüm makineler sıralanmıştır. Sıralanan bu makineler bir çift ayakkabının üretiminde ihtiyaç duyulan makinelerdir. Ancak üretimde kullanılacak makinelere modele göre değişiklik göstermektedir. Yani makinelerin hepsi kullanılabilceği gibi modele göre ihtiyaç duyulan makineler kullanılmaktadır.

**Tablo 4.6. Ayakkabı Üretimi İçin İhtiyaç Duyulan Makineler**

<b>Kesim için</b>
Kesim Presi
Biye Kesme Makinesi
Deri Kesim Pres Bıçağı
<b>Saya İçin</b>
Typical Alt Üst Makine
Typical Burunlu Reçme
Typical Singer Makinesi
Million Special Taban Overloğu
Dikiş makinesi
Zoje Zikzak Makinesi
High Sut
Sunstar Düz Makine
Düz Taban Dikme Makinesi
Sruba Yirmibir İğne Dikiş Makinesi
Kapsül Çakma Kafası
Giovi Fort Forma
BDF Bombe Yapıştırma
Elektro Bant
<b>Monte için</b>
Danalya Hidrolik Ön
Hidrolik Topuk Kapama
Alt Tırpan + Toz Emici
Çiftli Kuğu Pres
Ayakkabı Kalıpları
Soğuk Şoklama – Reaktif
Monte Makinesi
<b>Taban İçin</b>
Ayakkabı Taban Makinesi (Enjeksiyon)
İlaç Sürmek İçin
Pvs Makinesi

Lateks Makinesi
Merdaneli İlaç Sürme Makinesi
Ufak Parçalar İçin İlaç Sürme Makinesi
Hotmelt İlaç Püskürtme Makinesi
Hotmelt İlaç Sürme Makinesi
Sıcak Hotmelt Sürme Makinesi
Sıcak Hotmelt Sürme Makinesi Büyük Parçalar İçin
Hotmelt Makinesi
Çift Renk Terma
Tek Renk Terma
<b>Boya İçin</b>
Yaş Boya Tabancası
<b>Makinelerin Çalıştırılması İçin</b>
Vidalı Kompresör (Hava)

Yukarıda sıralanan makineler firma içerisinde adet olarak birden fazla bulunmaktadır. Üretimin başlangıcından bitişine kadar olan süreçte yukarıda sıralanan makineler kullanılmaktadır.

#### **4.6. Uygulama Sonuçları**

Firmanın üretim planlama ve kontrollerine ilişkin görüşme sırasında yöneltilen sorular ve stoklar ile ilgili iç kontrol soru kağıdı üzerinde yöneltilen sorular sonucunda ulaşılan veriler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

##### **4.6.1. Üretimin Planlanması**

Firma özellikle yaz ve kış sezonu başları üretim için gerekli olan malzeme ihtiyaçları, yapılacak olan üretim kapasitesi ve faaliyette bulunacağı üretim faaliyetleri için yılda iki kere üretim planlaması yapmaktadır. Yapılacak olan üretim planlaması üretimi söz konusu olacak ayakkabı modellerine ve hazır taban üretimine göre vade farklılıkları ile oluşturulmaktadır. Üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli olan işgücünün kontrolü ve planlaması ise ilgili departman tarafından sağlanılmaktadır.

#### **4.6.2. Talep Tahmini**

Alınan siparişlere göre fason üretim yapan firma, bağlı bulunduğu şirketlerden almış olduğu sipariş taleplerine göre üretim yapmaktadır.

#### **4.6.3. rn Tedarik Yönetimi**

Firma tedarikçileri ile uzun soluklu anlaşmalar yapmaktadır. şu an ürün tedariki sağladığı ya da sağlayacağı firmalarda aradığı temel özellikler ise uygun fiyat, kalite ve güvendir.

#### **4.6.4. Stok Yönetimi**

Firmada stok yönetimi kullanılan malzemelere ve taleplere göre farklılık göstermektedir.

#### **4.6.5. Kapasite Planlama**

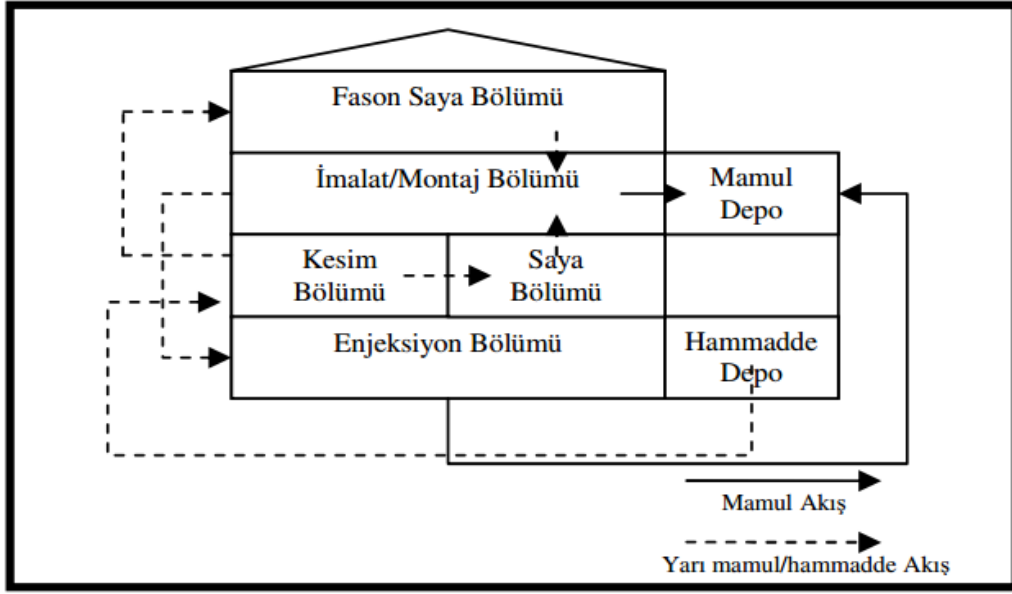
Firma gelen sipariş taleplerini en fazla maksimum kapasite ile çalıştığında elde edebileceği üretim miktarına göre almaktadır. Sahip olunan kapasite fazlasında talep almayarak kapasite planlaması yapmaktadır.

#### **4.6.6. Firmada Düzen**

Firmada bulunan düzen şekil 4.3'te grldği gibidir.



Şekil 4.3. X Firması Düzeni



**Kaynak:** Bolat, B. ve Tacer, S. (2005). *Ayakkabı Sektöründe Yer Alan Orta Ölçekli Bir Firmada Atölye Kontrol Çalışmalarına Yönelik Bir Uygulama*, İstanbul: İTUCÜ, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu.

Firmada üretim, planlama ve kontrol faaliyetlerine yönelik yapılan mülakatlar ve stoklar ile ilgili iç kontrol kâğıdı aracılığı ile yöneltilen sorular sonucu elde edilen sonuç ve tespitler şu şekildedir.

Genel olarak üretimin akışı ile işletmenin imalat aşamasında kullandığı bütün analitik değerler ve nasıl uygulandığı üretim planlama bölümünde incelenmiştir. İmalata konu teşkil eden mamul konumundaki ayakkabı (çeşitli) üretimi için gerekli olan hammadde ve yardımcı malzemeler sayısal veriler ve açık uçlu sorular ile detaylı bir biçimde ortaya konulmuştur. Yapılan bu incelemeler sonucu üretimin sürekliliğini ya da devamlılığını sağlayabilmek için ayakkabı imalatında gerekli olan hammadde ve yardımcı malzemelerin iç kontrol denetimi olarak stoklar düzeyinde hassas bir şekilde denetimi ve kontrolünün kaçınılmaz olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıda uygulamanın gerçekleştiği firmada stok kayıtlarının nasıl izlendiği, üçlü stok kontrol sistemi ile firmanın faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirildiği ya da gerçekleştirileceği incelenmiştir.

#### **4.7. Stok Kayıtlarında ÜPK'nın Firma Faaliyetlerine Uygulanması**

Stok kayıtlarının üçlü stok denilen sistem ile yapılması oluşabilecek hata ve yanlışlıkların önüne geçmekte ve aynı zamanda yapılan işin verimliliğini arttırmaktadır. Bahsedilen bu sistemin firmaya uygulanmış hali aşağıda anlatılmıştır.

##### **4.7.1. Bilgisayar İle Kayıtlama**

Üçlü stokun birinci aşaması ise bilgisayar ile kayıtlamadır. Bilgisayar ile kayıtlamada alınan stoklarla ilgili yapılan kayıtlar tek tek ilgili article (tip) numaraları verilerek, bilgisayar üzerinde renk ve çeşitlendirme olarak kartela sistemi ile düzenlenmektedir. İşletmeye gelen hammadde ve yardımcı malzemelerin giriş hareketleri irsaliye veya irsaliyeli fatura üzerinden (3 ya da 4 nüsha) takip edilir ve mümkün olduğunca günü gününe stok hareketlerinin kontrolü sağlanır. İşletme içi stok hareketlerini denetimi için genellikle iç denetime yönelik dahili talep fişi (3 ya da 4 nüsha) kullanılır.

##### **4.7.2. Depo (Ambar)'da Kontrol ve Manuel Kayıtlama**

Üçlü stokun ikinci aşaması depo (ambar)'da kontrol ve manuel kayıtlamadır. Teknoloji ve otomasyon günümüz çağında son derece önem taşımaktadır. Bilgisayar bu konuda işletmelerin ve çeşitli kurumların birçok işinin takibinde kullandıkları teknolojik açıdan önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu kadar teknolojik üstünlüğe rağmen kullanılan bilgisayarlarda da zaman zaman programların çöktüğü ve çeşitli virüslerden etkilenerek uzun bir süre çalışmadığı görülmektedir. Bu nedenle bu gibi durumlarda üretimin sürekliliğinin etkilenmemesi için stokların takibinin mutlaka işletmenin depo ya da ambarlarında da manuel olarak stok kartları kullanılarak takip edilmesi gerekmektedir. Yapılacak olan bu kontroller için depodaki çalışanlar belli hammadde ve yardımcı malzemelerin takibi için görevlendirilmelidir. Bu kontrollerde depodan bir kişi üretim planlama ve kontrolden yani ÜPK tarafından iç denetime alınır. Stok kartlarında da yine her bir stok için bilgisayar kayıtlarına paralel olarak aynı biçimde article numaraları verilir. Ve oluşturulan kartela sistemi burada da manuel olarak stok kartlarında kullanılır.

### 4.7.3. Stokların Denetimi ve Kontrolü

Üçlü kontrol sisteminin üçüncü aşamasında stokların iç denetiminin ve kontrolünün yapılması gereklidir. Genellikle alınan stok raporlarında en çok hareket gören stoklar için belirli ya da belirsiz aralıklarla yerinde denetim ve kontrol yapılmalıdır. Bir başka yöntem olarak da örnekleme usulü kullanılarak tesadüfi seçilen stoklar yine belirli ya da belirsiz aralıklarla yerinde kontrol edilir. İlk başta sorumlu görevlilere otokontrol özelliğini kazandırmak için iç stok denetiminin belirsiz aralıklarla tesadüfi olarak yapılması daha doğru olacaktır. Buradaki temel amaç stok kayıtlarının üretim açısından son derece önemli olan hammadde ve yardımcı malzemelerin stok miktarlarını doğru bir şekilde yürümesini sağlamaktır. Yani ayakkabı imalatında kullanılan ana hammadde bir deri çeşidinin stok değerinin bilgisayar kayıtlarında, stok kayıtlarında manuel olarak takip edilen stok değerinin ve fiili olarak yerindeki gerçek değerinin ve miktarının yani üçünün birden eşdeğer olması içindir.

Elde edilen bilgiler ve alınan cevaplara istinaden stokların iç kontrolü için bahsedilen ve uygulanan üçlü stok kontrol sisteminin uygulamanın gerçekleştiği üretim işletmesinde başarılı bir şekilde uygulandığı tespit edilmiştir.

Aşağıda firma yetkilileri tarafından iç kontrol soru kâğıdının stoklar ile ilgili kısmı cevaplandırılmıştır.

**Tablo 4.6. Stoklarla İlgili İç Kontrol Soru Kağıdı**

1. Stokların durumunu güncel olarak izleyebilmek için stok kayıtları devamlı denklik yöntemine göre mi tutulmaktadır?	Evet			
2. Devamlı denklik kayıtları büyük defter kontrol hesaplarına yardımcı nitelikte kayıtlar mıdır?	Evet			
3. Devamlı denklik kayıtları sadece miktar hareketlerini mi göstermektedir? Kayıtlarda miktarı oranında fiyatlara da yer verilmekte midir?	Evet			
4. Devamlı denklik kayıtları ambardan sorumlu olmayan bir kişi tarafından mı tutulmaktadır?	Evet			
5. Stok hareketleri bilgisayarda izlenmekte midir?	Evet			
6. Ambar sorumlusu her türlü stok giriş kaleminin fiziki kontrolünden sorumlu tutulmakta mıdır?	Evet			

7. Ambar sorumlusu her türlü stok giriş ve çıkışını zamanında muhasebeye bildirmekte midir?	Evet			
8. Ambar çıkışları yalnızca onaylanmış malzeme istek pusulası veya satış faturasına bağlı olarak mı yapılmaktadır?	Evet			
9. Konsinye verilen stokların tükenmiş olduklarının anlaşılmasını sağlayan etkin bir kontrol var mıdır?		Kısmen		
10. Konsinye alınan stoklar ile işletmenin kendi malı olan stoklar fiziksel olarak birbirlerinden ayrılmışlar mıdır? Konsinye alınan stoklar üzerinde etkin bir muhasebe kontrolü var mıdır?		Kısmen		
11. Stok kalemleri belirli aralıklarla gözden geçirilerek aşırı stoklar, kullanımı yavaş olan stoklar, bozuk ve modası geçmiş stoklar belirlenmeye çalışılmakta mıdır? Bu konuda dönem içinde bir düzeltme kaydı yapılmış mıdır?	Evet			
12. Dönem içinde fiziki stok sayımı yapılmakta mıdır? Stokların fiziki sayımı yalnızca dönem sonunda mı yapılmaktadır?			Hayır	
13. Stok sayımı stokların korunmasından sorumlu olmayan görevliler tarafından mı yapılmaktadır?		Kısmen		
14. Sayımın ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım planı ve sayım yönergesi var mıdır?				Cevapsız
15. Kuruşlandırılmış stok sayım cetveli maliyet fiyatının, piyasa fiyatının ve aritmetik doğruluğun araştırılması amacıyla yeniden kontrol edilmekte midir?				Cevapsız
16. Stokların fiyatlandırılmasında standart maliyetlerden yararlanılmaktaysa, standartların geçerliliği araştırılmakta mıdır? Standartlar zaman zaman revize edilmekte midir?	Evet			
17. Devamlı denklik kayıtları ve büyük defter hesapları fiziki sayım sonuçlarına göre düzeltilmekte midir?	Evet			
18. Bu tür düzenlemeler bir yetkili tarafından onaylanmakta mıdır?	Evet			
19. Bağımsız denetçinin hazır bulunacağı fiziki sayım için sayım planı hazırlanmış mıdır?			Hayır	
20. Stok sayım planı uygun bir sayımın yapılabilmesi için gözden geçirilip kontrol edilmiş midir?			Hayır	

Firmaya yöneltilen sorular sonucu alınan sonuçlar aşağıda değerlendirilmiş ve kısaca yorumlanmıŐtır.

İç kontrol soru kâğıdında bulunan birinci soruya göre firmada stokların durumunun güncel olarak izlenebilmesi için stok kayıtlarının devamlı denklik yöntemine tutulduğu öğrenilmiştir. Stokların sağlıklı bir Şekilde kontrolünün en önemli Şartı için devamlı denklik yönteminin olmasıdır. Firmada devamlı denklik yönteminin işleyişi ise Şu Şekildedir.

İlgili satıŐların maliyeti ile ilgili olarak kaynak belgeler temin edilir.

- Temin edilen her belge üzerinde kullanılan maliyetler, çarpımlar ve toplamlar gözden geçirilir ve ilgili kaleme ait kayıt, satıŐların maliyeti kaydında tekrar izlenir.
- SatıŐların maliyeti kayıtlarına istinaden oluşturulan belgelerin sıra numarası ile izlenip izlenilmediği tespit edilir.
- SatıŐların maliyetinin aylık toplamlarının aritmetik doğruluğu araştırılarak satıŐların maliyeti ve stok hesapları kayıtlarında tekrar izlenir.
- Büyük defterde satıŐların maliyeti kontrol edilir ve ilgili hesaba satıŐların maliyeti dışında bir kaynaktan bir kaydın yapılıp yapılmadığı araŐtırılır.
- Stok ve satış maliyeti hesaplarının aritmetik doğruluğu kontrol edilerek ilgili hesapların dönem sonu bakiyelerinin doğruluğu incelenir.
- Son işlem olarak detaylı bir inceleme gerektirecek önemli sapmaların olup olmadığının kontrolü için satıŐların maliyeti analitik olarak incelenir.

İç kontrol soru kâğıdında bulunan ikinci soruya göre ise devamlı denklik kayıtlarının büyük defter kontrol hesaplarına yardımcı nitelikte kayıtlar olduğu öğrenilmiştir.

Firmadan alınan cevaba göre devamlı denklik kayıtları tam olarak miktar hareketlerini göstermektedir. Tam anlamıyla detaylı miktar oranında fiyatlara yer verildiği öğrenilmiştir. Yöneltilen birinci soruda da bu sorunun cevabına yer verildiği görülmektedir.

Devamlı denklik kayıtlarının ambardan bağımsız bir kişi tarafından tutulması güvenilir ve sağlıklı uygulama için n Şarttır. Firmanın vermiş olduğu cevaba göre ise devamlı denklik kayıtları ambardan bağımsız bir kişi tarafından tutulmakta

olduğu öğrenilmiştir. Buna göre firmada devamlı denklik kayıtlarının güvenilirliği ve sağlamlığı konusunda olumlu bir görüş bildirilebilir.

Stok hareketlerinin bilgisayar üzerinde ayrı olarak takip edilmesi stok hareketlerinin kontrolü için önemli bir unsurdur. Üçlü stokun birinci aşaması da olan stokların bilgisayar ile kayıtlanmasının ilgili firmada uygulandığı öğrenilmiştir.

İç kontrol soru kâğıdında firmaya yöneltilen altıncı soruya göre ambar sorumlusunun her türlü stok kaleminin fiziki kontrolünden sorumlu olduğu öğrenilmiştir. Bu bilgiye göre tüm stok kaleminin sayımı ve kontrolünün etkin bir şekilde yapıldığı söylenebilir. İşletmelere girişi olan her türlü stok kaleminin sorumlu bir kişi tarafından kontrolünün yapılması stoklar üzerinde iç kontrolün etkin bir şekilde işlemesine yardımcı olmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği gibi ambardan sorumlu olan kişinin firmada bulunan her türlü stok kaleminin fiziki kontrolünden sorumlu olduğu belirtilmiştir. İç kontrol soru kâğıdında firmaya yöneltilen yedinci soruya göre yine ambar sorumlusunun her türlü stok giriş ve çıkışının zamanında muhasebeye bildirdiği öğrenilmiştir. Ambar sorumlularının zamanında ve doğru bildirimleri muhasebeye iletmesi oluşabilecek maddi hataların önlenmesi için önemli bir şarttır. İlgili firmada bu bildirimlerin zamanında yapılması ile oluşabilecek maddi hataların önemli ölçüde önlendiği tespit edilmiştir.

Ambar çıkışlarının sadece onaylanmış malzeme istek pusulası ya da satış faturasına istinaden yapılması oluşabilecek karışıklıkların önüne geçmekte ve stok kontrolün etkin bir şekilde işlemesine yardımcı olmaktadır. Firmaya yöneltilen sekizinci soruya alınan cevaba göre ilgili çıkış işlemlerinin bu prosedürlere uygun olarak yapıldığı tespit edilmiştir.

Konsinye stoklar teslim alındığında değil, kullanıldığında ödemesi yapılan stok grubudur. Bu stokların sayımı ve elde ne kadar mevcut olduğunun düzenli olarak kontrol edilmesi yapılan faaliyetin aksamaması için önemlidir. Bu nedenle işletme içerisinde konsinye stokların tükenmiş olduklarının anlaşılmasını sağlayan etkin bir kontrolün oluşturulması gerekmektedir. İç kontrol soru kâğıdının dokuzuncu maddesinde yer alan bu soruya göre firmadan alınan cevap sonucu bu

kontrolün yeterli ölçüde yapılmadığı tespit edilmiştir. Elde edilen bu sonuca göre ilgili firmanın faaliyetlerinde bir aksama yaşanmasının olası olduğu söylenebilir.

Konsinye stokları mevcut stoklardan ayrı tutulması olası karışıklıkların önüne geçilmesini sağlamaktadır. Bu stokların muhasebe kontrolünün etkin bir şekilde yapılması yine karışıklıkların önüne geçilmesinde ve faaliyetlerin olumsuz olarak etkilenmemesi için önemlidir. Bu konu ile ilgili olarak firmaya yöneltilen onuncu soruda konsinye stokların firmanın mevcut stoklarından tam anlamı ile fiziki ayrımının olmadığı öğrenilmiştir. Firmanın yaşanabilecek karışıklıkları önlemek için tam anlamıyla bir fiziksel ayırım yapmasının şart olduğu söylenebilir.

Stok kalemlerinin belirli aralıklar ile gözden geçirilip aşırı stoklar, kullanımı yavaş olan stoklar, bozuk ve modası geçmiş olan stokların belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan bu kontroller sonucu ilgili stok kalemleri ile ilgili iadeler, kullanımına öncelik verilmesi gereken stoklar kalemleri, alımı durdurulması gereken stok kalemleri belirlenir, elden çıkarılması gereken bozuk ve modası geçmiş stoklar ile ilgili işlemler yapılır. İç kontrol soru kâğıdında yer alan on birinci soruya göre ilgili firmada anlatılan bu kontrollerin tam anlamıyla yapıldığı tespit edilmiştir.

Stok sayımı işletmelerin depolarında bulunan stok kalemlerinin fiziki adetleri ile sistem kayıtları arasında bir farkın olup olmadığının tespit edilmesi için yapılması zorunlu olan bir sayımdır. İşletmeler bu sayımı dönem içinde ya da dönem sonlarında yapmaktadırlar. Dönem içinde sayımın yapılması etkin bir iç kontrol için ve farklılıkların zamanında tespiti için daha sağlıklı olmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak iç kontrol soru kâğıdının on ikinci sorusunda firmadan alınan cevaba göre fiziki stok sayımlarının sadece dönem sonlarında yapıldığı öğrenilmiştir.

Stok sayımının stokların korunmasından sorumlu olan bağımsız kişiler tarafından yapılması güvenilir sonuçlar elde edilmesi için önemlidir. Firmaya yöneltilen on üçüncü soruya göre stok sayım işlemlerinin kısmen bağımsız kişiler tarafından yapıldığı öğrenilmiştir. Bu konuda firmanın stok sayımlarının stokların korunmasından tamamen bağımsız kişiler tarafından yapılması gerektiği konusunda bilgilendirme yapılmıştır.

Stok sayımının kontrollü bir şekilde yapılması, sağlıklı bir sonuca ulaşması ve sayımın kolaylaştırılması için sayımın ne şekilde yürütüleceğini açıklayan bir sayım

planı ve sayım yönergesi oluşturulması gereklidir. Bu konu ile ilgili olarak firmaya yöneltilen on dördüncü soruda firmanın bu konuda yapmış olduğu bir düzenleme olmadığı öğrenilmiş, ilgili konu hakkında bilgilendirme yapılmıştır.

Kuruşlandırılmış stok sayım cetveli maliyet fiyatının, piyasa fiyatının ve aritmetik doğruluğun araştırılması amacıyla yeniden kontrol edilmesi etkin bir kontrol için önemlidir. Firmaya yöneltilen on beşinci soruda alınan cevaba göre firmanın bu konuda yapmış olduğu net bir kontrolün bulunmadığı tespit edilmiş, konu ile ilgili bilgilendirme yapılmıştır.

Başarılı bir maliyet yönetimi için standart maliyet son derece önemlidir. Standart maliyet ürün içinde yer alan operasyon ve malzemelere ait standart süre ve miktarların önceden belirlenen bir fiyat tablosu ile çarpılması sonucu ortaya çıkan bir maliyet türüdür. Stokların fiyatlandırılmasında da standart maliyetlerden yararlanılması tercih edilmelidir. Bu konu ile ilgili olarak firmanın iç kontrol soru kâğıdının on altıncı sorusuna vermiş olduğu cevaba göre firmanın stokların fiyatlandırılmasında standart maliyetlerden yararlandığı ve gerekli gördüğü durumlarda aralıklı olarak fiyatlarda düzeltme yaptığı öğrenilmiştir.

Devamlı denklik kayıtlarının ve büyük defter hesaplarının fiziki sayım sonuçlarına göre tekrar düzeltilmesi sağlıklı sonuçlar alınması için önemlidir. Firmaya bu konuda yöneltilen on yedinci soruya göre bu işlemin etkin olarak firmada uygulandığı öğrenilmiştir.

Devamlı denklik kayıtları ve büyük defter hesapları üzerinde yapılacak olan düzeltmelerin bir yetkili tarafından onaylanması, işletme içinde olan güvenin kaybolmaması için gereklidir. İç kontrol soru kâğıdının on sekizinci sorusuna göre firmada bu onaylamaların bir yetkili tarafından yapıldığı öğrenilmiştir.

İç kontrolün güçlü bir şekilde işlemesi ve bağımsız denetçiler tarafından yapılacak olan denetimlerin kolaylaştırılması için aranılan şartlardan biri tanesi işletme içinde fiziki sayım için bir sayım planı hazırlanmasıdır. İç kontrol soru kâğıdının on dokuzuncu sorusuna göre firmada böyle bir sayım planının olmadığı tespit edilmiş, bu konuda bilgilendirme yapılmıştır.

İç kontrol soru kâğıdının son sorusu stok sayım planının uygun bir sayım için gözden geçirilip kontrol edilmesidir. Firmanın on dokuzuncu soruya vermiş olduğu



cevaba istinaden böyle bir uygulama yapmadığı da tespit edilmiş, ilgili konu hakkında bilgilendirme yapılmıştır.

Firmadan alınan sonuçlara göre firmanın iç kontrol ile ilgili güçlü yanlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

- Stok kayıtlarının devamlı denklik yöntemine göre yapılması.
- Devamlı denklik kayıtlarının ambardan bağımsız bir kişi tarafından yapılması.
- Stok hareketlerinin bilgisayar üzerinde izlenilmesi.
- Stok kalemi fiziki kontrollerinin ambar memuru tarafından yapılması.
- Her türlü stok giriş ve çıkışlarının ambar sorumlusu tarafından muhasebeye bildirilmesi.
- Fiziki sayım sonucu kayıtların düzeltilmesi.
- Stokların fiyatlandırılmasında standart maliyetlerden yararlanılması.
- Stok sayımlarının, stokların korunmasından bağımsız olan bir kişi tarafından yapılması.

İç kontrol soru kâğıdında sorulan sorular sonucunda alınan bilgilere göre firmada iç kontrol ile ilgili zayıf yönler ise şu şekilde sıralanabilir.

- Konsinye stoklarının kontrolünün yetersiz olması.
- Konsinye stoklar ile diğer stokların fiziki olarak ayrımının yapılmaması.
- Dönem sonunda fiziki stok sayımı yapılması.
- Bağımsız denetçiler için hazır bulunan bir fiziki sayım planı olmayışı ve uygun bir sayım için bu planın gözden geçirilemeyişi.

Firmadan alınan cevaplara göre firmanın iç kontrol ile ilgili güçlü ve zayıf yönlerinin değerlendirilmesi yapılmış ve yapılan değerlendirmeler sonucu iç kontrol ile iyileştirmesi gereken noktalar tespit edilmiştir. Tespit edilen bu noktalara göre firma konsinye stoklar ile ilgili etkin bir kontrol ve düzenleme yapmalı, stok sayımlarını dönem içinde yapmalı ve fiziki bir sayım planı oluşturarak, bu sayım planını devamlı olarak gözden geçirmelidir.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### SONUÇ

Her geçen gün daha da büyüyen işletmelerde yaşanan organizasyon karmaşıklıkları, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması, yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi, gerekli bilgilerin üretilmesi ve işletme politikalarının değerlendirilmesi için doğru ve güvenilir finansal bilgiler elde edilmesi ihtiyacını arttırmıştır, iç kontrol sistemine olan gereksinimi kaçınılmaz bir hale getirmiştir (Çukacı, 2012:183). İç kontrolün önem kazanmasına sebep olan finansal skandallar ise iç kontrole olan gerekliliği daha da arttırmıştır.

Yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, hata ve yolsuzlukların önlenmesi ve önceden tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve finansal raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi işletmelerde verimliliği arttıracak yöntemleri ve prosedürleri kapsayan iç kontrol sistemi aynı zamanda işletmelerin finansal olmayan performansları üzerinde de etkinlik sağlayarak bir bütün olarak kontrol sağlayan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tarihsel süreç içerisinde iç kontrolün tanımlanmasına, değerlendirilmesine ve standartların oluşturulmasına yönelik çeşitli mesleki kuruluşlar tarafından farklı raporlar hazırlanmıştır. Yapılan her çalışmada günün şartlarına göre iç kontrol kavramı tekrar tekrar tanımlanmış ve ortak bir tanım ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. COSO'nun 1992 yılında yayınlamış olduğu "İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve" başlıklı rapor ise iç kontrol kavramına yönelik olarak ortak bir tanım ve çalışma olmuş ve yayınlanan rapor iç kontrol ile ilgili global bir rehber haline gelmiştir.

Önemi sürekli olarak vurgulanan etkin bir iç kontrol yapısı ise iyi bir örgüt yapısı, muhasebe sistemi, yönetim yaklaşımı ve iç denetim ile mümkün olmaktadır. İşletme içerisinde bulunan aksaklıkların tespit edilmesini kolaylaştıran bir örgüt yapısı, güvenilir muhasebe sistemi, yönetimin çalışanlar ile sağlıklı iletişimi ve tüm bunları kontrol altında tutmak için yapılan iç denetim çalışmaları uygulanan iç kontrol sürecinin amacına ulaşmasında ve iç kontrolü etkin kılmada rol oynayan önemli faktörlerdir. İç kontrolün amaç ve unsurlarından olan söz konusu girişimin faaliyet amaçlarına ne ölçüde gerçekleştirdiği, yayınlanmış finansal tabloların güvenilir olarak hazırlanması ve uygulanması gereken yasa ve düzenlemelere uyumluluk da iç kontrolün etkiliği üzerinde rol oynayan diğer faktörlerdir.

Dünyada ve Türkiye’de iç kontrol konusunda birçok düzenleme yapılmış ve önemi tekrar tekrar yapılan düzenlemeler ile vurgulanmıştır. Yapılan düzenlemeler ile kamu ve özel sektörde iç kontrol sistemlerinin uygulanması yasal olarak şekillendirilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler her ne kadar gerekli olsada, çıkarılan düzenlemeler ile ilgili devamlı bir yenilenme yapılmaması istenilen iç kontrolün etkin bir şekilde yürütülmesini engelleyecektir. Bu nedenle düzenlemelerin günün şartlarına göre tekrar şekillendirilmesi iç kontrolden istenilen verimin alınmasında önemli rol oynamaktadır.

İşletmelerin hemen hemen her faaliyet alanında önemi bulunan iç kontrolün stok hesapları üzerinde bulunan etkisi ise diğer alanlara göre farklı önem arz etmektedir. Denetim riski açısından diğer hesap kalemlerine göre daha riskli olan stok hesapları üzerinde iç kontrol sisteminin varlığı bu riskin kontrol altına alınmasını sağlamakta, faaliyetlerin aksamasını ve müşteri kayıplarını önlemekte, stok tükenmesi durumu ile karşı karşıya kalmasını önlemekte ve oluşabilecek fırsat giderlerinin oluşmasını önleyerek maksimum verim alınmasını sağlamaya yardımcı olmaktadır. Stoklar üzerinde iç kontrol sisteminin etkisiz olması söz konusu işletmelerin başarısızlığa sürüklenmesine, stok hesapları üzerinde yapılabilecek hile ve yanlış oranlarının artmasına ve stoklar ile ilgili birçok karmaşanın yaşanmasına sebep olmaktadır.

Stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin uygulanması için gerekli olan temel uygulamalar ise işletmelerde örgüt yapısının görev ve sorumlulukların ayrımının gözetilerek oluşturulması, stok alımlarının uygun bir şekilde yürütülmesi için gerekli

onayların istenmesi ve alım işlemleri ile ilgili belge zorunluluğu getirilmesi, işlemlerin gerekli mutabakatların yapılarak doğru ve güvenilir bilgiler dahilinde kayıtlara geçirilmesi, varlıklara erişimin sadece sorumlu kişiler tarafından sağlanması ve son olarak belirli dönemler itibariyle işletmenin elinde bulunan fiziki stoklar ile muhasebe kayıtlarında görünen kaydi stokların karşılaştırılmasıdır. Bahsedilen bu uygulamaların tam anlamıyla uygulandığı işletmelerde stoklar üzerinde etkin bir iç kontrol yapısının varlığından söz edilebilir. Bu uygulamalara ek olarak üçlü stok kontrolün işletme stokları üzerinde uygulanması iç kontrolün etkin olarak yürütülmesinde önemli olan bir basamaktır. Yapılan tez çalışmasında bu konu ile ilgili bir uygulama yapılmış ve yapılan uygulama ile stoklar üzerinde etkin bir iç kontrol sisteminin ve üçlü stok kontrolünün nasıl uygulanabileceği konusunda önerilerde ve tavsiyelerde bulunulmuştur. Yapılan çalışma sonucunda stoklar üzerinde iç kontrolün uygulanmasının önemli olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç olarak iç kontrolün gerek kamu gerekse özel sektör kuruluşlarında etkininin yadsınamaz derecede önemli olduğu, iç kontrol uygulamaları ile birçok hata ve aksaklıkların önüne geçilebileceği gözlemlenmiştir. İşletme faaliyetlerine doğrudan etki eden iç kontrol uygulamaları aynı zamanda denetçiler açısından da büyük önem arz etmektedir.

## KAYNAKLAR

- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgün, A. İ. ve Kılıç, S. (2013). *Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi*, Manisa: CBÜ İİBF Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 2
- Akyel, R. (2010). *Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, Manisa: CBÜ İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı:1
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Atmaca, M. (2012). *Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*. Afyon: AKÜ İİBF Dergisi, Cilt:14, Sayı:1
- Baydarol, O. (2007). *İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bolat, B. ve Tacer, S. (2005). *Ayakkabı Sektöründe Yer Alan Orta Ölçekli Bir Firmada Atölye Kontrol Çalışmalarına Yönelik Bir Uygulama*, İstanbul: İTUCÜ, V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (6. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları. Çalışkan, N., E. (2011). *Uluslararası Yönetim Stratejik Bir Yaklaşım*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Candan, E. (2006). *Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar*, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Mayıs- Haziran, Sayı:38

Ceran, Y. ve Bezirci, M. (2011). *Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi*, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 22

Çatıkkaş, Ö. ve Gürsu, S. (2011). *Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi Uygulaması*. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Çiçek, B. (2004). *İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye'deki Beş Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çömlekçi, F., (1994). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:1585, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839

Çömlekçi, F., Yılcı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Selimoğlu, S., Kaya, E. (2004). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, (1. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1585, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 839

Dalğar, H. (2012). *İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması*, Ankara: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Bölüm: 14, Yayın:3

Demirbaş, M. (2005). *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, İstanbul: İTİCU Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı:7

Deniz, F. (2013). *Riske Dayalı Finansal İç Kontrol Sistemi ve Bir Model Önerisi*, Yüksek Lisans Tezi, Aydın: ADU Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Duman, Ö. (2008). *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Sınavları İçin Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. (2. Baskı) . Ankara: Tesmer Yayın No:78

Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Dursun, A. (2007). *Yönetim Açısından Uygulamalı Denetim El Kitabı*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.

Elitaş, C. ve Özdemir, Y. (2006). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi*, Ankara: Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Yıl:2006, Sayı:2

Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*. (4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. (4. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Gürçay, G. (2012). *Yöneticiler İçin Temel Stok Kontrolü*. (1. Baskı). İstanbul: Çatı Kitapları.

Güredin, E. (2000). *Denetim*. (10. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.

Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. (2. Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hatiboğlu, Z. (2003). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. (2. Baskı). İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.

İbiş, C. ve Çatıkkaş., Ö. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Ankara: Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı:85

İmrek, M., K. (2005). *Yöneticiler ve Yönetici Adayları İçin Yönetmeye Başlamak*. (1. Baskı). İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Karaarslan, E. (2012). *İç Kontrol Mevzuatı*. (1. Baskı). Ankara: Mali Hizmet Yayınları.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*. (1. Baskı). İzmit: Umuttepe Yayınları.

Keskin, D., A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.

Kızılboga, R. ve Özşahin, F. (2013). *Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı*, Niğde: Niğde İİBF Dergisi, Cilt:6, Sayı:2

Kıracı, M. (2003). *Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi*, Eskişehir: Osmangazi İİBF Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2

Kışalı, Y. ve Pehlivanlı, D. (2006). Risk Odaklı İç Denetim ve IMKB Uygulaması, İzmit: KOCAELİ İİBF Dergisi, Sayı:30

Korkmaz, Z. (2011). *COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*, T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu.

[http://www.csb.gov.tr/db/strateji/editordosya/ZuhalKORKMAZ-COSO\\_Ic\\_Kontrol\\_Standartlari\\_ve\\_Turkiye\\_Uygulamasi.pdf](http://www.csb.gov.tr/db/strateji/editordosya/ZuhalKORKMAZ-COSO_Ic_Kontrol_Standartlari_ve_Turkiye_Uygulamasi.pdf)

Küçük, O. (2011). *Stok Yönetimi Amprik Bir Yaklaşım*. (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Lazol, İ. (2007). *Genel Muhasebe*. (13. Baskı). Ankara: Ekin Kitabevi.

Ocaklı, M. (2010). *Outsource Hizmeti Veren İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim Yapısı*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Odabaş, O. (2010). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ömürbek, V. ve Altay, Ö. (2011). *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma*, Isparta: SDÜ İİBF Dergisi, Cilt:16, Sayı: 1



Özbilgin, İ., G. (2010). *Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt:12, Sayı:2

Özen, G. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İTİCU Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özeren, B. (2006). *INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*, T.C. Sayıştay Bakanlığı. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf>

Özten, S. (2011). *İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Banka Etkinlik Değerlendirmesi*. Doktora Tezi. Manisa: CBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım.

Sabuncuoğlu, Z. ve Paşa, M. (2002). *Zaman Yönetimi*. Bursa: Ezgi Kitabevi.

Saltık, N. (2006). *İç Kontrol Özdeğerlendirme*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkez Uyumlaştırma Dairesi. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4043,ickontrolozdegerlendirmepdf.pdf?0>

Saltık, N. (2007). *İç Kontrol Standartları*, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0>

Sarı, A. (2013). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol Ve İç Denetimin Önemi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İTİCU Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarıgül, H. (2012). *Basel Düzenlemeleri'nin KOBİ'lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri*. (1. Baskı). Konya: Eğitim Akademi Yayınevi.

Selimoğlu, K., S. (2006). *Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması(ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi*, 1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Odası, Yayın No: 58

Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ő., Alagöz, A., Yanık, S. (2009). *Muhasebe Denetimi*. (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevim, A. ve Gül, M. (2012). *Elektronik İşletmelerde (e- İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi*. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt:14, Sayı: 2.

Şahin M. (Ed.). (2010). *Yönetim Bilgi Sistemi*, (2. Baskı). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1913, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 998

Şen, İ. (2008). *İç Kontrol Sistemi Unsurlarından Kontrol Faaliyetleri: Afyonkarahisar'da Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Afyonkarahisar: AKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şimşek, M., Ő. (2010). *Yönetim ve Organizasyon*. (12. Baskı). Konya: Eğitim Yayınevi.

Tutar, H. (2000). *Toplam Kalite Yönetimi Çerçevesinde Büro Yönetimi Teknikleri*. Erzurum: Aktif Yayınları.

Tüm, K. Ve Memiş, M. Ü. (2012). *İç Kontrol Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değlendirme*. (1. Baskı). Adana: Karahan Kitabevi.

Türedi, S. (2012). *İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi*, Antalya: AÜ İİBF Dergisi, Cilt:4, Sayı: 1

Usul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*. (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Uyar, S. (2010). *UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*. Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:2

Uzay, Ő ve Gönen, S. (2012). *Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetimin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri*, Ankara: MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, Aralık, Sayı:14

Uzay, Ş. (2010). *İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur*, Kayseri: Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi, Nisan, Sayı:4

Yılandı, F., M. (2006). *İç Denetim; Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*. (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Yılandı, F., M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2012). *Muhasebe Denetimi*. (1. Baskı) Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2473, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1444

Yükçü, S. (2005). *Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'ne Göre Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. (5. Baskı). İzmir: Birleşik Matbaacılık.

### **Yasa ve Yönetmelikler**

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun. (2003). T.C. Resmi Gazete, 25326, 24.12.2003.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm>

Intosai İç Kontrol Standartları. (1994). Sayıştay Intosai İç Kontrol Standartları. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai2.htm#1>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri:X, No:22). <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları. (2004). <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar>

### **İnternet:**

#### **Elektronik Makale ve Yayınlar**

Akçıl, M. (2007). Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi. *Gümrük Dünyası Dergisi*. Sayı:54. Erişim Tarihi:21 Mart 2014, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/54/5.html>

Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Ocak 2005. Erişim Tarihi: 24 Mart 2014, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/EKutuphane/EKIcerikDetay.aspx?enc=IEkNSf+wNjllZNqe1ppCXC5Z/oqhjoo0YLPTRv/GlhHGoI+T3lrRaqRAMwH48KuIZLYMUJ8G7Eg>

Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz-Ağustos-Eylül. Erişim Tarihi: 10 Ocak 2014, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>

Aksoy, T. (2005). Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi. *Mali Çözüm Dergisi*. Ekim-Kasım-Aralık. Erişim Tarihi: 24 Mart 2014, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/73MaliCozum/15%20tamer%20aksoy.pdf>

Arıkan, Y. (2010). Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları, *Mali Çözüm Dergisi*. Kasım-Aralık. Erişim Tarihi: 20 Mart 2014, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/102malicozum/0%20baskan.pdf>

Bozkurt, M. (2010). İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi. *Dış Denetim Dergisi*. Temmuz- Ağustos- Eylül 2010. Erişim Tarihi: 07 Ocak 2014, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-iyi-mali-yonetimin-gerceklestirilmesinde-ic-kontrol-ve-denetimi-1-16.pdf>

Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm Dergisi*. Temmuz- Ağustos 2007. Erişim Tarihi: 22 Mart 2014, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/82malicozum/12-kadir%20dabbagolu.pdf>

Doyrangöl, C. N. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:60 Temmuz- Ağustos- Eylül 2002. Erişim Tarihi: 03 Mart 2014, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=1&Yid=60>

Ergüden, A., E. (2009). Kontrol Öz Değerlemesi. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:93 Mayıs - Haziran 2009. Erişim Tarihi: 21 Mart 2014, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/93malicozum/4%20engin%20erguden.pdf>

Kaya, B. (2009). Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri. Erişim Tarihi: 07 Ocak 2014, [http://irc.com.tr/?page\\_id=7010](http://irc.com.tr/?page_id=7010)

Memiş, M., Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:85 Ocak – Şubat 2008. Erişim Tarihi: 23 Mart 2014, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/05\\_mehmetunsalmemis.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/05_mehmetunsalmemis.pdf)

Muhasebe Dersleri, Erişim Tarihi: 10 Ocak 2014, <http://www.muhasabedersleri.com/yonetim/kontrol.html>

Ulusan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı:55, Temmuz 2012. Erişim Tarihi: 20 Mart 2014, <http://journal.mufad.org/attachments/article/670/2.pdf>

Uysal, G. (2010). COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 48, Ekim 2010. Erişim Tarihi: 24 Mart 2014, <http://journal.mufad.org/attachments/article/96/10.pdf>

Türedi, H. (2010). Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol, Erişim Tarihi: 21 Mart 2014, <http://asosindex.com/journal-article-fulltext?id=18844&part=1>

#### **Yazarsız Alıntılar**

Alialagoz.com.tr. Erişim Tarihi: 20 Ocak 2014, [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf)

Bertankaya.net. Erişim Tarihi: 20 şubat 2014, <http://bertankaya.net/2014/02/16/ic-kontrolun-ozu-nedir/>

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü [BUMKO]. Erişim Tarihi: 02 şubat 2014, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4045,cobitpdf.pdf?0>

Butunsinavlar.com. Erişim Tarihi: 03 Ocak 2014, <http://www.butunsinavlar.com/kontrol-sistemleri.html>

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı [ÇSGB]. (2013). Ağustos, Yayın No: 3. Erişim Tarihi: 16 Ocak 2014, <http://www.cs.gb.gov.tr/cs.gbPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/sgb/dosyalar/ickontrolelkitabi/>

Cka.org.tr. (2011). Çukurova Kalkınma Ajansı Ayakkabı Sektör Raporu. Erişim Tarihi: 14 Nisan 2014, <http://www.cka.org.tr/dosyalar/Ayakkab%C4%B1c%C4%B1%C4%B1k%20Sekt%C3%B6r%C3%BC%20Raporu%202011.pdf> Çozumpark.com. Erişim Tarihi: 02 şubat 2014, <http://www.cozumpark.com/blogs/cobit-til/archive/2010/11/21/cobit-nedir.aspx>

Enm.blogcu.com. Erişim Tarihi: 13 şubat 2014, <http://enm.blogcu.com/organizasyon-yapilari/9448397>

Gaziantep Ticaret Odası Sanayi Müdürlüğü. (2011). Ayakkabı Sektör Araştırma Raporu. Erişim Tarihi: 14 Nisan 2014, <http://www.gto.org.tr/uploads/ayakkabisektoru.pdf>

Hepticaret.org. (2013) Erişim Tarihi: 04 Ocak 2014, <http://hepticaret.org/?cat=17&paged=2>

Ibp.gov.tr. Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, Ayakkabı Sektörü Sektör Raporları. Erişim Tarihi: 14 Nisan 2014, <http://www.ibp.gov.tr/pg/sectorpdf/sanayi/ayakkabi.pdf>

Icdenetimmerkezi.com. (2014) Erişim Tarihi: 20 Şubat 2014, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1116](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1116)

Icdenetimmerkezi.com. (2014) Erişim Tarihi: 15 Mart 2014, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1134](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1134)

Irc.com.tr. (2013). Erişim Tarihi: 04 Ocak 2014, [http://irc.com.tr/?page\\_id=7010](http://irc.com.tr/?page_id=7010)

Kalkinma.com.tr. (2005). Sektörel Araştırmalar Ayakkabı. Erişim Tarihi: 14 Nisan 2014, [http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2005-SA/SA-05-05-16\\_Ayakkabi\\_Sektoru.pdf](http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/SA/2005-SA/SA-05-05-16_Ayakkabi_Sektoru.pdf)

Mehmetkorpi.com. (2013). Erişim Tarihi: 22 Mart 2014, [http://mehmetkorpi.com/wp-content/uploads/2013/05/4.B%C3%B6l%C3%BCm\\_%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Sistemi.pdf](http://mehmetkorpi.com/wp-content/uploads/2013/05/4.B%C3%B6l%C3%BCm_%C4%B0%C3%A7-Kontrol-Sistemi.pdf)

Muhasebedersleri.com. (2013). Erişim Tarihi: 02 Ocak 2014, <http://www.muhassebedersleri.com/yonetim/kontrol.html>

Pwc.com.tr. (2013). Erişim Tarihi: 16 Ocak 2014, <http://www.pwc.com.tr/tr/publications/5dakika/pages/fcpa.jhtml>

Sindirgi.balikesir.edu.tr. (2013). Erişim Tarihi: 22 Ocak 2014, [https://www.google.com.tr/search?q=muhasebede+s%C4%B1n%C4%B1fland%C4%B1rma+nedir&oq=muhasebede+s%C4%B1&aqs=chrome.2.69i57j0l5.8686j0j7&sourceid=chrome&espv=210&es\\_sm=122&ie=UTF-8#q=muhasebe+denetimi+ba%C3%BC](https://www.google.com.tr/search?q=muhasebede+s%C4%B1n%C4%B1fland%C4%B1rma+nedir&oq=muhasebede+s%C4%B1&aqs=chrome.2.69i57j0l5.8686j0j7&sourceid=chrome&espv=210&es_sm=122&ie=UTF-8#q=muhasebe+denetimi+ba%C3%BC)

Stokkontrolu.com. (2014). Erişim Tarihi: 09 Nisan 2014, <http://www.stokkontrolu.com/stok-kontrolu-nedir/>

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB]. (2013). Erişim Tarihi: 16 Ocak 2014, [http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic\\_Kontrol\\_El\\_Kitabi.pdf](http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf)

Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı [SGDB]. (2013). Erişim Tarihi: 28 Mart 2014, <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%C3%BCmanlar/%C3%87eviriler/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim-KAMU%20HARCAMALARI%20Y%C3%96NET%C4%B0M%C4%B0.pdf>

Tarrani.net. Erişim Tarihi: 24 Mart 2014, <http://www.tarrani.net/kate/docs/eSACModel.pdf>

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı [MB]. (2013). Erişim Tarihi: 16 Ocak 2014, <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%C3%BCn%20Tarih%C3%A7esi.pdf>

Türk Dil Kurumu [TDK]. (2013). Erişim Tarihi: 02 Ocak 2014, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52d7c1880133f6.74454886](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52d7c1880133f6.74454886)



## ÖZGEÇMİŞ

5 Haziran 1990 tarihinde Kuşadası'nda doğdu. İlk ve orta öğrenimini İzmir'de tamamladı. İzmir Şirinyer Lisesi Türkçe – Matematik Bölümünde 2007 yılında lise öğrenimini tamamladı. Ön lisans eğitimini Pamukkale Üniversitesi Bekilli Meslek Yüksek Okulunda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü Programını 2010 yılında tamamladı. Lisans eğitimini Okan Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Muhasebe ve Finansal Yönetim bölümünde 2012 yılında tamamladı. Mart 2012- Mart 2014 tarihleri arasında Garanti Bankası'nda gişe asistanı olarak görev yaptı. 2012 – 2013 yılında Haliç Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Bölümü yüksek lisans programına katıldı.