

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KURUMLARIN HEDEFLERE ULAŞMASI
YÖNÜNDEN İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM
İLİŞKİSİNİN ÖNEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Sevgi ATASOY

100043639

İstanbul, Mayıs 2017

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KURUMLARIN HEDEFLERE ULAŞMASI
YÖNÜNDEN İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM
İLİŞKİSİNİN ÖNEMİ

Yüksek Lisans Tezi

Sevgi ATASOY

100043639




Danışman: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İstanbul, Mayıs 2017

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi... *Savgi Aksoy*... in “ *Kurumların Hedeflere Ulaşması Üzerinden İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin Önemi*” konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı – Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Hasan Türedi	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Ali Akteğmen Biser	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Arif Selbal	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ÖZET

Bu çalışmada, ilk öncelikle iç kontrol, iç denetim ve kurumsal yönetimin teori kısmı ele alınarak, iç kontrol ile iç denetim ilişkisinin kurumların hedeflere ulaşmasındaki öneminden bahsedilmiştir.

Günümüzde, kurumların hedefleri artık sadece iş yapmak, hizmet sunmak, kâr elde etmek değildir. Kurumlar için başarı; değer oluşturma kapasiteleri, hizmet ve ürün kaliteleri, sürdürülebilirlikleri, rekabet güçleri ile ölçülmektedir. Bununla birlikte kurumların bu kavramlar ile mücadele ederken, en önemli güvenceleri; varlık ve kaynaklarını korumak, kaynaklarını amaç ve hedefleri doğrultusunda etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanmak, hatta usulsüzlük ve ihmalleri önlemek konusundaki yetkinlikleri olacaktır. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim ilişkisi kurumların hedeflerine ulaşmasında önemlidir.

İç kontrol ve iç denetim çalışmalarına ise öncelikle yönetimin uygulamaya karar vermesi gereklidir ve kurumların hedeflerine ulaşmasında bu çalışmalara çalışanların inanması önemlidir. Kurumlarda, iç kontrol düzeyinin etkinliği ve iç denetim çalışmaları ile birlikte kurumların hedeflerine ulaşmasını engelleyen oluşumların azaltılması, aynı zamanda kurumlarda pasifleştirilmeye çalışılan dürüst çalışanların her zaman desteklenmesi kurumlar için önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Kontrol, İç Denetim.

ABSTRACT

In this study, first of all, the theory part of internal control, internal audit and the corporate governance is discussed, and the importance of internal control and internal audit relations in reaching the targets of the institutions is mentioned.

Today, the objectives of institutions are not only to do business, to provide services, and to profit. Success for institutions is measured by value creation capacities, service and product qualities, sustainability, competitiveness. Nevertheless, when institutions are struggling with these concepts, the most important safeguards are to protect their assets and resources, to use their resources effectively, economically and efficiently in line with their aims and objectives, and even to prevent irregularities and negligence. For this reason, the relationship between internal control and internal audit is important in achieving the objectives of the institutions.

Internal control and internal audit activities must first be decided by the management to implement and it is important that the employees should believe in achieving the targets of the institutions. It is important for institutions, to reduce the number of bad constructions that prevent institutions from reaching their targets through the internal audit activities and internal control level and at the same time always support the honest employees who are trying to be passivized at the institutions.

Key Words: Audit, Internal Control, Internal Audit.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
Özet	iv
Abstract	v
İçindekiler	vi
Tablolar Listesi	ix
Şekiller Listesi	x
Kısaltmalar	xi
GİRİŞ	1
1. İÇ KONTROL YAPISI	3
1.1. İç Kontrol Yapısının Tanımı.....	3
1.2. İç Kontrol Yapısının Önemi.....	6
1.3. İç Kontrol Yapısının Nitelikleri.....	7
1.4. İç Kontrol Yapısının Amaçları.....	9
1.5. Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel İlkeleri.....	9
1.5.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi.....	9
1.5.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi.....	10
1.5.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi..	10
1.5.4. Fiziksel Korunma İlkesi.....	11
1.5.5. Bağımsız Mutabakat Yapılması İlkesi.....	11
1.6. İç Kontrol Yapısının Unsurları.....	11
1.6.1. Kontrol Ortamı.....	12
1.6.2. Risk Değerleme.....	13
1.6.3. Kontrol Faaliyetleri.....	14
1.6.4. Bilgi ve İletişim.....	15
1.6.5. İzleme.....	16
1.7. COSO Modeline Göre İç Kontrol.....	17

1.8. İç Kontrollerin Sınıflandırılması.....	19
1.8.1. Önleyici Kontroller.....	20
1.8.2. Ortaya Çıkarıcı Kontroller.....	20
1.8.3. Yönlendirici Kontroller.....	21
1.8.4. Telafi Edici Kontroller.....	21
1.9. İç Kontrol Yapısını Etkileyen Faktörler.....	22
1.10. İç Kontrol Yapısının Muhasebe Denetimi Açısından Önemi.....	22

2. İÇ DENETİM25

2.1. İç Denetim Kavramı ve Tanımı.....	25
2.2. İç Denetimin Önemi.....	27
2.3. İç Denetim Çeşitleri.....	27
2.3.1. Mali Denetim.....	28
2.3.2. Uygunluk Denetimi.....	28
2.3.3. Etkinlik ve Verimlilik Denetimi.....	29
2.3.4. Hile (Yolsuzluk) Denetimi.....	29
2.3.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi.....	29
2.4. İç Denetimin Unsurları.....	31
2.4.1. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması.....	31
2.4.2. Güvence ve Danışmanlık Faaliyeti Olması.....	31
2.4.3. Kurumu Bir Bütün Olarak Ele Alması.....	32
2.4.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması.....	32
2.4.5. Mevzuata, Kurum İçi Usul ve Kurallara Uygunluk.....	33
2.5. İç Denetim Yaklaşımı Türleri.....	33
2.5.1. Olay Öncesi İç Denetim Yaklaşımı.....	33
2.5.2. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı.....	34
2.5.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Yaklaşımı.....	35
2.6. İç Denetim Süreci.....	36
2.6.1. İç Denetimin Planlanması.....	36
2.6.2. İç Denetimin Yürütülmesi.....	37
2.6.3. Denetim Sonuçlarının Raporlanması.....	40
2.6.4. İzleme.....	41

2.7. İç Denetimde Yetki ve Sorumluluklar.....	41
2.7.1. İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler.....	42
2.7.2. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları.....	43
2.8. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	44
3. KURUMSAL YÖNETİM.....	46
3.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı.....	46
3.2. Kurumsal Yönetimin Önemi.....	47
3.3. Kurumsal Yönetimin Amaç ve Hedefleri.....	48
3.4. Kurumsal Yönetimin İlkeleri.....	49
3.4.1. Sorumluluk.....	50
3.4.2. Şeffaflık.....	51
3.4.3. Adalet ve Eşitlik.....	51
3.4.4. Hesap Verme Yükümlülüğü.....	52
3.5. Kurumsal Yönetim ve Risk.....	52
3.6. Kurumsal Yönetim ve ENRON Olayı.....	54
3.7. Kurumsal Yönetimin İç kontrol ve İç Denetim ile İlişkisi.....	55
4. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİNİN KURUMLARIN HEDEFLERE ULAŞMASINDAKİ ÖNEMİ.....	57
4.1. Genel Bakış.....	57
4.1.1. Kurumsal Yönetim, Risk ve Hedefler Yönünden İncelenmesi.....	57
4.1.2. Kurumlarda İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin İncelenmesi.....	63
4.1.3. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin Vaka Örnekleri İncelemesi.....	66
4.2. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin Önemi ve Kuruma Sağlamış Olduğu Faydalar.....	68
SONUÇ.....	71
KAYNAKÇA.....	72

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. İç Kontrol Yapısı ile İlgili Oluşturulan Değişik Modeller.....	18
Tablo 2. İç Denetim Biriminin Örgütsel Görev Dağılımı.....	26
Tablo 3. Geleneksel Yaklaşımın Risk Odaklı Yaklaşımla Karşılaştırılması.....	34
Tablo 4. İç Denetim Raporu Amaçları.....	41



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1. İç Kontrolün Unsurları.....	12
Şekil 2. Muhasebe Denetimi Süreci.....	24



KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

Akt. : Aktaran

BDDK: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu

C. : Cilt

COSO: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)

Diğer. : Diğerleri

IIA : Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)

İDDK : İç Denetim Koordinasyon Kurulu

MB : Maliye Bakanlığı

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

s. : Sayfa

S. : Sayı

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Vb. : ve benzeri

Vd. : ve diğerleri

GİRİŞ

Günümüzde, anonim şirketlerin çoğalmasıyla, bu kurumların varlıklarının ve kaynaklarının verimli ve etkin kullanılması ve korunması açısından kurulan bir iç kontrol yapısı, bu yapının gözden geçirilmesini sağlayan iç denetim ile birlikte alanında uzman iç denetçilerin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Özellikle kurumsallaşmaya önem veren kurumlar açısından zamanla işlemlerin daha da karmaşık hale gelmemesi için iç kontrol yapısının kurulması ve iç denetim önemlidir. Böylelikle kurum yöneticilerinin kurum faaliyetlerini izlemesi ve kurumun çıkarlarının korunup korunmadığını gözlemlenmesi daha kolay olur.

Ayrıca kurumların yatırımcılar tarafından izlenmesi de iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin önemini bir kez daha gözler önüne koymaktadır. Bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak için iç denetim son derece gereklidir. Bunun hayata geçirilmesinde kurum içinde iç denetçilerin yeri son derece önemlidir.

Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, yönetim politikalarındaki değişimler ve mevzuat değişiklikleri gibi değişiklikler; kurumlara önemli riskleri de beraberinde getirmektedir. Böylelikle bu riskler, risk odaklı iç denetime ihtiyaç duyulmasını sağlamaktadır. Bu gibi durumlar iç denetçinin denetim sürecindeki sorumluluğunu etkilemekte ve daha önemli hale getirmektedir. Bu anlamda denilebilir ki risk odaklı iç denetimde; risk yönetimi ve kurumsal yönetimin ayrılmaz birer parçalarıdır.

Bu çalışmamın amacı; iç kontrol yapısının kurulmasındaki unsurları, önemini ortaya koyarak, iç denetim çeşitleri, iç denetim süreci, kurumsal yönetim, risk ve hedefler gibi konuları ele alınıp, incelemelerde bulunarak iç kontrol ile iç denetim ilişkisinin, kurumların hedeflere ulaşmasındaki önemini ortaya koymaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrolün tanımı, iç kontrol yapısının önemi, iç kontrole ihtiyaç duyulmasının nedenleri, iç kontrolün nitelikleri ve amaçları, iç kontrol yapısının unsurları ve sınıflandırılması,

COSO (Committee of Sponsoring Organizations-Sponsor Organizasyonlar Komitesi) Raporuna göre iç kontrol ve iç kontrol yapısını etkileyen unsurlar incelenmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde iç denetim kavramı, iç denetimin önemi ve eşitleri, iç denetimin unsurları, iç denetim yaklaşımları, iç denetim süreci, i denetimde yetki, iç denetim ve iç kontrol ilişkisi yer almaktadır.

Çalışmanın nc bölümünde kurumsal yönetimin tanımı, kurumsal yönetimin önemi, kurumsal yönetim amaç ve hedefleri, kurumsal yönetimin ilkeleri, kurumsal yönetim ve risk, kurumsal yönetim ve enron olayı, kurumsal yönetim iç kontrol ve iç denetim ile ilişkisi yer almaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümünde çalışmaya genel bakış yapılarak kurumsal yönetim, risk ve hedefler yönünden, kurumlarda iç kontrol ile iç denetim ilişkisi ve iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin vaka örnekleriyle ilgili incelemelerde bulunulmuş ve iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin kurumların hedeflerine ulaşması açısından önemi ve kuruma sağlamış olduğu faydalara yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde, çalışmanın gerek teori bölümü ve gerek iç kontrol ile iç denetim ilişkisinin kurumlara hedeflerine ulaşmasındaki önemine ve bölümlerine dair yapılan çalışmada ulaşılan sonuç ortaya konmuş ve konuya ilişkin önerilere yer verilmiştir.

1. İÇ KONTROL YAPISI

1.1. İç Kontrol Yapısının Tanımı

İç kontrol, bir kurumun daha önceden belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşması ve amaçlarını gerçekleştirmesi; bu hedeflere ulaşmak isterken karşılaşılabilecekleri belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle, iç kontrol yapısı, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında ve hedeflerini gerçekleştirmesinde makul bir güvence temin etmek üzere tasarlanmış olan ve işletmenin tümünü etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir (Saltık, 2007).

Diğer bir tanıma göre iç kontrol yapısı; kurum yönetiminin hedeflerine, mevzuata ve belirlenmiş politikalara uygun olarak işletme faaliyetlerinin iktisadi, etkili ve verimli bir biçimde yürütülmesini, işletme varlıklarının ve kaynaklarının korunmasını, yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, kayıtların doğru ve eksiksiz tutulmasını, mali bilgilerin ve yönetim bilgilerinin zamanında ve güvenilir bir şekilde üretilmesini sağlamak üzere işletme yönetimi tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreç ile iç denetimi içeren mali ve diğer kontroller bütünü olarak ifade edilmiştir (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu md. 55, Maliye Bakanlığı [MB], 2003).

İç kontrol yapısı hakkında yapılan tanımlardan da anlaşılacağı gibi iç kontrol yapısı, bir kurumun aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya olmak üzere her bölümün içinde olduğu bir yapıdır. Türkdoğan (2016)'a göre İç kontrol yapısının üç temel amacı bulunmaktadır. İç kontrol yapısının birinci amacı, standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Bir diğer önemli amaç da, mali raporların ve muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. Muhasebe kayıt ortamının kontrol altına alınması ve sağlanan bilgilerin güvenilirlik seviyesinin en üst düzeye çıkarılması için

gerekli önlemlerin alınmasını amaçlar. Böylelikle kurum doğru ticari kararlar alabilecek, işletme içerisinde oluşabilecek yolsuzluklar önlenebilecek ve varsa mali tablolar aracılığıyla tespit edilebilecektir. İç kontrol yapısının üçüncü temel amacı ise kurum faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olmalı ve güvence sağlamaktır. Kısaca özetlemek gerekirse; iç kontrol, süreç ve iş akışları içerisinde yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin hedeflerine ulaşmasında kullanılan bir araçtır ve makul ölçüde güvenilirlik sağlar.

İç kontrolün özellikleri aşağıda sırasıyla (5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, [MB], 2003);

- İç kontrol faaliyetleri, sürekli ve sistematik bir şekilde ve idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.
- İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır.
- İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar.
- İç kontrol mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.
- İç kontrol yapısı yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir.
- İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verilebilirlik, ekonomiklik, etkinlik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

İç kontrol yapısı, kurum faaliyetlerinin şirket politikaları ile uyum içinde düzenli ve verimli şekilde yürütülmesi, varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip engellenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması, güvenilir mali bilgilerin zamanında hazırlanması, işletmenin hedeflerine mümkün olduğunca hızlı ve sağlıklı bir şekilde ulaşmak amacıyla yönetimin kullandığı tüm yöntem ve usullerdir (Toroslu, 2014).

İç kontrol yalnızca mali işlemler ve bu işlemlerin raporlanması ile alakalı değildir.

Bunların yanı sıra kurum yönetimini, idari süreçlerini, stratejileri ve işletmenin diğer faaliyetlerini de kapsayan, uyum ve verimlilik ölçüğünde uygulanan tüm kontrolleri ifade etmektedir. Bu bağlamda iç kontrol daha önceleri uygulanan mali denetimi anlayışından çok daha geniş bir alanı içermekte ve daha geniş çerçevelidir. İç kontrol yapısı kurumun doğasına ve ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Her bir kurumun kendi yapısına göre iç kontrol yapısını düzenlemesi gerekmektedir. İç kontrol yapısının kurumlarda etkin bir şekilde uygulanabilmesi için iç kontrolün bir yük değil beklenmedik durumlar ile karşılaştığı zaman oluşabilecek kayıpların önlenmesi ve ortaya çıkacak fırsatların değerlendirilmesi için bir araç olarak görülmesi gerekmektedir.

İç kontrol yapısının etkin bir biçimde yürütülebilmesi (Erdem, 2014);

- Kurumun üst kademe yönetimi tarafından kurumun hedeflerine ulaşılabilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin içeriğini ve karşılıklarına çıkabilecek riskleri anlamalarına,
- Kurum çalışanlarının iç kontrol yapısı ile ilgili gerekli bilgilere sahip olmalarına ve sorumluluk almalarına,
- Kurumun finans raporlarının güvenilir şekilde hazırlanmasına,
- Yürürlükte bulunan yasalara ve düzenlemelere uyum sağlayabilmesine bağlıdır.

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı tarafından yayımlanmış olan İç Kontrol Standartlarına göre iç kontrol; tekli bir olay olarak değil, kurumun bütün faaliyetlerinde ve devamlılık esasında oluşan bir dizi eylem olarak ifade edilmiş bulunmaktadır (Keskin, 2006). İç kontrol, kurumun kendi içerisinde ayrı bir yapı olmaktan ziyade, işletme yönetiminin faaliyetlerini düzenlemede ve bu faaliyetlerin yönlendirilmesinde faydalandığı yöntemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir.

İç kontrol yapısının oluşturulmasında en büyük görev kurum yönetiminindir. İç kontrol kurum yönetiminin sorumluluğundadır. Yöneticilerin iç kontrol yapısının kurumda etkin bir biçimde işlediğinin güvencesini verebilmek adına stratejiler

oluşturması gerekmektedir. Bir kurumda iç kontrol uygulanırken; kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyecek türde riskler öngörülebilir ve gerekli tedbirler alınmalıdır. Dursun'a göre (2016), kurum personeli görevinin gerektirmiş olduğu kurum faaliyetlerini yerine getirirken birim hedeflerine ulaşılması için çalışırlar. Birim hedeflerine ulaşıldığında ise bu durum bir bütün olarak kurumun hedeflerine ulaşılmasını temin eder. İş görenler işlerini yerine getirirken iç kontrol yapısında kullanılacak olan bilgileri üretirler ve kontrolleri etkileyen faaliyetlerde bulunurlar. Dolayısıyla iç kontrol yapısının etkinliğinden üst yönetimin olduğu kadar iş görenler de sorumludur.

1.2. İç Kontrol Yapısının Önemi

Kurumlarda yaşanan en önemli sorunlardan bir tanesi de hile ve yolsuzluk yapılmasına olanak sağlayacak ortamların varlığıdır. Kurumlarda yaşanan bu gibi durumların önlenmesinde etkili olan en mühim araçlardan biri kurum içerisinde oluşturulacak güçlü bir iç kontrol yapısıdır.

İç kontrol yapısı, kurumun yönetim kurulu, üst kademe yönetim ve kurumun diğer çalışanları tarafından etki altına alınan, yerine getirilecek olan faaliyetlerin etkinliğini ve performansını, kurumun mali raporlamasının güvenilir olmasını ve yürürlükte bulunan ilgili kanunlara ve esaslara uygun olmasını belirlemeye yönelik olarak akılcı bir teminat sağlamak amacıyla düzenlenen bir süreçtir (Çelik, 2010). Kontrol ortamı kurum personelinin denetleme bilincini etkileyerek kurumun faaliyet biçimini belirlemekte ve kurum içerisinde düzeni ve disiplini temin etmektedir. Kurum içerisinde kontrol ortamını meydana getiren unsurlar ise doğruluk ve ahlaki değerler, çalışanların yeterliliği, kurum yönetim kurulu ve denetleme komitesinin oluşumu, kurumun sahip olduğu örgütsel yapı, görev dağılım şekli, insan kaynakları yönetimi ve konu ile alakalı olarak gerçekleştirilen uygulamaların tamamıdır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007). Bir kurumda yeterince güçlü olmayan zayıf bir iç kontrol yapısı, kurum içerisinde hile ve yolsuzlukların meydana gelmesine yol açacak ortamı hazırlamaktadır.

İç kontrol (Tuan ve Memiş, 2007'den Aktaran: Demir, 2016);

- Tam zamanında, eksiksiz ve güvenilir bilgiye ulaşılması,
- Mali raporlamalarda oluşabilecek hata riskinin en aza indirilmesi,
- Kurum faaliyetlerinin asgari bir güven içerisinde yerine getirilmesi,
- Kurum faaliyetlerinin kesintiye uğramasının engellenmesine yönelik hususlarla ilgili kurum yönetimine faydalı olmada iç kontrol önemli bir role sahip bulunmaktadır.

Büyük ölçekli kurumlarda iç kontrol yapısının karmaşık olması ve yöneticiler tarafından güçlü bir iç kontrol yapısının kuruma faydalarının anlaşılması iç kontrol yöntemlerinin gelişmesine ve denetleme aracı olarak da iç denetimin gelişmesine neden olmuştur. Kurumlarda iç denetim yapısının mevcudiyeti, etkili bir iç kontrol yapısının var olmasında ve devam ettirilmesinde önemli bir unsurdur.

1.3. İç Kontrol Yapısının Nitelikleri

İç kontrolü, kurumların üst kademe yöneticilerine ve kurum personeline stratejik amaçlara ve hedeflere ulaşma noktasında rehberlik yapan, kurum genelinde gerçekleştirilen tüm çalışmaları ve süreçleri içeren sistemler bütünü olarak ifade etmek mümkündür. İç kontrol yapısı kurum genelinde yürütülen bütün süreçleri ve bu süreçler içerisinde görevli olan, yetki ve sorumluluk sahibi herkesi içermektedir.

Bir yönetim modeli olarak kabul edilmesi gereken iç kontrol yapısının niteliklerini aşağıda belirtildiği gibi sıralamak mümkündür (Akyel, 2010):

- *İç kontrol bir süreçtir:* İç kontrol, bir defaya mahsus olarak gerçekleştirilecek bir faaliyet değildir. Kurum içerisinde gerçekleştirilen bütün iş süreçleri ile ilgilidir ve devamlılığa sahip bir yapıdır. Bu yüzden iç kontrolün kurumun faaliyetlerine ek olarak tahsis edilmesi yerine, bu faaliyetlerin içerisine ayrılmaz bir parça olarak yerleştirilmesi gerekmektedir.

- *İç kontrol yapısı bir zorunluluktur:* İç kontrolün kurumlarda uygulanmasının temel amacı kurumun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek olan olası risklerin tespit edilmesini ve yönetilmesini sağlamaktır. Kurumlarda iyi bir yönetiminin ve iç kontrolün sağlanması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamuda zorunlu kılınmıştır.
- *İç kontrol risk esasludur:* İç kontrolün amacı, kurum yönetimi tarafından önceden belirlenmiş olan amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde karşı karşıya kalınabilecek olası risklerin tespit edilmesi ve bu riskleri ortadan kaldırmaya yönelik denetim mekanizmalarını geliştirmektir.
- *İç kontrol yapısı kurumun tüm faaliyetlerini kapsar:* İç kontrol yapısı, kurumun faaliyetlerini, ticari, mali, teknik ve idari olan tüm çalışmalarını bir diğer ifadeyle kurumun mali ve mali olmayan tüm çalışmalarını içerir.
- *İç kontrol yapısı yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir:* Kurumun amaç ve hedeflerine ulaşılmasında makul güvence sağlamak için tasarlanan iç kontrol yapısı kurum yönetiminin ve kurum personelinin desteğini alması gerekmektedir.
- *İç kontrol yapısı riskleri karşılamak için makul güvence sağlar:* Kurum hedefleri doğrultusunda amaç ve hedeflerine ulaşırken çok sayıda risk ile karşılaşacaktır. Güçlü ve iyi bir biçimde tasarlanmış olan bir iç kontrol yapısı kurumun karşısına çıkabilecek olan bu risklerin tespit edilmesi, bunların değerlendirilmesi ve yanıt verilmesi aşamalarında kuruma yardımcı olacaktır. Fakat burada unutulmaması gereken iç kontrol yapısı ne kadar iyi bir biçimde tasarlanmış olursa olsun kuruma mutlak bir güvence vermez bunun yerine kuruma makul bir güvence sağlar.
- *İç kontrol yapısı hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır:* Güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısının ön koşulu kurum hedeflerinin açık ve net bir şekilde belirlenmesidir. Belirlenen genel hedeflere ulaşmak çok sayıda spesifik alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir.

1.4. İç Kontrol Yapısının Amaçları

İç kontrol yapısının temel amaçları şu şekilde sıralanmıştır (Pehlivan, 2010).

- Görev tanımları ve süreçlerin düzenlenmesi, yeniden gözden geçirilmesi ile faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin temin edilmesi,
- Kurumun sahip olduğu varlıkların her türlü hataya, hileye ve usulsüzlüklere karşı korunması ve usulsüzlüklerin önlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ve mali raporların zamanında ve güvenilir bir şekilde düzenlenmesi,
- Yürürlükte bulunan kanunlar, yönetmelikler ve yasal düzenlemelerin getirdiği tüm kurallara uyum sağlanması, ilgili mevzuat doğrultusunda prosedürlerin incelenmesi,
- Kurum tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerinin kayıt altına alınması,
- Kuruma ait bilgilerin doğruluklarının ve güvenilirliklerinin sağlanması,
- Yönetim ve muhasebe kontrolü,

1.5. Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel İlkeleri

Bir kurumda güçlü ve etkin bir şekilde çalışması beklenen iç kontrol yapısının oluşturulmasında dikkat edilmesi gerekli olan temel ilkeler şunlardır (Acındı, 2007):

- Görevlerin ayrılığı ilkesi,
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi,
- Uygun bir belgelendirme ve kayıt düzeninin var olması ilkesi,
- Fiziksel korunma ilkesi,
- Bağımsız mutabakat yapılması ilkesi.

1.5.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi

Kurum faaliyetlerinin yürütülmesinin uygun yetkilere dayandırılması, hata ve

yolsuzlukların yapılmasını ve gizlenmesini azaltmak amacıyla işbölümünün yapılmasıdır. Faaliyetler yürütülürken her türlü hata, eksiklik, yanlışlık, usulsüzlük ve yolsuzluk gibi risk faktörlerini asgari düzeye indirmek için kurum faaliyetleri ile mali kararların ve bu konuda yapılacak işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi ile ilgili görevlerin kurum personeli arasında paylaştırılmış olması gerekmektedir (Gezegen, 2015). Kurumlarda gerçekleştirilen bütün faaliyetlerin finansal ve operasyonel yönlerinin birbirinden bağımsız olarak çalışan iki kişi tarafından takip edilmesi ve kurumda her faaliyetin başlama ve onaylama fonksiyonlarının ayrı tutulması gerekmektedir (Saltık, 2007).

1.5.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi

Bir kurumda etkin bir iç kontrol yapısının en temel unsurlarından biri kurum bünyesinde yer alan personelin sahip olduğu yetkilerin ve sorumlulukların açık ve net bir biçimde yazılı hale getirilmesidir (Acındı, 2007). Kurumda gerçekleştirilen her bir faaliyetin mutlaka bu konuda yetkilendirilmiş olan kişiler tarafından ve yetkileri çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir.

1.5.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi

Kurumdaki tüm işlemlerin kayıtlara doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği ile ilgilidir. İrsaliye, fiş, fatura vb. belgeler stoklara ve alıcı hesaplarına doğru bir biçimde kayıt edilmelidir. Yapılan işlemler kayıtlara intikal ettirilirken belli bir sınıflandırmaya tabi tutulmalı ve her işlem sınıfındaki doğru hesaplara kayıt edilmeli ve zamanında kayıtlara intikal ettirilmelidir. Bu bağlamda oluşturulan belgeler tüm kurum varlıklarının düzgün bir şekilde kontrollerinin yapıldığı ve tüm işlemlerin doğru olarak kayıt altına alındığı hususunda makul bir güvence temin etmelidir. Yapılan işlemlerle ilgili kıymetli evraklar kilitli yerlerde muhafaza altına alınmalıdır. İşlemler belgelerin ve muhasebe kayıtlarının kaybolmaları riskine karşı önlem alınmalı ve bu riski asgari seviyeye indirmek ve ileri dönemlerde belge ve kayıtlara ihtiyaç duyulduğunda kolay bulunmalarını sağlamak üzere sıra numarası

verilmeli ve işlemin gerçekleşmesini takiben hemen uygulanmalı, basit ve anlaşılır olmalıdır (Kulak, 2009).

1.5.4. Fiziksel Korunma İlkesi

Kurumun sahip olduğu fiziki varlıkların, belgelerin ve muhasebe kayıtlarının korunmasına yönelik olarak her türlü fiziksel önlemin ve tedbirlerin alınması gerekmektedir. Kurumda meydana gelebilecek olası bir yangına karşı yangına dayanıklı korumalı dolaplar yapılmalı, düzgün bir şekilde planlanmış olan arşivleme ve özel saklama yöntemi, kilitli ve çelik kasalar, elektronik muhasebe araçları gibi fiziksel korumaya yardımcı olan araçlar kurum varlıklarının fiziksel olarak korunmasında kullanılabilir (Kavcı, 2016).

1.5.5. Bağımsız Mutabakat Yapılması İlkesi

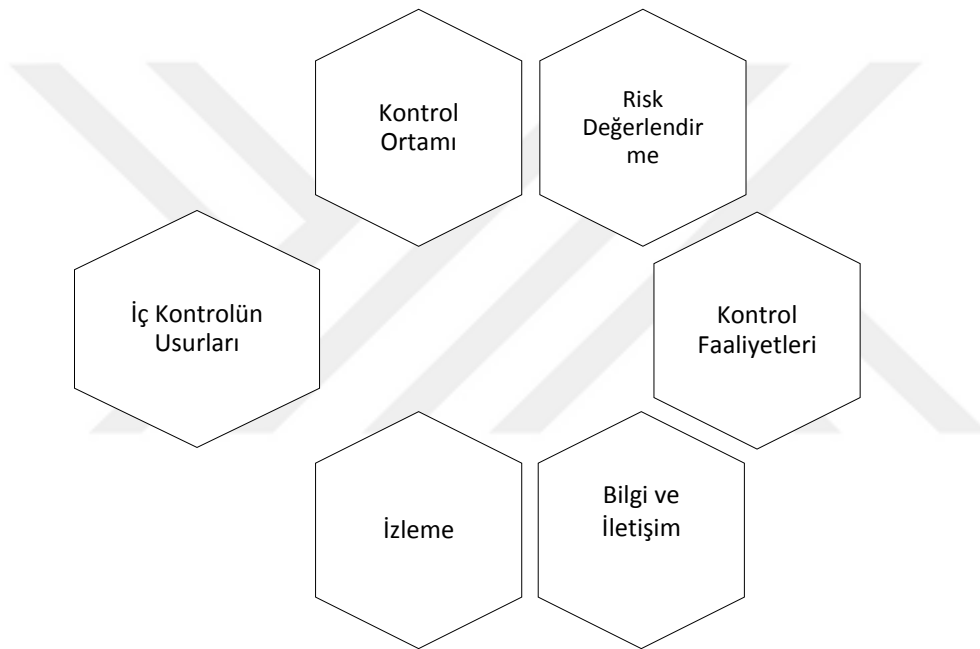
Bütün kayıt işlemleri ve kurum varlıkları birbiriyle kontrol edilerek mutabakatı yapılmalıdır. İç kontrol ilkelerinin etkin bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemek için bağımsız iç mutabakatların sağlanması zorunludur. Bağımsız mutabakatlar kurumda muhasebe kaydının tutulması ile sorumlu olan personelin haricindeki başka bir kurum personeli tarafından belirli aralıklarla ve belirli zamanlarda habersiz yapılmalı, tüm kayıt işlemleri ve varlıklar kontrol edilerek mutabakatı sağlanmalı ve yapılan mutabakat sonucunda tespit edilmiş olan uygunsuzluklar kurum yönetime raporlanarak sunulmalıdır (Acındı, 2007).

1.6. İç Kontrol Yapısının Unsurları

Kurumun genel hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanan iç kontrol birbiriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir. İç kontrol yapısının sürecini oluşturan ve kontrollerin etkililiğini

sağlayan unsurları kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak kabul edilmektedir.

İç kontrol yapısının unsurları Uluslararası Denetim Standartları 400' e göre üçlü bir ayırım ile incelenerek muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olarak tanımlanmaktadır. Ancak daha sonra COSO tarafından bu unsurların sınırları geliştirilerek ele alınmış ve açıklanmıştır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013). COSO (1992), iç kontrol yapısına ait unsurlar aşağıda Şekil 1' de gösterilmiştir.



Şekil 1. İç Kontrolün Unsurları

1.6.1. Kontrol Ortamı

Diğer iç kontrol unsurlarının temelini oluşturan kontrol ortamı, kurumun genelinde kontrol ortamının hazırlanmasına yöneliktir. Eksiksiz bir iç kontrol yapısının temelini kontrol ortamı oluşturur. Etkili bir kontrol ortamında bulunan unsurlar; doğruluğun üstenilmesi ve meslek ahlak değerleri, yönetim stratejisi ve faaliyet biçimi, kurum yapısı, yönetim kurulu ve denetim komitesi, yetki ve görev atamaları yöntemleri, insan kaynakları anlayışı ve uygulamaları olarak sıralamak mümkündür (Atmaca, 2012).

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurlarındandır. İç kontrolün genel kalitesini etkileyen ortamı oluşturmanın yanı sıra, iç kontrol disiplinini sağlayıp iç kontrolün temelini oluşturur. İç kontrol süreçlerinin başarı göstermesi kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş yapma biçimini ifade etmektedir. Hangi stratejinin ve ne tür amaçların belirleneceği konusunda kontrol ortamının genel bir etkisi vardır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır. İç kontrol yapısının başarılı olmasında en büyük görevin kurum çalışanlarında olması nedeniyle, kurum bünyesinde yer alan her bir bireyin kendi sorumluluklarını ve yetkisini çok iyi olarak anlaması lazımdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının esasıdır. Çalışan, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri devam ettirmek ve istenilen davranış kurallarına daima uymak zorundadır. Kurum yönetiminin ve çalışanın, iç kontrole yönelik olumlu ve destekleyici bir ortam oluşturması ve bu durumu devam ettirmesi oldukça önemlidir.

Avrupa Komisyonu tarafından 2000 yılında ortaya konan AB iç kontrol standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsurunun sınırlarında 24 standarttan oluşmaktadır. Kontrol ortamının unsurları için oluşturulan standartlar; etik kuralları, doğruluk, kurumun misyonu, rolleri ve görevleri, iş görenlerin deneyimleri ve verimlilikleri, etkili görevler ve sorumluluk verme gibi alt standartlardan meydana gelmektedir (Demir, 2016).

1.6.2. Risk Değerleme

Kurum için açık hedefler belirlemek ve etkin bir kontrol ortamı tesis etmek suretiyle, kurum amaçlarını ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine çalışılırken karşılaşılan riskleri değerlendirme ve bu risklere uygun yanıtın geliştirilmesi için bir zemin oluşturulmalıdır.

Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve değerlendirme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme süreci olarak tanımlanmaktadır. Kurumun sahip olduğu çevre şartları devamlı olarak değişmekte olduğundan, risk değerlendirme süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç

olmalıdır (Akyel, 2010). Risk değerlendirmesi, değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve değerleme ve değişen riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade etmektedir.

Risk değerleme unsuru için oluşturulan standartlar; amaç belirleme, çok yıllık programlama, senelik yönetim planı, amaçlara bağlı verimliliklerin takip edilmesi ve risk analizi ve risk idaresi alt standartlarından meydana gelmektedir (Uyar, 2010).

1.6.3. Kontrol Faaliyetleri

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri; kurumun hedeflerini gerçekleştirmek ve riskleri karşılamak ve kurumun amaçlarına ulaşması için uygulamaya koyulan politikalar ve faaliyetlerden meydana gelmektedir. Kontrol faaliyetleri, kurumun geneline bütün kademeler ve tüm faaliyetlere konulmaktadır. Bu faaliyetler arasında ortaya çıkarıcı ve önleyici türden bir dizi kontrol faaliyeti bulunur (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Kontrol faaliyetlerini; yetki devri ve onay işlemleri, görevlerin dağılımı ve birbirinden ayrılması, kaynaklara ve kurum kayıtlarına erişim yetkisi üzerindeki kontroller, teyitler, süreçler ve gözetim gibi unsurlar oluşturmaktadır. Kontrol faaliyetlerinin sadece iç kontrolün bir unsuru olarak açık olması gerekmektedir. Ayrıca kontrol faaliyetleri iç kontrolün diğer unsurları ile bütünleştirilmelidir.

Saltık (2007) kontrol faaliyetlerine aşığıdaki örnekleri vermiştir (Demir, 2016);

- Yetki devri ve onay faaliyetleri,
- Görevlerin dağılımı ve belirlenmesi,
- Kaynaklara ve kurum kayıtlarına erişim yetkisinin denetlenmesi,
- İşlemlerin eksiksiz olarak ve gerektiği şekilde, zamanında yapılması,
- Çalışma başarısına bağlı ölçütlerin, işaretlerin oluşturulması ve değerlendirilmesi,
- Faaliyetlere, süreçlere ve eylemlere yönelik incelemeler,
- Kurumların ve iç kontrollerinin uygun şekilde belgelendirilmesidir.

Kontrol faaliyetlerinde çalışanlar kurumların iç kontrol yapısı açısından çok önemlidir bu nedenle iç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Gerekli beceriye sahip olan bireylerin istihdam edilmesi, gerekli eğitimlerin verilmesi, uygun görevin verilmesi ve özendirme çalışmalarının yapılması ile işletme faaliyetlerinde başarı gerçekleştirilmektedir. Kontrol faaliyetleri işletme hedefleri ile uyumlu olmalıdır ve tüm işletme personeli tarafından uygulanmalıdır. Karşılaşılan risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak yapılan uygulamalar iç kontrol çalışmaları aracılığıyla gerçekleştirilmelidir.

Kontrol faaliyetleri unsurları için oluşturulan standartlar; yapılan tekniklerin belgelendirilmesi, belgeye dayandırılması, görevlerin dağılımı, gözetim, istisnaların kayıt altına alınması ve çalışmaların devamlılığı gibi alt standartlarından meydana gelmektedir (Uyar, 2010).

1.6.4. Bilgi ve İletişim

İç kontrol yapısı bakımından, bilgi ve iletişim bir kurumun faaliyetlerde bulunması ve faaliyetlerini kontrol etmesi için son derece önemlidir. Bir kurumun hedeflerine ulaşabilmesi için kurumun tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç vardır. İç kontrolde muhasebe veri yöntemlerinin ve bütçe yöntemlerinin ayrı bir önemi vardır. Muhasebe bilgi sağlama yöntemleri, muhasebe süreçlerinin sonunda en doğru ve en faydalı bilgiyi elde etmek üzere tasarlanmaktadır. Bu süreçler sonunda doğru ve güvenilir bilgilerin elde edilmesi ise bir takım denetimlerin öngörülmesi ile gerçekleştirilmektedir. Etkin bir iç kontrol bu denetimlerin ayrıntılı bir şekilde tesis edilmesine bağlıdır (Ömürbek ve Altay, 2011). Muhasebe kayıtları, muhasebe defterleri, mizan ve raporlar birbirleri ile ilişkili ve birbirlerini teyit eden kontrol noktaları içerirler, muhasebe bilgi yöntemleri bu kontrol noktaları ile örülüdür.

Etkili bir iç kontrol yapısı oluşturmak ve şirketlerin amaçlarına ulaşmaları için bir şirketin tüm kademelerindeki bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışanların sorumluluklarını gerçekleştirebilmeleri için bilgi hemen kayıt edilmeli, bölümlendirilmeli ve çalışana iletilmelidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012). Sağlıklı ve doğru

verilerin elde edilmesi için işlemlerin hemen yapılması ve sağlıklı bir şekilde sınıflandırılmasının yapılması gerekmektedir.

Bir diğer ifadeyle etkin bilgi ve iletişim bir kurumun iş görmesi ve faaliyetlerini kontrol etmesi için yaşamsal önemdedir. Etkili bir iç kontrol ve kurumun hedeflerine erişebilmesi için işletmenin tüm kesimlerinde bilgiye ihtiyaç vardır. Kurum yönetiminin uygun kararlar alma kapasitesi bilgilerin kalitesinden etkilenmektedir. Bu bilgilerin uygun, zamanında, güncel, doğru ve elde edilebilir olması gerekmektedir.

Uyar'a (2010) göre, bilgi ve iletişim için oluşturulan standartlar; ihtiyaçları karşılayacak kadar yönetim bilgisi, evrak kayıt ve dosyalama yöntemi ve hatalı raporlama alt standartlarından meydana gelmektedir.

1.6.5. İzleme

İç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol yapılarının izlenmesi diğer bir ifadeyle gözlemlenmesi gerekmektedir.

Akyel (2010)'e göre iç kontrol yapıları dönem içindeki yapı performans kalitesini değerlendirmek amacı ile devamlı olarak izlenmesi gerekmektedir. Gözlemeleme fonksiyonu rutin izleme faaliyetleri, özel değerlendirmeler veya her ikisinin kombinasyonu aracılığıyla gerçekleştirilir.

İç kontrolün sürekli gözlemlenmesi kurumun normal, tekrarlanan çalışma faaliyetlerinin içerir. Gözlemeleme, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmeye yönelik tekniklerin kullanılması olarak tanımlanabilmektedir. "SAS NO.78'de" gözlemeleme, iç kontrollerin zaman içerisindeki verimliliğinin kalitesini değerlendirme süreci olarak şeklinde ifade

edilmektedir. Gözleme, kontrollerin her bir unsurunu, içerir ve düzenli, etik, verimli ve etkin olma niteliklerini taşımayan iç kontrol yöntemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir ve bunun yanı sıra gerekli düzenlemelerin yapılmasını içerir (Ömürbek ve Altay, 2011).

Bu süreç içerisinde sürekli olarak gözleme faaliyetleri ve ayrı ayrı değerlendirmeler yapılır veya ikisinin birlikte yapılmasıyla gözleme gerçekleştirilir. İç kontrol yapılarının sürekli olarak gözlemlenmesi iç denetim bölümleri ve kurum dışından kişi ya da grupların aracılığıyla yerine getirilir. Uyar (2010)'a göre gözleme unsuru için oluşturulan standartlar; iç kontrole bağlı eksik olan yönlerin belirlenmesi ve bunların kayıt altına alınması, eksikliklerin giderilmesi, denetim raporları, iç denetim yeterliliği, değerlendirme ve iç kontrollerin senelik olarak incelenmesidir.

1.7. COSO Modeline Göre İç Kontrol

COSO (1992), modeli iç kontrolün kurumlarda standartlaşan bir yapı haline gelmesine öncülük etmiştir. COSO iç kontrolün tanımını yapar, unsurlarını tarif eder ve iç kontrolün geliştirilmesine yönelik ölçütleri sunar. COSO iç kontrol modeli; iç kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinden oluşan; kurum faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelerle uyum amaçları etrafında şekillenmiş çok boyutlu bir yapıdır. İç kontrolün raporlanmasında bir rehber niteliğine sahiptir ve kurum yönetimine, denetçilere ve diğer kurum çevrelerine iç kontrol yapısının değerlendirilmesine yönelik bilgiler temin eder. COSO modelinin esas amacı, birbirinden farklı çevrelere ortak bir iç kontrol tanımı sunarak kurumların iç kontrol yapılarının değerlendirilmesine ilişkin standartlar sunmak ve iç kontrolün nasıl geliştirileceğini anlatmaktadır.

COSO modeline göre iç kontrol, mali raporlamanın güvenilirliğini, kurum faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, yürürlükte bulunan yasalara ve yönetmeliklere uyumu sağlamak üzere makul bir güvence temin etmek için

düzenlenmiş, bir kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve kurumun diğer çalışanları tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak ifade edilmiştir (COSO, 1992).

İç kontrol yapıları ile ilgili olarak oluşturulan diğer farklı modeller aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. İç Kontrol Yapısı ile İlgili Oluşturulan Değişik Modeller

COSO Modeli	COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli 1992 yılında yayınlanmıştır. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında AICPA, AAA, FEI, IMA yer almaktadır.
CobİT Modeli	CobİT (Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları), 1996 yılından beri kullanılmaktadır. Kurumlarda bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir.
eSAC Modeli	eSAC (Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol), kurumlarda bilgisayar ortamında yapılan işlere bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem kurumların üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir.
SysTrust Modeli	SysTrust (Güven Sistemi), 1999 yılında AICPA ve Kanada sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilmiştir. Elektronik ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya yöneliktir.

Kaynak: Melikyan, L. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri**, Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.

Özel sektör kuruluşları iç kontrol rehberini COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol-Bütünleşik Yapı başlıklı doküman aracılığıyla değiştirmiştir. Kurumlar tarafından iç kontrol yapısının meydana getirilmesinde COSO’ ya ait doküman temel kaynak haline gelmiştir (Demirbaş, 2005’ dan Akt.: Melikyan, 2015).

İç kontrol tanımının ilk başlığında kurum varlıklarının korunması, performans ve kurum karlılığı gibi temel kurum hedefleri tanımlanmıştır. İkinci başlıkta doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanması ve her türlü mali bilginin güvenilirliği ile alakalı konular yer almıştır. Üçüncü başlıkta ise kurumun tabi olduğu yasalara ve yönetmeliklere uyum sağlaması vurgulanmıştır (Erdem, 2014). Bu birbirinden farklı ancak kısmen çakışan kategoriler farklı gereksinimlere hitap etmekte ve ayrı ihtiyaçların buluşmasını amaçlamaktadır.

İç kontrol yapısının kurumlarda etkinliğini ve işlerliğini temin edecek kişilerin kurum personeli olduğuna dikkat çekilmekte ve bu nedenle iş görenlerin iç kontrolle ilgili görev ve sorumluluklarını bilmeleri gerektiği üzerine vurgu yapılmaktadır. Buna rağmen zaman zaman kurumlarda iş görenlerin arzu edildiği gibi bir başka ifadeyle iç kontrol yapısının gereklerini yerine getirecek şekilde hareket etmediği gözlemlenebilir (Güven, 2008). Dolayısıyla iç kontrol iş görenlerin tutum ve davranışlarını etkilediği gibi iş görenlerden de etkilenen bir süreçtir.

İç kontrol yapısının tasarımı ve bu yapının işlevsel bir şekilde yürütülmesi, kurum yönetiminin iç kontrol hedeflerine erişebilmesi ve makul bir güven seviyesi sağlaması için aşağıda belirtilmiş olan beş bileşeni tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir (Aldrige ve Colbert, 1994'den Akt.: Baskıcı, 2012).

COSO temel olarak aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır.

- Kontrol Ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme.

1.8. İç Kontrollerin Sınıflandırılması

İç kontroller, kurumlarda istenmeyen hata veya hileler gibi sonuçlar ortaya çıkmadan engelleyen kontroller önleyici kontroller, kayıt ve belgeleri gözden geçirerek

karşılaştıran kontroller ortaya çıkarıcı kontroller, istenmeyen ve uygunsuz bir durum ortaya çıktığında söz konusu olan kontroller telafi edici kontroller, belirlenmiş kurum hedeflerine ulaşmak amacıyla yapılan kontroller yönlendirici kontrollerdir. İç kontrollerin sınıflandırılması aşağıda alt başlıklar halinde belirtilmiştir (Bozkurt, 2011).

1.8.1. Önleyici Kontroller

Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklere kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve işlemlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Önleyici kontroller, risklerin gerçekleşme olasılığını azaltıp idare tarafından kabul edilebilir seviyede tutmak için yapılması gereken kontrollerdir. Ayrıca kurumlarda oluşturulan düzenlemelerin çalışmasını güvence altına alma önceliğindeki kontrollerdir. Kurum yönetiminin istenmeyen durumlar ile karşı karşıya gelmesini önlemeye yönelik olarak işlev görürler. Önleyici kontrollere yetkin personel istihdamı, meslek ahlak kuralları, görevler ayrılığı ve iyi bir kontrol çevresi oluşturulması örnek olarak verilebilir. Ayrıca kurumda görevlendirilen koruma görevlileri, kilit, şifreler, kimlik kartları, erişim kontrolleri gibi önlemlerde fiziksel ve erişim kontrolleri olarak işlev görür (Melikyan, 2015).

1.8.2. Ortaya Çıkarıcı Kontroller

Ortaya çıkarıcı kontroller, önleyici kontrollere nazaran maliyeti daha yüksek olmakla birlikte önleyici kontrollerin etkinliğinin ölçülmesine ilişkin kontrollerdir. İstenmeyen olayların gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmeye yönelik olarak yapılan kontrollerdir. Tüm risklerin önleyici kontroller ile engellenmesi mümkün olmadığından, riskin gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya çıkarıcı kontroller ile açığa çıkarılmasıdır. Ortaya çıkarıcı kontroller, kurumun karşılaşılabileceği riskler nedeniyle meydana gelebilecek hataların daha önceden bilinmesi imkansız olduğun-

dan ve bu öngörülemeyen hataların gerçekleşmeleri durumunda ortaya çıkarılmasını sağlar (Kaya, 2017).

1.8.3. Yönlendirici Kontroller

Yönlendirici kontroller; bilgilendirme, koruma, davranış şekli belirleme, arzu edilen bir amaca yönlendirme gibi dolaylı faaliyetlerle riskleri kontrol etme yöntemidir. Ayrıca yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesine ilişkin olarak yönlendirici ve yol gösterici niteliklere sahip olan kontrollerdir. Kurum bünyesinde yer alan çalışanları motive etmek ve onları bir amaca yönlendirmek amaçlı, pozitif uygulamalardır. Yönlendirici kontroller arzu edilen bir durumun oluşması için işlev görürler. Etik kodlar, mevzuat, spesifik bir konuda verilen personel eğitimleri, acil durum prosedürleri gibi kontrol edici uygulamalardır (Kaya, 2014).

1.8.4. Telafi Edici Kontroller

Olmayan ya da maliyeti çok yüksek olabilecek herhangi bir kontrolün neden olduğu boşluğu kısmen de olsa doldurabilen, telafi etmeye yönelik kontrollerdir. Telafi edici kontroller genelde işlem sonrası gerçekleştirilmekte olup, ortaya çıkarıcı kontrollere göre daha kısa süreli ve dar kapsamlı kontrollerdir. Zaman zaman kurumlarda önleyici kontrollerin uygulanabilmesi için yeterli maddi kaynak ya da insan kaynağı bulunmaz. Örneğin, iç kontrol görevler ayrılığı ilkesinin kurumda uygulanabilmesi için yeterli sayıda iş gören bulunamayabilir. Kaya'ya (2014) göre telafi edici kontroller büyük oranda yöneticilerin, yargısal kararlar çerçevesinde riskli gördükleri bazı alanlarda sonda usulü ile evrak incelemeleri gibi ani ve rutin olmayan işlemler aracılığıyla aylık bütçe gerçekleştirmelerinin takibini sağlamalarına benzer tedbirlerden oluşmaktadır.

1.9. İç Kontrol Yapısını Etkileyen Faktörler

İç kontrol yapısı birbirleri ile uyumlu ve birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan dinamik bir süreç olması nedeniyle bütün kurum ve kuruluşlarda tüm zamanlarda etkin bir biçimde işleyen tek bir iç kontrol yapısının kurulması mümkün olmamaktadır. İç kontrol, ilerleyen zamanla birlikte bir takım etkenler sonucunda ve kazanılan tecrübelerle ilişkili olarak sürekli gelişme göstermektedir. İç kontrol yapısını etkileyen pek çok unsur vardır. Bu faktörler aynı zamanda iç kontrol yapısını da şekillendirmektedir (Erdoğan, 2009). İç kontrol yapısını etkileyen ve şekillendiren bu unsurlar aşağıda sıralanmıştır:

- İşletme büyüklüğü,
- Kurumsal yönetim,
- Değer yaratma,
- Fırsatlar ve riskler,
- Yasal düzenlemeler,
- Örgüt kültürü,
- Teknolojik gelişmeler,
- Hesap verme sorumluluğu.

1.10. İç Kontrol Yapısının Muhasebe Denetimi Açısından Önemi

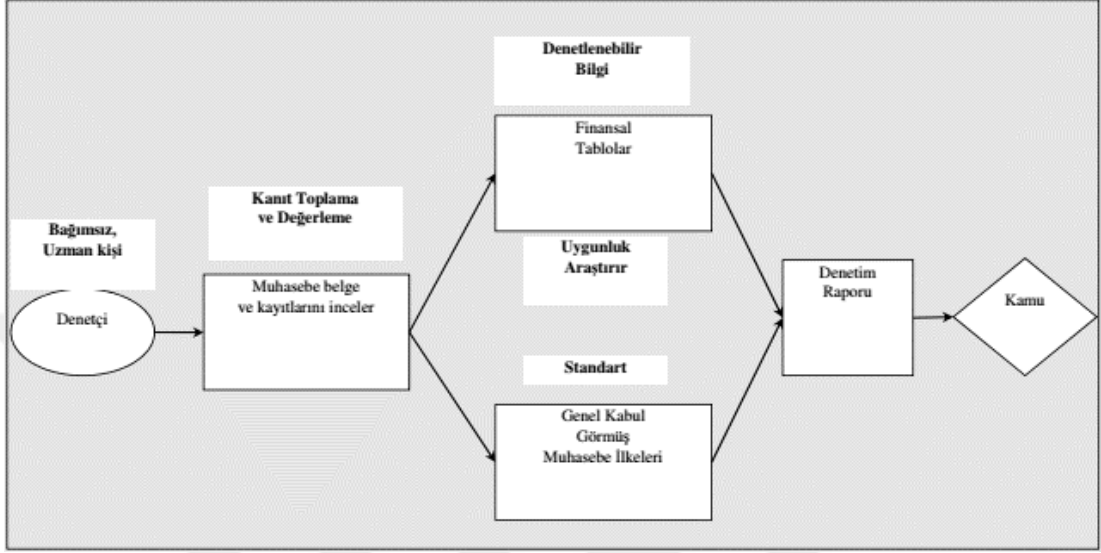
Muhasebe denetimi, bir kurumun iktisadi faaliyetleri sonucunda hazırlanan mali tablo ve diğer mali bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile kurumun mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya kurumun hukuki yapısı gereği olarak diğer bir muhasebe sistemine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir (Alptürk, 2008). Muhasebe denetimi, kurum içi ve kurum dışı bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar. Finansal tabloların güvenilirlik derecesini artırır. Muhasebe denetiminde esas olan nokta kamuoyunu bilgilendirmektir.

İç kontrol ise kurumun sahip olduğu kaynakların ve varlıkların korunmasını, mali tabloların ve bilgilerinin doğruluğunu araştırmak ve kurumun faaliyetlerinin verimliliğini arttırmak, kurum tarafından belirlenen yönetim anlayışına bağlılığın teşvik edilmesi amacıyla onaylanan ve uygulanan bütün önlemleri ve teknikleri kapsamaktadır (Demir, 2016).

Muhasebe, kurumların varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, kurumların yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişmeleri, kurumların mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemi ile oluşmaktadır. Muhasebe sistemleri, muhasebenin kayıt, kontrol, raporlama ile inceleme ve raporlama fonksiyonlarını içeren bilgisayar, çalışan, evrak kayıt sistemi, hesap planı ve raporlama unsurlarından oluşan bir bütündür. Bu anlamda muhasebenin işlevini yerine getirebilmesi için belirli görevleri bulunmaktadır. Muhasebenin fonksiyonları olarak ifade edilen bu görevler kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlamadır. Muhasebe sistemlerinde ilk çalışma, ekonomik faaliyetlerde bulunan tüm kurum ve kuruluşlarda da meydana gelen mali nitelikteki işlemlerin sistemli bir şekilde kayıt altına alınması işlemleridir (Dabbağoğlu, 2009). Muhasebenin bir diğer işlevi olan kontrol, muhasebe biriminin dışında bulunan bölümler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kayıt altına alınmadan önce yürürlükte bulunan yasalara ve yönetmeliklere uygun olup olmadıklarının kontrol edilmesidir.

Muhasebe sistemlerinin denetlenmesinde, muhasebe denetimi, tüm muhasebe türlerinin üretilen sunduğu mali bilgilerin, beklenen amaçları yerine getirebilmesi öncelikle bu bilgilerin doğruluğuna bağlıdır. İşte tüm muhasebe belgelerinin, verilerinin ve bilgilerinin doğruluğu hakkında bir kanıya ulaşmak için geliştirilen muhasebe denetim süreci yalnız bir işlem ya da çalışma şeklinde değil, birbirlerini takip eden işlemler zincirinden oluşmaktadır. Muhasebe denetimi, ticari faaliyetlerle ilgili olayların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili kişi, kurum ya da kuruluşlara bildirmek amacıyla kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir. Muhasebe denetiminde bağımsız uzman denetçi öncelikle muhasebe kayıtlarını ve muhasebe belgelerini analiz ederek kanıt toplar, elde ettiği kanıtlar ile bu verilerle muhasebe birimi tarafından

oluşturulan mali tabloların doğruluğunu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu tespit eder ve elde ettiği sonuçları bir rapor haline getirerek ilgili kişi, kurum ve kuruluşlara sunar. Bu işlemlerin süreci aşağıdaki Şekil 2’de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.



Şekil 2. Muhasebe Denetimi Süreci

Kaynak: <http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>, 22 Nisan 2017.

Muhasebe denetimi, kurum içi ve kurum dışı veri kullanıcılarının sağlıklı ve doğru bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu durum kurumun finansal tablolarının güvenilirlik seviyesini artırmaktadır. Muhasebe sistemlerinin denetlenmesinde denetim çalışmalarının içeriğinin tespit edilmesinde en büyük dayanak kurumun sahip olduğu iç kontrol yapısıdır. Denetim yapılacak olan kurumda iç kontrol yapısının güçlü ve yeterli olması kontrol riskini düşürerek, denetçinin daha az örnek üzerinde çalışmasına neden olacaktır. Ancak denetim yapılacak kurum yeterli oranda bir iç kontrol sistemine sahip değilse kontrol riski artacağından dolayı denetçi daha fazla kanıt aramak durumunda kalacaktır. Bu durum kurumların sahip olduğu iç kontrol yapılarının denetim işlemi ile oldukça sıkı bir ilişkisi olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

2. İÇ DENETİM

2.1. İç Denetim Kavramı ve Tanımı

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirme ve geliştirme amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” tanımı Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan ve kabul edilen bir tanım olarak belirtilmiştir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2004).

Adiloğlu’ nun 2011 yılındaki araştırmasına göre, kurumların mali nitelikte olan veya olmayan çalışmalarının incelenmesi ile bu çalışmaların değerlendirilmesi sonucu yapılmakta olan denetim süreci iç denetimi ifade etmektedir. İç denetim, örgüte hizmette bulunmak, kurum çalışmaları gözden geçirmek ve değerlendirme amaçlı kurum içinde meydana getirilen bağımsız bir değerlendirme işlevidir. İç denetimdeki asıl amaç, kurum varlıklarını oluşabilecek tüm zararlara karşı koruma, kurum çalışmalarının belirli politikalar ile ahenk içinde yürütüldüğünü ya da yürütülmediğini araştırma, önleyici ve düzeltici çalışmalar yapmaktır (Adiloğlu, 2011).

Kurumların çalışmalarını geliştirme ve var olan çalışmalarını değerli hale getirme amacı ile oluşturulan bağımsız, objektif, teminat ve danışmanlık hizmeti sunan danışman ekibi, bölüm, birim ya da diğer uygulayıcıları kapsamaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010). İç denetim çalışmalarının sağladığı danışmanlık ve teminat çalışmalarının birlikte yürütülmesi, diğer denetim çalışmalarından ayıran en önemli farktır. İç denetim, kurumda yer alan yönetimin bir bölümü olmasına rağmen, işlevsel açıdan bağımsızlığı olan bir yapı olarak çalışmalarda bulunmakta ve bu nedenden dolayı kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verilebilirlik düşüncesinin oluşmasında büyük katkılara yol açmaktadır (Yalman, 2015). İç denetimde ayrıca, kişisel işlemleri inceleme yerine, yapı açısından bir denetim çalışmasına dayanarak, program sonuçlarındaki niteliğe önem vermektedir.

Kurumlarda ve kuruluşlarda iç denetim, kontrol ve risk değerlendirme çalışmalarını destekler, kurum çalışmalarını takip eder, bu çalışmalara dair kontrol ve risk çalışmaları ile alakalı tekliflerde bulunur, iç kontrol yapılarının uygunluk ve etkinliklerini ölçer. İç denetim çalışmalarının içeriği, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, bilgi teknolojileri ve mali denetim şeklindeki farklı denetim faaliyetlerini kapsamaktadır. İç denetim kurumsal yönetimdeki kaliteyi geliştirerek, kurumlarda yer alan kurumsal değeri arttıracaklarını ve kuruma yatırımda bulunan pay ve çıkar sahipleri açısından teminat sağlayarak, onların haklarını koruyucu nitelikte olacağı ifade edilmiştir (Adiloğlu, 2011).

Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iç denetim kurumlarda son derece önemlidir. İç denetimden gelecek olan raporlar üst yönetimin iç kontrolle ilgili kararlarını almasında önemli derecede etkili olur. İç denetim biriminin örgütsel görev dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilebilir:

Tablo 2. İç Denetim Biriminin Örgütsel Görev Dağılımı

Kurum Yapısı	Örgütsel Görev Dağılımı
Yönetim Kurulu Başkanı	İç denetim raporlama yapar.
Yönetim Kurulu	İç denetim raporlama yapar.
Üretim Birimi	İç denetimin denetim alanıdır.
Satış Birimi	İç denetimin denetim alanıdır.
Muhasebe Birimi	İç denetimin denetim alanıdır.

İç denetim faaliyeti teftiş faaliyetinden farklıdır. Hata tespiti yapmaz ve cezalandırmada bulunmaz. İç denetim incelenen konuları değerlendirir ve tavsiyelerde bulunur. İç denetim raporlarını takip edip etmemek yönetime kalmıştır ve sorumluluk yönetime aittir.

2.2. İç Denetimin Önemi

Kurum yönetiminde, denetim sonucu elde edilen bilgiler ile teminat ve danışmanlık hizmeti, iç denetim ile sağlanmaktadır. Denetim neticesinde kurum yönetimi, kurumun hedef ve amaçlarına uygun olacak şekilde kaynakların iktisadi, verimli ve etkin bir biçimde kullanıldığı ya da kullanılmadığını, kurum çalışmalarının mevzuata uygunluğunu, kurum varlıklarının korunmasını, kurumun üretmiş olduğu bilgilerin güvenilirliği hakkında teminat ve danışmanlık sağlamış olur. Sağlanan bu teminat ve danışmanlık çalışmaları topluma, devlete ve kurum ile alakalı kişi ve kuruluşlar açısından elde edilmiş olur (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010). İç denetim, disiplinli ve devamlı, risk değerlemesine dayalı bir denetim anlayışı içerisinde olduğundan kurumlar açısından etkin bir risk yönetimin oluşturulmasında ciddi bir rol oynamaktadır.

Günümüzde iç denetim, kurumların hedeflerine erişmesinde yönetimin esas yardımcılarından biri halini almıştır ve önemi gün geçtikçe daha da fazlalaşan bir fonksiyon olmuştur. İç denetim, hata ve kişi merkezli klasik yaklaşımların vazgeçildiği, süreç merkezli yeni yaklaşım ile proaktif bir rol almıştır. Bu yeni fonksiyonun anahtar anlatımı “değer oluşturmak” tır. Öncelikli şekilde kurum yönetimlerinin bu açıdan beklentileri olmalı, daha değişik bir anlatımla yönetimin katma değer beklentisi içinde olması için iç denetimin işlevi ile ilgili yeterli derecede bilgi sahibi olmaları gerekmektedir (Erdoğan ve diğer., 2012). İç denetçilerin yönetimi bilgilendirme ve aydınlatma hakkında ciddi görevleri bulunmaktadır. Sorumluluk ve rollerini ve katma değer yaratma işlevlerini yönetime aktararak, onları bu konular hakkında bilgilendirecek, farkındalık oluşturacak olan kişiler iç denetçilerdir.

2.3. İç Denetim Çeşitleri

İç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler, kurumun mali raporlarındaki verileri değerlendiren mali denetimi, mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere ve mevzuata uygun olup olmadığını

belirlemek amacıyla inceleyen uygunluk denetimi, kurumların görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların etkinlik ve verimlilik derecelendirilmesinin yapıldığı etkinlik ve verimlilik denetimi, denetlenen birimin mali yönetim eksikliklerini usulsüzlük, hile, yolsuzluk gibi düzensizlikler kasten yapılan eylemler tespit etme hile denetimi ve denetlenen birimlerin bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının denetlenmesi bilgi teknolojileri denetimi faaliyet alanlarıdır. İç denetimin çeşitleri aşağıda alt başlıklar halinde belirtilmiştir (Bozkurt, 2012).

2.3.1. Mali Denetim

Bir kurumun mali göstergelerinin, mali durumu ve çalışma neticelerinin dürüst, doğru ve yasal düzenlemelere uygun şekilde yansıtıldığını ya da yansıtılmadığını tespit etme amacıyla yapılan denetime mali denetim denilmektedir. Bu çeşit denetimdeki asıl amaç kurumların mali göstergelerine olan güvenilirliği sağlamaktır (Erkan, 2012). Yapılan denetim sonucu, işlemlerle ilgili hatanın çok fazla olması saptanırsa, kayıtların doğru olması, mevzuata uygun olması ve düzenliliği üzerinde daha çok hesap denetiminin yapılması yararlı olacaktır.

2.3.2. Uygunluk Denetimi

Bir kurumun mali işlemlerinin ve diğer çalışmalarının belirlenen politika, kural ve mevzuata uygun olduğunu ya da olmadığını tespit etmek için yapılan incelemelere, uygunluk denetimi denilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

Uygunluk denetimindeki amaç, denetimi uygulayan kurumların belirli otoritelerce oluşturulmuş kurallara riayet etme düzeylerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde daha evvel belirlenmiş ölçütler olarak onaylanan kurallar, uygulama esnasında iki değişik grup tarafından meydana getirilmektedir. Bu gruplar, devlet kurumları ve kurum tepe yönetimleridir (Bozkurt, 2012). Bu tür denetimler kurumlarda çoğunlukla iç denetçiler tarafınca yapılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konuları dâhilinde uyulması gerekli olan farklı kuralları tespit eder. Bu kurallara uyulduğunu ya da uyulmadığını belirlemek için de kendi personelleri

aracılığı ile denetim yaparlar. Bu denetimin içeriğine özel sektör kurumları ve kamu kurumları da dâhil olmaktadır.

2.3.3. Etkinlik ve Verimlilik Denetimi

Kurumda veya işletmede çalışan kişilerin işlerini uygularken kullandıkları mali, beşeri ve fiziki kaynakların verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik seviyelerinin değerlendirilmesine performans denetimi denilmektedir (Yalman, 2015).

Etkinlik ve Verimlilik denetimi, kurum yönetiminde yer alan tüm basamaklarda gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin uygulanması, kontrol edilmesi ve planlanması kademelerindeki verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerinin değerlendirilmesi olarak açıklanabilir. Bu denetim çeşidi, kurumlarda var olan kaynak yönetiminin kalitesini yükseltmek, iyi yönetim uygulamaları tespit etmek ve geliştirmek için katkı sağlamak amacıyla kurum yöneticilerine destek de bulunur.

2.3.4. Hile (Yolsuzluk) Denetimi

Sahtekârlık, usulsüzlük, hile, yolsuzluk gibi düzensizlikler kasten yapılan eylemlerdir. Bu eylemler yalnızca şiddet tehdidinin oluşmasına ya da fiziki güç kullanımının gerçekleşmesine bağlı olmamaktadır. Hile; hizmet, para ya da mal elde etmek, hizmet kaybından ya da ödeme yapılmasından kaçmak, kişisel ya da iş ile alakalı bir üstünlük sağlamak için çeşitli kurum ve kişilerce yapılabilmektedir. Adiloğlu' nun 2011 yılındaki araştırmasına istinaden, iç denetçilerin de, kurum içerisindeki hilenin potansiyel büyüklüğüyle orantılı olarak iç kontrol yapısının uygunluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesini yaparak, oluşabilecek hilelerin önlenmesi için yönetime yardım etme sorumlulukları vardır.

2.3.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Bilgi teknolojileri denetiminin amacı, kurumların elektronik bilgi yapılarının güvenilirliğinin ve devamlılığının değerlendirilmesi ile bilgi teknolojileri altyapısı içinde yer alan kontrollerin değerlendirilmesidir. Bilgi teknolojileri denetimi, mali denetim, iç kontrol değerlendirmesi biçiminde diğer denetimlere destek olacak biçimde yürütülebileceği gibi, mali ya da iç kontrol ortamı amaçlı oluşabilecek riskleri değerlendirmek için de kullanılabilir (Baskıcı, 2012).

Bilgi teknolojileri denetimi, kurumların elinde bulundurdukları bilgi teknolojisi kaynaklarının değerlendirilmesi basamağıdır. Bu amaç ile bilgi teknolojisiyle alakalı ilkelerin güvende olduğu, bilgisayar verilerinin bütünlük ve doğruluğunun sağlandığı, kurumların faaliyet amaçlarına ulaştığını veya ulaşmadığını özenli bir biçimde tahkik edilmelidir.

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin sağlamış olduğu yararları paralel olarak kurumlardaki verimlilik oranı yükselmiş, daha süratli işlem geliştirme ve dolayısıyla zaman ve maliyetlerden tasarruf elde edilmiştir. Ancak teknolojik alanda oluşan gelişmelere paralel olarak ticari teknik ve yöntemlerindeki yoğun kullanım alanı bulan ve karmaşık bir yapısı bulunan bilgi teknolojilerinin nasıl kontrol altında tutulacağı konusu gündemdeki yerini korumaktadır. Banka ve diğer pek çok kurumda bilgi teknolojileri ve yapıları direkt olarak yönetsel karar alma süreçlerinde kullanılmaya başlanılmıştır. Bu sebeple kurum ve banka yönetimi bakımından bilgi teknolojileri süreci içinde sağlanan ve üretilen bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun elde edilmesi son derece önem arz etmiştir (Hüner, 2014).

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelere bağlı şekilde iç denetim mesleği de büyük oranda etki görmüştür. Bilgi teknolojileri, kurumların gündelik çalışmalarının yürütülmesinden, finansal göstergelerin üretilmesine kadarki pek çok alanda kullanılmaya başlanması, bilgilerin elektronik ortamda işlenerek depolanmasıyla beraber bu elektronik ortamların denetimlerinin yapılmasını gerekli kılmıştır (Önce ve İşgüden, 2012). Denetim süreçlerindeki bilgi teknoloji araçlarının kullanılması ile denetçilerin daha çok özenli davranması ve bilgi teknolojilerinin karmaşıklığı, anlamı ve denetim esnasında kullanılacak verinin geçerli olmasıyla alakalı fikir sahibi olmalarını gerekli kılmıştır.

2.4. İç Denetimin Unsurları

İç denetim, bir kurumun hedeflerine ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan ve kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için oluşturulan, bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken, sistematik ve disiplinli bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İşletme ve kurumlarda meydana getirilen iç denetimin unsurları şu alt başlıklar altında incelenebilir.

2.4.1. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması

Bağımsızlık, iç denetim biriminin diğer kurum çalışmalarında tam anlamıyla bağımsız olmasını ve iç denetim çalışmalarını bağımsız şekilde yürütebilecek ölçüde yeterli bilgi ve etkiye sahip olan bir kişiye bağlılığını gerekli kılmaktadır. Tarafsızlık, iç denetçilerin çalışmalarını yürüttükleri esnada ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir biçimde davranmalarını gerektirir.

İç denetçilerin muhasebe, denetim ve mali konuları ile birlikte sosyal ilişki ve yönetimde de yeterince tecrübe ve bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. İç denetçiler, iç denetim konuları hakkında uzmanlaşarak bağımsız görüş oluşturabilmeleri açısından denetlemiş oldukları çalışmaların meydana getirilmesi veya uygulanması adımlarına katılarak kurum organizasyonu içinde bağımsız bir konumda olması gerekmektedir (Erkan, 2012).

2.4.2. Güvence ve Danışmanlık Faaliyeti Olması

Kaya'nın 2015 yılındaki çalışmasına göre iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri verme biçiminde iki değişik boyutu yer almaktadır. Aslında denetim faaliyetini en klasik şekilde nitelendirebilen ifade, güvence sağlama niteliğidir. Kurumun kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçleri ile alakalı bağımsız bir değerlendirme elde edilmesi amacı ile bulguların objektif bir biçimde

soruşturulmasıdır. Mali yapıya, etkinlik ve verimliliğe, mevzuat ve düzenlemelere riayet etme, bilgi yapıları güvenliğine ve detaylı durum tespit edilmesi amaçlı görevler bu kapsamda verilen örneklerdir. Güvence hizmetleri iç denetçinin, bir süreç, yapı ya da başka bir konu ile ilgili bağımsız görüş ya da kanaat sunabilmesi için, elde olan bulguları objektif bir biçimde değerlendirmesi kapsamaktadır. Danışmanlık hizmetleri ise, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun çalışmalarını geliştirme ve çalışmalara değer katmak için güdülen diğer hizmetleri kapsamaktadır.

2.4.3. Kurumu Bir Bütün Olarak Ele Alması

İç denetim, kurum çalışmalarının etkinliklerinin değerlendirilmesinin beraberinde kurumun iç kontrol, kurumsal yönetim ve risk yönetim süreçlerindeki etkinliği de değerlendirip geliştirerek kurumların hedeflerine erişmesine katkı sağlamaktadır. Bu sebeple kurumların amaçları açısından yeni hedeflerin tespit edilip geliştirilmesinde ciddi katkı sağlamaktadır. İç denetçiler, kurumun hedef ve amaçları ile ilgili bilgi sahibi olmalı ve kurumun gereksinimleri doğrultusunda çalışmalarını geliştirerek, kurum yönetimine danışman olma amacı ile düzenledikleri raporlar içerisinde yönetime geliştirme ve iyileştirme hakkında farklı tekliflerde bulunmaları gerekmektedir (Adiloğlu, 2011).

2.4.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması

Sistematik ve disiplinli bir risk değerlemesine dayalı bir denetim öngörüsünü benimsemiş olan iç denetim, kurum faaliyetlerinde etkin bir risk yönetiminin kurulup geliştirilmesinde yardımcı bulunur. Denetim basamaklarında iç denetçiye, kurum yönetimine ve çalışan kişilere birden fazla görev düşmektedir. Bu konular ayrıntılı bir şekilde Uluslararası İç Denetim Standartlarında açıklanmıştır.

İç denetçiler, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistematik ve disiplinli bir biçimde iç denetim çalışmalarını uygulamaları gerekir (Toroslu, 2014).

2.4.5. Mevzuata, Kurum İçi Usul ve Kurallara Uygunluk

İç denetçiler, kurum varlıklarının yeterli derecede korunduğunu ve korunmadığını araştırmak, kurum üst düzey yönetimince belirlenen prosedür, mevzuat ve politikalara bütün çalışanların uyduğunu ve uymadığını denetim çalışmaları esnasında belirleyip göz önünde tutmaları gerekmektedir (Yalman, 2015). Belirlenen usul ve kuralların denetlenmesinin beraberinde bunların kurumun hedef ve amaçlarına uygun olup olmadığını da devamlı olarak iç denetçilerce kontrol edilerek denetlenmesi gerekir.

2.5. İç Denetim Yaklaşımı Türleri

İç denetçilerin faaliyetlerine katkı sağlayabilecek iç denetim yaklaşımı türleri şunlardır (Uyar, 2013):

- Olay öncesi iç denetim yaklaşımı,
- Risk odaklı iç denetim yaklaşımı,
- Müşteri odaklı iç denetim yaklaşımı.

2.5.1. Olay Öncesi İç Denetim Yaklaşımı

Tehdit ve fırsatları oluşmadan görebilmek, bir olasılık veya durumu daha evvel tahmin ederek ona göre belli çıkarımlar yaparak tedbirler hazırlama, olay öncesi yaklaşımı ifade etmektedir. Daha evvelde yalnızca geçmiş uygulamaların kontrol edilmesinden oluşan tarafı ile reaktif bir süreç olan iç denetim, değer katma ve danışmanlık gibi işlevlerle beraber zamanla proaktif bir süreç haline almıştır. Buna istinaden, iç denetim yenilik ve değişimlere açık ve dinamik, kurumun iş ve işlem dolaşımlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve yönetim yapılarının çalışmalarına bağlantılı olarak oluşabilecek riskleri proaktif bir şekilde önceden tahmin edebilecek bir yapı içerisinde olması gerekmektedir (Uyar, 2013).

İç denetçiler proaktif bir tutum göstererek organizasyon yapısındaki iş sürecinin güvenilirliği, duyarlılığı, kalitesi ve maliyet etkinliklerinin iyileştirilmesi faaliyetlerine daha çok katkı sağlayabilirler.

2.5.2. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı

Risk yönetimi, kurumun hedef ve amaçlarını önleyebilecek her çeşit risklerin tanımlanarak, oluşabilecek ihtimallerin ve etkilerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi, azaltma ya da transfer edilerek, uygun olan iç kontrol noktaları ile risklere karşı gereken tedbirlerin alınmasını kapsayan düzenli bir yönetim sürecidir.

Etkin bir iç denetim yapısının en önemli görevlerinin arasından bir tanesi de, kurum içerisindeki bütün risklerin belirlenerek ve bu riskleri en alt düzeye düşürmek amaçlı uygun tekliflerin geliştirilmesidir. Ananevi davranışlar arasında denetim çalışmaları yalnızca geçmişteki hataların incelenerek, belirlenmiş bir faaliyet ya da kişiyi amaçlayarak yürütülen çalışmaları kapsamaktadır. Şimdiki zamanda denetimin risk merkezli yapılmasıyla kurumların geçmişteki çalışmalarının değerlendirilmesinden ziyade, gelecek dönemde daha iyi şekilde yönetilmesi amaçlı çalışmalar hedef alınmaktadır (Yalman, 2015).

Tablo 3. Geleneksel Yaklaşımın Risk Odaklı Yaklaşım ile Karşılaştırılması

Özellikler	Geleneksel Yaklaşım	Risk Odaklı Yaklaşım
İç Denetim Odağı	İç Kontrol	Ticari Risk
İç Denetim Cevabı	Reaktif, Olay Sonrası, Kesintili, Stratejik Planlama İnisyatiflerinde Denetçiler Gözetmendirlir.	Zorlayıcı, Gerçek Zaman, Sürekli İnceleme, Denetçiler Stratejik Planlarda Katılımcıdırlar.
Risk Değerlendirmesi	Risk Faktörleri	Senaryo Planlaması
İç Denetim Testleri	Önemli Denetimler	Önemli Riskler
İç Denetim	Detay Kontrollerinin	Belirli Ticari Risklerin

Metotları	Bütünlüğünün Vurgulanması	Öneminin Vurgulanması
İç Denetim Önerileri	İç Denetim: <ul style="list-style-type: none"> • Güçlendirilmiş • Faydalı • Etkili/Etkin 	Risk Yönetimi: <ul style="list-style-type: none"> • Riskten Kaçınım/Riski Değiştirin • Riski Paylaşın/Devredin • Riski Denetleyin/Kabul Edin
İç Denetim Raporları	Fonksiyonel Denetimlerin İşaret Edilmesi	Süreç Risklerine İşaret Edilmesi
Kurumda İç Denetimin Rolü	Bağımsız Değer İşlevi	Entegre Risk Yönetimi ve Ortak Yönetim

Kaynak: Yalman, H. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi**, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.

2.5.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, müşteri kendinden sonra gelen bir sonraki süreci kabul ederek, kaliteyi her süreçte meydana getirmek koşuluyla nihai ürünün kusursuz bir biçimde sunularak müşteri memnuniyetini ön plana çıkarır. Müşteri odaklı yaklaşımda, iç denetimde çalışanlar yapının kullanıcısı ile birlikte yoğun bir iletişimde bulunarak, iç denetim birimini, denetlenen birimin iş ortağı gibi kabul ederek, tarafsızlık ve bağımsızlığa dair standartlara zarar vermeden denetlenen ile iş ortaklığı şeklinde ilişki içerisine girebilirler (Yalman, 2015). Bu yaklaşımda, iç denetim birimi, uygunluk denetim çalışması yerine bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamayı kurum içerisinde meydana getirme amacı gütmelidir.

Organizasyon içindeki iletişim, denetim amaçları, yaklaşımı, içeriği ve raporlama politikası hakkında denetlenen kurumun açık bir şekilde haberdar edilmesi, denetim sürecinin stratejik yerlerinde kurum yönetiminin de katılması ve önemli iş süreçleri, riskler, denetim raporunda bulunan uyarıların uygulanması için daha da yapıcı stratejilerin geliştirilerek, denetlenen kuruma denetim sonuçlarının detaylı bir şekilde rapor edilmesi biçiminde sunulabilir (Yalman, 2015). Bu amaç ile kurumlarda oluşturulacak ağ yapıları eşzamanlı ve kesintisiz bir biçimde bilgi toplanmasında

katkıda bulunacağı gibi organizasyon içinde de kaliteli bir iletişim de meydana getirmelidir.

2.6. İç Denetim Süreci

Denetim süreci birbirlerini takip eden kademelerden meydana gelir. iç kaynak kullanarak düzenlenen iç denetim süreci çoğunlukla denetimin planlanmasıyla dış kaynak kullanarak düzenlenen denetim süreciyse müşteri tercihi ve işin kabul edilmesi ile başlamaktadır. Kurumun büyüklüğü, gelişim hızı gibi kurumdan kuruma değişiklik oluşturan iş denetim süreci aşağıdaki gibi sıralanan kademelerden meydana gelmektedir (Özoğlu ve diğer., 2010).

- Denetimde planlama,
- Denetimde yürütülme,
- Denetim sonuçlarının rapor edilmesi,
- Denetim sonuçlarının takip edilmesi.

2.6.1. İç Denetimin Planlanması

Planlama geniş olarak, somut bir çalışmanın gerçeğe dönüştürülmesi amacıyla takip edilecek yolun tespit edilmesidir. Denetim planlaması, denetim düşüncesine erişimde denetçilerin çalışmalarını ne şekilde yürütmeleri gerektiği hakkındaki programı belirtir (Biçer, 2006). İç denetim yöneticisinin kurumun belirlediği hedeflere uygun bir biçimde, iç denetim çalışmalarının tercihlerini tespit eden risk odaklı planlar oluşturmasını gerekli kılmaktadır

İç denetim yöneticisi denetimin kilit unsurlarından birincisi olan planlamayı, ciddi bir mesleki titizlik ve özenle düzenlemelidir. Denetçi yapması gereken planlamada, denetim alanını, denetim evrenini ve riskleri tanımlayıp akabinde risk düzeyine göre denetim alanlarını sıraya koyar.

Diğer bir deyişle denetçi planlama içerisinde (Kaya, 2015):

- Denetim çalışma alanlarını ve amaçlarını tespit etmek,
- Denetlenecek çalışmalar ile alakalı önceki bilgileri araştırmak,
- Denetimin yürütülmesi için gereken kaynakları tespit eder,
- Denetim ile alakalı bilgi gereksinimi hisseden herkes ile iletişim kurar,
- Çalışmalarla ve kontrol prosedürleri hakkında bilgi sahibi olmak için araştırma yapar, önemli ve riskli alanları tespit eder,
- Yapmış olduğu on incelemesine istinaden denetim çalışmalarını detaylı ve yazılı şekilde programlar.

İç yönetim tarafınca hazırlanan denetim planı, inceleme ve onaylama için bir üst yönetime, yönetim kuruluna ya da denetim komitesine takdim edilir. Denetim planının uygulanmasında çoğunlukla üçer aylık ve yıllık dönemler için düzenlenir. Yıllık olarak düzenlenen plan bir yıl süresince yapılacak olan denetim çalışmalarını ve çalışmaların hangi dönem içerisinde oluşturulacağını gösterir (Pehlivanlı, 2010). Üçer aylık olarak düzenlenen planlamaların yıllık planlamalara oranla oluşan riskleri açığa çıkarma ihtimalinin daha çok olduğu ifade edilir.

İyi bir denetim planında; ortakların güvenini artırma, denetim bütçesinin etkin bir biçimde kullanıldığını belirtir, kurumun saygınlığını yükseltir, iç denetçinin motivesini yükseltir, bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarına olan güven duygusunu artırır bu da dolayısıyla bağımsız denetçinin iş yükünde azalma oluşturur (Pehlivanlı, 2010).

Denetim planı kabul edildikten sonra iç denetim yöneticisince her iç denetçiye görevleri yazılı olarak bildirilir. İç denetçinin görevlendirilmesinin ardından iç denetim çalışmasının yürütülme aşaması başlar.

2.6.2. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin yürütülmesi aşamasını bireysel çalışma ve ön çalışma planının hazırlanması ile saha çalışmalarının gerçekleşmesi olarak iki şekilde ele almak mümkündür.

Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı:

Denetçi ön çalışma aşamasında, denetim sırasında kullanacağı etkinlik kâğıtları ile form belgelerinin içeriklerini ve şekillerini belirler. Bireysel çalışma planında iç denetçi, denetim çalışmalarından umulan amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla denetimin içeriğine alınması kabul edilen yüksek riskli alanlara ve bu alanlara ait denetlenmesi gereken dönemleri kapsayan denetim çalışmalarının içeriğini belirlemektedir (Adiloğlu, 2011).

Bu plandaki amaç, denetçinin kurumun hedeflerini, organizasyon yapısını, faaliyetlerini, fiziksel özelliklerini, risk yönetimini, kurumsal ve kontrol yönetim yapılarını, personel yapısını ve bilgi teknolojileri ile alakalı bilgilerin toplanması şeklinde ifade edilir. Diğer bir deyiş ile ön çalışma ve bireysel çalışma planı aşamasındaki amacı, kurumun iç kontrol yapısının tanınması şeklinde ifade edilebilir (Elitaş, 2003'den Akt.: Kaya, 2015). İç kontrol yapısını tanıma aşamasında genellikle üç metottan yararlanır. Bu metotlar; akış şemaları hazırlamak, not almak ve soru formu(anket) uygulama metotlarıdır (Kaval, 2005).

Saha Çalışması:

Denetçi, yapması gereken denetim çalışmasını denetim sahası içerisinde yerine getirir. Saha çalışması denetim testlerinin yapılması, bulguların meydana getirilmesi, buna dair tekliflerin geliştirilmesi, alınan bulgu ve bilgilerin denetim içeriğindeki bölümlerin sorumlularıyla paylaşılması ve kapanış toplantısının uygulanması kademelerinden oluşmaktadır (Kamu İç Denetim Rehberi, 2017).

İç kontrol yapısını inceleyen denetçi, denetim testlerini tatbik etmeye başlar. Denetim testi, iç denetçinin kişisel çalışma planı içerisine almış olduğu kontrol çalışmaları ile alakalı yapının yeterli düzeyde olup olmadığı, çalışıp çalışmadığını

kayıt, süreç ve belgeleri göz önünde bulundurarak değerlendirmesi olarak belirtilir. Denetçi bu aşama sırasında ilk olarak iç kontrol yapısının etkinliğini ölçme amaçlı testleri uygulamaktadır (Şengür, 2005).

Denetçi, iç kontrol yapısını inceleyip kontrol riskini tespit ettikten sonra, maddi doğruluk testlerine başlamaktadır. Maddi doğruluk testleri, mali göstergelerde yer alan açıklama ve tutarların doğruluğu ile alakalı delil elde etmek amacıyla yürütülen denetim prosedürleri olarak açıklanabilir. Maddi doğruluk testleri; çözümsel prosedürler, işlemlerin test edilmesi ve hesapların kalanlarının test edilmesi olarak üç gruba ayrılmaktadır (Hüner, 2014).

Denetçi, denetim sırasında uyguladığı testlerin neticesinde elde etmiş olduğu bulguları yeterli delil ile destekleyerek elde etmiş olduğu bulguları değerlendirip kuruma katkıda bulunacak teklifler geliştirmektedir. Denetçi, denetim sırasında elde ettiği konuları önemiyet seviyesine göre sınıflandırıp bulgu formuna işlemektedir (Şengür, 2005). Denetçi yaptığı denetimin neticesinde belirlemiş olduğu bulgu ve düşüncelerini kayıtlara dayandırması gerekmektedir.

Denetçinin belirlemiş olduğu amaca erişebilmesi için denetçinin toplamış olduğu delilleri güvenilirlik, yeterlilik ve uygunluk olarak üç yönden değerlendirme kapsamına alması gereklidir. Denetim kayıtlarındaki uygunluğun deliller ile denetim amaçları ve ölçütleri arasında mantıklı ve net bir bağlantı olmasını gerektirir (Kepekçi, 1994'den Akt.: Kaya, 2015).

Denetçi, denetim faaliyeti ile elde etmiş olduğu belge ve bilgilerden meydana getirilen teklif ve bulguların tamamlanmasının akabinde kapanış toplantısında konuşulması için denetlenen birime bir yazı eki ile bildirir. Kapanış toplantısından denetlenen birim sorumluları ile karşılıklı olarak görüşülür ve elde edilen neticeler bir tutanak ile belgelendirilerek kayıtlara geçirilir. Bu tartışma ve incelemenin asıl amacı; denetlenen birim sorumluları açısından şahsi konuların gün yüzüne çıkarılması, tespiti, sonuçları ve tavsiyeleri ile alakalı düşüncelerini açıklama olanağı sunarak, elde edilen bilgilerin yanlış anlaşılma ve yorumlara meal vermemesini sağlamaktır (Özoğlu ve diğer., 2010).

2.6.3. Denetim Sonuçların Raporlanması

Denetçinin yaptığı iç denetimde elde etmiş olduğu ciddi farkları ve bu farklar ile ilgili tavsiye ve yorumları yönetime bildirmesinde kullandığı araca iç denetim raporu denilmektedir. İyi bir biçimde düzenlenen iç denetim raporu, iç denetim çalışmalarının etkisini yansıtabilecek güçlü bir araçtır. Denetim raporu taslak rapor ve kesinleşmiş rapor olarak iki düzeyde oluşturulur. Denetçi kapanış toplantısında denetim sırasında elde ettiği öneri ve bulgular hakkında birim sorumlusu ile yapılan görüşmeleri göz önüne bulundurarak taslak raporunu hazırlayıp, belirli bir süre içerisinde inceleyerek cevap vermesi için birim sorumlusuna bildirir (Adiloğlu, 2011). Birim sorumlusu ile denetçi arasında uyuşmazlık varsa denetçi bu durumda kesin raporunda bildirir.

Uluslararası iç denetim standartlarının 2400 numaralı “Sonuçların Raporlanması” başlığındaki bölümde iç denetim raporları ile alakalı bilgiler yer almaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2017). Uluslararası iç denetim standardına göre raporlar, elde edilen neticeler, bulunulan tavsiyeler ve teklif edilen eylem planlılarının yanı sıra görevin amaçlarını ve içeriğini de kapsamak zorundadır. Kesinleşmiş raporda herhangi bir düşünce ya da tavsiye belirtilirken üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer ortakların da beklentileri dikkate alınarak yararlı ve güvenilir bilgilerle desteklenmesi gereklidir.

Önemli konulara odaklanmasından dolayı net bir biçimde ifade edilen iç denetim raporu; ilgili kişilere yeni bir bilgiyi vermekten ziyade kurumsal yapının var olan durumunun fotoğrafını çekmesi açısından güvenilirlik ve doğruluk sağlanmasında kanaat oluşumu meydana getirecektir (Özoğlu ve diğer., 2010). Denetim raporlarının boyutu kurumdan kurumada denetim görevinin kapsamına göre farklılık göstermiş olsa bile her raporda yapılan iç denetimin kapsam, sonuç ve amaçları belirtilmektedir.

İç denetçi raporda kurum çalışmalarının kontrol prosedürlerine uygun olması hakkındaki fikirleri ile beraber kurum hedeflerine erişmek için bu kontrollerin yetersiz olması sebebiyle yeni tekliflerde sunabilir. İç denetim raporu farkına

varılmayı oluşturmak amacıyla bilgilendirme, kabul edilmeyi sağlamak amacıyla ikna ve harekete geçirebilmek için sonuçları elde etmek amaçları doğrultusunda hareket etmelidirler (Eşkazan, 2003'den Akt.: Kaya, 2015).

Tablo 4. İç Denetim Raporu Amaçları

Amaçlar	Anlamları	UNSURLAR
Bilgilendirme	Farkına Varılmayı Yaratmak	Zorlukların veya gelişim fırsatlarının açık ve anlaşılabilir tanımlanması
İkna	Kabul Edilmeyi (Onamayı) Sağlamak	Sonuçlar için gerçek ve inandırıcı destek ile bunların önemi
Sonuçlar Elde Etme	Harekete Sevk Etmek	İhtiyaç duyulan değişikliklere yapıcı ve pratik yaklaşım

Kaynak: Kaya, S. *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.

2.6.4. İzleme

İç denetim standardı (2500.A1.) iç denetim sorumlusunun yönetimin almış olduğu tedbirlerin etkili bir biçimde uygulanmış olmasından ya da üst yönetimin, gereken tedbirleri almama riskini kabul etmesinin onaylamasından emin olmak ve gelişmeleri incelemek için bir izleme süreci kurması kaçınılmazdır (TİDE, 2017). İzleme süreci, tavsiye edilen hareketlerin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek için son derece önemlidir. Kurumda takip sürecinin kimin yetkisinde olduğu tespit edilir. Güleç'e (2000)'e göre denetçi, tespit edilen aksaklık ve sorunların halledildiğinden emin olabilmek için ilgili birimlere şahsi ziyaretlerde bulunarak gözleme yapabilir (Güleç, 2000).

2.7. İç Denetimde Yetki ve Sorumluluklar

Şimdiki dönemde kurum içindeki usulsüzlüklerin açığa çıkarılmasında, şirket yetkililerinin, aynı zamanda iç denetçilerin ve dış denetçilerin sorumlu olduğu

konular eskiye nazaran giderek ehemmiyet arz etmeye başlamıştır. Bu konu ile alakalı esas sorumluluk, ilk olarak kurum yönetimi ve iç denetçilere düşmektedir.

Kurumlarda usulsüzlüklerin meydana gelmesi genellikle, iç kontrol yapısının yetersiz olmasından ya da etkin bir biçimde uygulanmamasından oluşmaktadır. Bu nedenle etkin olarak çalışan iç kontrol yapılarında bu çeşit usulsüzlükleri önleyebilmek muhtemeldir. Diğer taraftan, kurum yönetimin sebep olduğu finansal raporlama usulsüzlükleri ise bağımsız ve etkin çalışan, yeterli düzeyde bilgi sahibi olan iç denetçilere ve bunların bağlı olmuş olduğu iç denetim komitesi tarafınca ciddi derecede azaltılabilir (Baskıcı, 2012).

Hile ve usulsüzlüklerdeki artış, kamu kuruluşları ve mesleki otoriteleri usulsüzlüklerin önüne geçilmesi amacı ile yeni düzenleme getirmelerini zorunlu kılmıştır. Son zamanlarda ve bilhassa ABD (Amerika Birleşik Devletlerinde) oluşan muhasebe usulsüzlüklerinin devamında yapılmış olan bu yeni düzenlemeler, iç kontrol yapılarının güçlenmesi amacıyla önem kazanmıştır.

2.7.1. İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler

Dinamik bir kontrol aracı olan iç denetim çalışmalarını yürüten iç denetçiye yönetim tarafınca birtakım olanakların sunulması ve iç denetçilerin birtakım özellikleri kendilerinde barındırması gerekmektedir. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kepekçi, 1982'den Akt.: Güven, 2008):

- İç denetçilerin gerekli olan mesleki bilgi ve yeterlilik düzeyine sahip olmaları gerekir.
- İç denetçiler görevlerini icra ederken dürüst davranmalıdır.
- İç denetçiler denetim faaliyetlerini yürütürken, mesleğin gerekli kıldığı özeni ve dikkati göstermeleri gerekmektedir.
- İç denetçilerin bağımsızlıklarının sağlanması gereklidir.
- İç denetçilerin yetki, sorumluluk ve görevleri üst yönetim tarafınca genelge, yönetmelik ya da benzeri yazılı dokümanlar ile tanımlanması gereklidir.

2.7.2. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları

İç denetçilerin görev ve sorumlulukları aşağıda belirtilmiş açıklamalar etrafında tespit edilmelidir (Demirbaş, 2005):

- Müşteri taleplerine yönelme,
- Risk yönetimine odaklanma,
- Yapılan işe değer katma,
- Eğitim hizmetleri,
- Danışmanlık,
- Yeni program ve yapı oluşturma kademelerinde önerilerde bulunma,
- Bağımsız dış denetime yardımcı olmadır.

İç denetim bölümünün üstlenmiş olduğu görevleri uygulamak için yapmış olduğu denetim faaliyetleri neticesinde, iç denetim bölümünün esas görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toroslu, 2014):

- Yönetim kurulunun denetim komitesi ile uyumlu bir raporlama sürecini devam ettirmek,
- Kurumun süreçlerini ve kontrol çevresini etkin bir biçimde takip etmek,
- İç kontrol yapısının uygunluğu ve etkinliği hakkında güven vermek,
- Kurumun amaçlarına en iyi şekilde ulaşabilmesini sağlayacak uygun politika ve prosedürlerin belirlenebilmesini teminat altına almak,
- İç kontrolün etkinliği ve uygunluğu hakkındaki düşünceleri denetim komitesine bildirmektir.

İç denetimin kapsam ve amaçlarını, doğal olarak kurumun yapısı, büyüklük düzeyi ve yönetimin bu yönde oluşacak gereksinimleri belirlemektedir. Sağlar ve Tuan (2009)'a göre Oluşan gereksinimleri, mümkün mertebe kurumun çıkarlarına uygun olacak bir şekilde karşılaması gereken iç denetim bölümü aşağıdaki çalışmaları yapmaktan sorumlu tutulur (Sağlar ve Tuan, 2009):

- Kurumların iç ve dış düzenlemeler, şartlar ve mevzuata uygun olup olmadığının kontrol edilmesi,
- Çalışmalar ile alakalı iyileştirme tedbirlerini üst yönetime tavsiye edilmesi,
- Kurum yönetiminin istemiş olduğu özel denetimlerin gerçekleştirilmesi.
- Muhasebe ve iç kontrol yapısının kontrol edilmesi,
- Kurum varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunun araştırılması, hata ve hilelerin açığa çıkarılmasının sağlanması,
- Finansal bilgiler ile çalışmalara dair bilgilerin kontrol edilmesi,
- Kurum içerisinde mali olmayan kontrollerde dâhil olma şartıyla kurum çalışmalarının verimliliği, yeterliliği ve etkinliğinin kontrol edilmesi,
- Kurum yönetiminin düzenleyip sunmuş olduğu her çeşit bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.

2.8. İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi

Denetim ve kontrol kavramları genel olarak aynı kavramlar gibi algılanarak düşünülse de kontrol, denetim kavramından daha önce ve daha geniş içerikli olarak düşünülmesi gereklidir. Çünkü kontrol çalışmalar uygulandığı esnada tatbik edilmektedir.

Etkin bir iç kontrol yapısının olmaması durumunda etkili bir denetimden bahsetmek söz konusu değildir. İç denetimle en çok birbirine benzeyen kavramlardan biri olan iç kontrol olmasının tersine, iç denetim ve iç kontrol arasında büyük farklılıklar yer almaktadır. İç kontrol, farklı sorumlulukları üstlenmesinin yanında bütün kurum çalışanlarını da kapsayan, yalnızca belirli bir zamana dair bir uygulama veya politika değildir. Kurumun her kademesinde devamlılık arz eden bir çalışmadır. Kontrollerin çalışmaların uygulandığı süreçte ve aynı zamanda gerçekleştirilmesinin büyük bir önemi söz konusudur. Ancak bu biçimde verimli, etkin ve kendi kendine çalışan bir iç kontrol yapısından söz etmek mümkündür (Uzun, 2014).

İç denetimin iç kontrolden farkı; iç denetim, ticari ve ticari olmayan organizasyonlar da hatalı kayıtların azaltılması, aktiflerin doğru değerlendirilmesi ve yolsuzlukların

azaltılması konularında bağımsız bir onay mekanizmasına olan ihtiyacı karşılamaktır (Özbek, 2012). İç denetim de iç kontroller ile alakalı yönetim kurulu ve kurum yönetimine bilgi verilerek, değerlendirmeler yapılarak ve tavsiyelerde bulunulur. Sahip olmuş olduğu yetki ve görevlerin tersine, iç denetçi iç kontrol ortamının meydana getirilmesi ve yönetimin etkinliği ile sorumlu tutulmamaktadır. İç denetçi, sadece denetimin başarısı ile sorumlu tutulur (Alptürk, 2008).

İç denetim, iç kontrolün ciddi bir desteğidir. İç denetim, iç kontrol yapısından farklı bir biçimde, kurumun her çeşit çalışmalarının etkinliklerini kontrol etmek, geliştirmek ve kuruma değer kazandırmak için tarafsız ve bağımsız bir biçimde danışmanlık ve güvence hizmeti sunan bir faaliyet olarak ifade edilebilir.

Günümüzde iç kontrol ve iç denetim amaçları, kapsamaları ve rolleri açısından birbirinden farklı bir biçimde değerlendirilmektedir. Birbirlerini tamamlayan özellikte kurumların içyapıları ile alakalı olmaları birbirlerinin ortak yönü olarak ifade edilir. İç denetim, iç kontrolün içinde; lâkin iç kontrolü değerlendiren farklı bir ifade ile iç kontrol sürecinin aynası durumundadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013). Bu sebeple iç denetim ve iç kontrol her biçimde birbirlerinden farklı gibi görünse de birbirlerinin tamamlayan iki kavram şeklinde ele alınması gerekmektedir.

3. KURUMSAL YÖNETİM

3.1. Kurumsal Yönetimin Tanımı

“Kurumsal yönetim, bir kurumun en iyi bir şekilde sevk ve idaresi ve aynı zamanda bu sevk ve idarenin şeffaf bir biçimde izlenebilmesi ve kontrol edilebilmesiyle ilgili ilkeler” şeklinde tanımlanmıştır (Pulaşlı, 2003). Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü yöneticilerinden Bill Witherell ise şu tanımlı yapmaktadır: “Kurumsal yönetim; kurum yönetimi, hissedarlar ve menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerde şeffaflık, adalet ve sorumluluğu sağlayacak kural ve uygulamaları ifade eder” (Witherell, 2002).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), kurumsal yönetimi şu şekilde tanımlamaktadır: “Kurumsal yönetim, bir kurumun yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim, makro ekonomik politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar firmaların faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir ekonomik çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetimin çerçevesi aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır” tanımlı Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü tarafınca tanımlanmıştır (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü [OECD], 2004).

Doğu’ nun 2004 yılındaki araştırmasına göre kurumsal yönetim, bir kurumun idaresinin, mevcut çıkar çatışmalarından mümkün olduğunca soyutlanarak, yasalara, piyasa kurallarına ve yönetim biliminin temel prensiplerine uygun olarak, belirlenen ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesidir (Doğu, 2004).

Kurumsal yönetim tanımlı ilk kez Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yapılmış olsa da Adolf Berle ve Gardiner Means 1932 yılındaki araştırmalarına göre, kurumlarda mülkiyet ile kontrol veya denetimin aynı elde bulunmasının sakıncalarına dikkat çekmiş ve bu iki yetkinin bir birinden ayrılmasının üzerinde durmuştur (Berle ve Means, 1932).

3.2. Kurumsal Yönetimin Önemi

Dünya üzerindeki çeşitli kurumlarda ortaya çıkan finansal krizler ve kurum skandalları kurumsal yönetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Kurumsal yönetimin en önemli özelliği kurumun değerini arttırmaktır. Bu nedenle kurumsal yönetim kurumlar için önemlidir (Darman, 2009).

Kurumsal yönetim ile birlikte kurumda şeffaflığın artmasıyla gelecekteki yatırımcıların, finansal uzmanların ortaklıkları inceleme ve kurumun hisselerinin değerini ölçme imkânları artacaktır. Böylelikle kurum hakkında analizlerde bulunabilip yorum yapabileceklerdir. Finansal uzmanların tahminlerine göre yatırıma yönelen yatırımcılarda uygun kuruma ortak olmayı tercih edecektir. Kurumsal yönetimin kurumun değerini arttırmasıyla birlikte sermayeye ulaşım maliyetlerini de azaltacaktır ve aynı zamanda değeri artan kurumların kredibiliteleri yükselecektir. Yükselmeye birlikte iş olanakları artacak ve finansal etkilerinin olumlu olacağından kurumun cirosu da artacaktır. Piyasada, ticari ilişkilerde bulunulan diğer kurumlara, devlet nezdinde, gelecekteki yatırımcılarla, hisse sahiplerince oluşan güven ortamı ve itibar; ortaklığın iş hacmini, kalıcı ilişkileri ve marka değerini arttıracaktır (Darman, 2009).

Kurumsal yönetim, ekonomik verimliliği arttırmanın anahtar unsurlarından olan kurumun yönetimi, yönetim kurulları, hissedarları, çalışanlar ve diğer çıkar sahipleri arasını içeren zincirleme bir ilişkiyi içerir. Kurumsal yönetim aynı zamanda kurumun hedeflerini belirlediği yapıyı ortaya koyarak, bu hedeflere ulaşmanın ve performans denetiminin araçlarını belirlemektedir (OECD, 1999). Kurumun yapısını oluşturan yönetim kurulu, kurum yöneticileri, çalışanlar ve diğer gruplar kurumsal yönetim anlayışıyla ortak hareket ederek aynı amaç için çalışmaktadırlar. Böyle bir yapıda kurumun değerinin arttığı görülecektir.

Kurumsal yönetim aynı zamanda, kurumun hedeflerine denetim araçlarını belirleyerek ulaşmasını ve bu sayede kurum kaynaklarının etkin kullanılmasını sağlayarak, ortaklıklar ve kurumların etkin sermayeye ulaşmasını sağladığı içinde önemlidir.

3.3. Kurumsal Yönetimin Amaç ve Hedefleri

Kurumların amaçları, onların kuruluş ve var olma nedenlerini açıklar. Çoğunlukla kurumların yöneticilerinin belirlediği ve uygulamak istedikleri amaçlar ve hedefleridir. Kurumların amaçları ve hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bahar, 2011):

- Kar elde etme amacı,
- Topluma fayda sağlama amacı,
- Devamlılık sağlama amacı.

Kurumların sürdürülebilirliğinin yani devamlılığının sağlanması için, kurumların kâr elde ederek topluma fayda sağlama amacını gerçekleştirmesi gerekecektir. Kurumun yukarıda belirtilmiş olan genel amaç ve hedeflerinin dışın da, kurumların özel amaç ve hedefleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bahar, 2011):

- Kaynaklarını amaç ve hedefleri doğrultusunda etkin, iktisadi ve verimli kullanmak,
- Varlık ve kaynaklarını korumak,
- Usulsüzlük ve ihmalleri önlemek,
- Sürdürülebilirlikleri ve rekabet güçlerini arttırmak,
- Hizmet ve ürün kaliteleri arttırmak,
- Değer oluşturma kapasitelerini arttırmak,
- Topluma ve devlete yardımcı olmak,
- Satış gelirlerini arttırmak,
- Yeni buluş, düşüncelere dayalı mal ve hizmet oluşturmak,
- Kurumdaki çalışanları gözetmek ve onlara iyi bir ücret vermek,
- Çalışanlara güvenli bir iş ortamı sağlamak,
- Ulusal veya uluslararası bir kurum olmak,
- İyi bir görüntüye ve markaya sahip olmak,
- Ülkeler arası ilişkileri güçlendirmek vb.

Kurumsal yönetiminin uygulanmasının birçok amaçları ve hedefleri bulunmaktadır. Bu amaçlar ve hedefler Sermaye Piyasası Kurulu açısından da aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sermaye Piyasası Kurulu [SPK], 2006):

- Kurum üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin kötüye kullanımının engellenmesi,
- Yatırımcının haklarının korunması,
- Kurum hissedarlarının adil ve eşit muameleye tabi tutulması,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarının açık olarak belirlenmesi,
- Azınlık haklarının korunması,
- Kurumun faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması,
- Vekâlet maliyetlerinin azaltılması,
- Üst yönetimin hissedarlara ve diğer paydaşlara hesap verme yükümlülüğünün temin edilmesi,
- Büyük hissedarların azınlık hisselerine el koyma tehlikesinin önüne geçilmesi vb.

Görüldüğü gibi kurumsal yönetimin uygulanmasının birçok amaçları ve hedefleri vardır. Kurumsal yönetim kurumla doğrudan veya dolaylı ilişki içerisinde olan tüm grupların haklarını korumaktadır ve başarıyı yakalamak için kurumsal yönetimin amaç ve hedefleri, sadece kar elde etmek olmadığı görülebilecektir.

3.4. Kurumsal Yönetimin İlkeleri

Kurumlar büyüdükçe kamunun güvenini sağlamak için şeffaflaşmak, finansal bilgilerini topluma açıklamak yani topluma karşı hesap verilebilirlik ve topluma karşı dürüst olmak zorundalar. Ekonominin güç kazanması ve kurumların büyümesi, kurumlarda israfın, yolsuzlukların, rüşveti ve kayıt dışılığının önüne geçmekle olabilir. Kurumların, sahiplerinin, yönetim kurularının ve yöneticilerinin toplumun güvenini sağlamaları ve kurumların sürdürülebilirliklerini korumaları gereklidir.

Kurumların bu güveni sağlamlayabilmeleri için kurumsal yönetim ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tartan, 2003):

- Topluma açık olmalı şeffaflık,
- Topluma hesap verilebilir olmaları,
- Dürüst kişilerce yönetilmeli sorumluluk,
- Adalet ve eşitlik.

İyi bir kurumsal yönetimin en önemli unsurları, dürüstlük, sorumluluk, güven, doğruluk, açıklık, hesap verebilme ve şirkete bağlılıktır.

3.4.1. Sorumluluk

Sorumluluk, kurumun yönetim kurulunun ve yöneticilerinin karar ve eylemlerinin mevzuata, toplumsal ve ahlaki değerlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Kurumun faaliyetlerinden ve kararlarından ilk öncelikle yönetim kurulu sorumludur. Bu nedenle yönetim kurulu sorumluluklarını doğru ve dürüst bir şekilde yerine getirmelidir (Stone ve diğer., 1998). Yönetim kurulunun başlıca sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gönenç ve Karadağlı, 2005):

- Kurumun kısa ve uzun vadeli hedeflerini belirlemek,
- Hedeflere ulaştıracak düşüncelerin geliştirilmesine katkı sağlamak,
- Kurumun idari ve mali denetimini sağlamak,
- Kurum çalışanlarının iş ahlak kurallarını belirlemek ve uygulanmasını sağlamak,
- Kurumun hisse sahiplerine ve kurumla ilişki halindeki diğer dışarıdaki ilişkili gruplara karşı yaklaşımını belirlemek,
- Kurumun yönetim kurulu ve diğer üst veya alt tüm yöneticilerin etkin ve verimli çalışmalarını sağlayacak yapı ve işleyişi sağlamak,
- Kurumun tasarruflarının ve faaliyetinin mevzuata uygunluğunu sağlamak vb.

3.4.2. Şeffaflık

Şeffaflık, kurumların mali durumları hakkında doğru ve zamanında açıklama yapılması üzerinde durmaktadır. Kamuoyunun zamanında aydınlatılması, açıklanan bilgilerin eksiksiz, güvenilir, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması, açıklanan bilgilere kolay erişim sağlanması önemlidir. Kamuoyuna açıklanacak bilgilerde olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (SPK, 2006):

- Bilgi açık ve anlaşılır olmalıdır,
- Açıklanan bilgi doğru olmalıdır,
- Bilgi eksiksiz sunulmalıdır,
- Bilgi tam bir tarafsızlık içinde sunulmalı ve kullanıcıları yanıltmamalı,
- Bilgi kullanıcılar tarafından analizler yapmaya imkân sağlamalıdır,
- Bilgiye zamanında erişim olmalıdır,
- Bilgiye erişim düşük maliyette ve kolay olmalıdır.

3.4.3. Adalet ve Eşitlik

Kurumsal yönetim ilkelerinden adalet ve eşitlik ilkesi kurumlarda azınlık ve hissedarlar olmak üzere tüm hissedarların haklarının korunması ve tüm ortaklara adalet çerçevesinde eşit davranılmasıdır. Adalet bir anlamda eşitlik kelimesini temsil eder. Adalet sadece hisse sahiplerine değil, geniş bakılırsa çalışanlara, alacaklılara, müşterilere ve kurumla ilişkili tüm kamuya yönelik olmalıdır. Yönetimin yapmış olduğu eylemlerle ilgili ihtiyaç duyulan bilginin, bu bilgiyi kullanacak olan kurum içi ve dışı ilgililere eşit ve adil bir şekilde yönetimin sunmasıdır. Kurumlarda pay sahiplerinin hakları aşağıdaki gibi birkaç ana başlıkta sıralanabilir (SPK, 2006):

- Temel ortaklık hakları,
- Bilgi alma hakkı,
- Temel yatırımcı haklarıdır.

3.4.4. Hesap Verme Yükümlülüğü

Hesap verme yükümlülüğü, kurumlarda karar veren tüm kişilerin verdikleri kararlar ve yaptıkları faaliyetlerden sorumlu olmaları ve hesap verme zorunluluğudur. Alınan kararların doğruluğunu kanıtlama ve sorumluluğunu kabullenme gerekliliğidir (Öğreten, 2005). Hesap verme yükümlülüğü görüldüğü üzere faaliyet sonrasında kapsamaktadır. Bu ilke yönetim kurulunun üst yöneticilerin etkinliğini ve verimliliğini bağımsız bir biçimde izlemesini ve üst yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü temin edebilmesini sağlamaktadır.

Ayrıca, kurumsal yönetim ilkeleri Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim Formun da tartışılmış ve bu ilkeler katılımcılardan geniş destek bulmuştur. .Bu forumda altı farklı bölüm şeklinde sunulan ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (OECD, 2015):

- Etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması,
- Pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri,
- Kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar,
- Menfaat sahiplerinin rolü,
- Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık,
- Yönetim kurulunun sorumluluklarıdır.

3.5. Kurumsal Yönetim ve Risk

“Risk yönetimi, risklerin yani kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek veya beklenmeyen zararlara yol açabilecek durum ya da olayların tanımlanması, değerlendirilmesi, ve etkisinin kabul edilebilir bir seviyede tutulabilmesi için gerekli kontrollerin uygulanması, gözden geçirilmesi ve raporlanmasını sağlayan bir yönetim sürecidir” şeklinde ifade edilebilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu [İDDK], 2013).

Kurumlarda karar verenlerin gelecekteki belirsizliklerin türleri ve boyutları hakkında hesap edilebilir görüşler bildirebilmeleri için kurum kararlarını belirsizlikten kurtarmaktır ve riskleri olabildiğince azaltmaktır (Aysan, 1974). Kurum kararlarının riskleri hesap edilebilir olmalıdır. Bu nedenle kurumsal yönetim açısında da risk yönetimi önemlidir. Hesapsızca alınan büyük kararların olumsuz sonuçları kurumları iflas eşiğine kadar sürüklediği görülmektedir.

Yöneticiler kurumlarını geleceğe taşıırken otomobil sürücüsüne benzerler. Kurum yöneticilerinin kurumlarını geleceğe taşıırken bu yolda belirli hedefleri vardır ve hedeflere ulaştıracak amaçları vardır. Başlangıçta ve bu yolda ilerlerken düzeltici kararları da vardır. Hedeflere ulaştıracak kararları verirken, ileride karşılaşılabilecekleri tehlikelerle risklerle ilgili öngörülerini de vardır. Bu öngörülerini olmadan sürücü hızını belirleyemez. Kurumsal yönetim olmadan kurumlarda bu sürücüler gibi gelecekle ilgili öngörü yapmakla ve kararlarını almakta zorluk yaşarlar. Bu nedenle kurumsal yönetimin risk odaklı olması, kurumun karşılaşılabileceği tehlikelerin boyutlarını ölçebilmesi ve zararı en aza indirmesini sağlayacak bir risk yönetimi yapısıyla desteklenmesi zorunludur (Price Water House Coopers [PWC] 2006).

Kurumlarda risk yönetimi süreçlerinin aşamaları; kurum hedeflerinin belirlenmesi, olayların yani risklerin tanımlanması ve risklere karşılık verilmesi olarak üç bölüm şeklinde sıralanabilir. Bu risk yönetimi süreçlerinin kurumlarda aşağıda gösterilen beş temel hedefi karşılayıp karşılamadığı değerlendirilmelidir. Risk yönetiminin beş temel hedefi şunlardır (Türedi, 2014):

- Risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve öncelik sırasının tespit edilmesi,
- Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesi,
- Risk azaltma faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması,
- Devamlı izleme faaliyeti yapılması,
- Dönemsel raporlama yapılmasıdır.

3.6. Kurumsal Yönetim ve ENRON Olayı

Dünyanın en büyük yedinci kurumu, ABD'nin en büyük enerji üretim ve dağıtım merkezi ENRON' un 2 Aralık 2001 günü iflas istemesi, Dünya ekonomilerinde ve finansal pazarlarında önce şaşkınlığa sonra ve büyük patlamalara neden oldu. ENRON olayında kurumun son yıllarda yayımlanan yıllık faaliyet raporlarında önemli muhasebe hileleri yapılmış ve halkın aldatılmış olduğu anlaşıldı. 2000 yılı faaliyet raporunda net karın %96'sı gerçekleşmemiş idi. Olayın en çarpıcı yönü bağımsız denetçinin de ENRON' un muhasebe hilelerine göz yummuş olmasıydı (Aysan, 2007).

ENRON' un iflası ve tasfiyesi, Arthur Andersen gibi dünyanın en büyük beşinci ve en ünlü muhasebe kurumunun çökmesi, ENRON yönetim kurulu başkanı ve genel müdürü Kenneth Lay dahil, bir çok üst düzey kurum yöneticilerinin mahkemelerde yargılanmasıdır. ENRON olayı birden bire ortaya çıkmamıştır. 1990 yılı içinde ünlü Mc Kinsey danışmanlık şirketinin enerji uzmanlarından Joseph Skilling'in mali işler sorumlusu olarak işe başlaması, ardından 1997'de Jeffrey Skilling'in kurumun başına genel müdür olarak işe başlaması kurumda bozulmayı hızlandırmıştır. ENRON olayında genel müdür sorumlusunun mahkeme tarafından suçlanmış olduğu muhasebe hileleri aşağıda birkaç başlık altında sıralanabilir (Aysan, 2007):

- ENRON kârlarını olduğundan yüksek göstermek için gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi gösteren muhasebe hilesiyle çıkar sağlamak,
- Mali işler sorumlusuyla birlikte, sözlü yan sözleşmelerle, verilen gizli garantiler ve benzeri hileli yöntemlerle işbirliği yaparak, bile bile ilgilileri aldatmak,
- Kurumun zararını, uydurma yöntemlerle kamuoyundan ve ENRON çalışanlarından saklamak,
- Kurum içinden bilgi edinerek, hisse fiyatlarının dalgalanmalarından kişisel çıkar sağlamak ve bu işlemi 10 kez yapmak.

ENRON olayında kurumsal yönetim açısından ve kurumsal ilkeler ışığında kurumların hedeflerine ulaşmasına giden yolda görülmektedir ki; diğer denetimlerden ziyade kurumların kendi bünyesinde oluşturdukları ve uyguladıkları etkin bir iç kontrol yapısı ve iç denetim olması çok önemli olmakla birlikte, kurumlar dürüst uzman kişilerce yönetilmelidir.

3.7. Kurumsal Yönetimin İç kontrol ve İç Denetim ile İlişkisi

Denetim, sunulan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş kurallara uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunan sistematik bir süreçtir. Kurumsal yönetim, kurum faaliyetlerinin hak sahipleri kamunun menfaatlerinin zarar görmeyecek şekilde, maddi kaynaklar ve insan kaynaklarının etkin ve verimli şekilde kullanılmasının sağlanması ve böylece ortaklar için beklenen kazancı sağlayarak kurumun sürekliliğini mümkün kılan yasa, yönetmelik ve kurum faaliyetlerinin bütünleştirilmesidir (Arslantaş, 2000). Bu nedenle kurumsal yönetim kurumların hedeflerine ulaşması için, yönetim kuralları ve üst yönetim için kurum ve ortaklarının çıkarları doğrultusunda teşvikler sağlayarak etkin denetimi kolaylaştırmalıdır (Türedi, 2014).

Kurumların kurumsal ilkelere uygun yönetilebilmesi ve ortaklar ile diğer ilişkili olduğu grupların haklarının korunabilmesi için, yönetimin etkili ve verimli uygulanabilen bir iç kontrol yapısının ve diğer denetimlerden ziyade kurum içinde etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulması önemlidir. Kurumsal yönetim çeşitli nedenlerle ortaya çıkmıştır. Bu nedenlerden bir kaçı aşağıda sıralanabilir (Gürbüz ve Engincan, 2004):

- Hileli iflaslar ve kurumlarda yolsuzlukların artması,
- Hisse senedi sahipliğinin artması,
- Sermaye piyasaları arasındaki rekabetin artması,
- Uluslararası sermaye hareketlerinin artması vb.

Görüldüğü üzere kurumsal yönetimin çıkış nedenlerinden biri olan, kurumlarda hileli iflaslar ve kurumlarda yolsuzluklar gibi durumların artması, kurumlarda iç kontrol yapısının kurularak uygulanmasını ve etkin bir iç denetim ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Böylelikle hata, hile, yolsuzluk gibi olumsuzluklar azaltılarak yönetime ve ortaklar ile diğer ilişkili gruplara daha güvenilir ve doğru bilgiler ulaşılmış olur.

Ayrıca, mali tabloların doğru ve güvenilir olması yatırımcılar için tercihlerini yaparken doğru karar almalarını sağlar. Yanlış, kötü ve yanıltıcı hazırlanmış tablolar bir taraftan ekonomik gelişmeyi önlerken bir taraftan da yatırımcıların ve kurumla diğer ilişkili içinde bulunan grupların güvenini kaybettirecektir ve kamu düzenini de olumsuz etkileyecektir. Sunulan mali tablolar denetlenmemişse bu bilgiler bir anlam ifade etmeyecektir.

4. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİNİN KURUMLARIN HEDEFLERE ULAŞMASINDAKİ ÖNEMİ

4.1. Genel Bakış

Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin önemine dair aşağıda alt başlıklar halinde incelemelerde bulunulmuştur. Bu başlıklar şunlardır:

- Kurumsal yönetim, risk ve hedefler yönünden incelenmesi,
- Kurumlarda iç kontrol ve iç denetim ilişkisinin incelenmesi,
- İç kontrol ve iç denetim ilişkisinin vaka örnekleri incelemesi.

4.1.1. Kurumsal Yönetim, Risk ve Hedefler Yönünden İncelenmesi

Yönetimin tutumu, usuller ve hedeflere ulaşmasına yeterli bir güvence sağlayan önlemler dâhil olmak üzere, kurumlarda kurumsal yönetime katkı sağlayan iç kontrol yapıları ve iç denetim yönünden hedefleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alptürk, 2008):

- Örgütün işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik verimli ve etkin faaliyetler ile kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirilmesi,
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin kurallarına uyulması,
- Kaynakların savurganlıktan, ihmallerden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

İç kontrol ve iç denetim, kurumların hedeflerine ulaşmasında üst yönetime ve idarecilere makul bir güvence sağladığı için, iyi bir kurumsal yönetim için önemlidir. Kurum bu süreçte ilerlerken iç ve dış etkenlere maruz kalabilir. İç etkenlere kurum çalışanlarını örnek verebiliriz. Kişilerin ahlaki değerleri, karakter özellikleri, bilgi ve yetkinlikleri iç kontrolün etkinliği ile doğrudan etkilidir. İnsanların içsel özellikleri kontrol edilemez. Dış etken olarak ekonomik krizi örnek verebiliriz, bunu da tam anlamıyla kontrol etmek mümkün değildir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim kesin değil makul bir güvence sağlar (Kepekçi, 1982).

Kurumlarda, özel sektörlerde amaç genellikle iş ortakların elde ettiği karı arttırmakken, kamu sektöründe ise amaç genellikle bulunduğu sektörde bir hizmetin yerine getirilmesi veya kamunun yararını sağlayan bir faydaya ulaşmaktır. Burada yönetimin sorumluluğu kullanılan kaynakların verimli sonuçlara ulaşmasını sağlamaktır. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim özel sektör olduğu kadar kamu sektörünü de ilgilendirir ve kurumlar hedeflerine ulaşmak için iç kontrol yapısını kullanırlar. İç kontrol yapısındaki amaç kurumların, varlıkların korunmasını, faaliyetlerin etkin ve verimli olmasını, mali raporların verilerin güvenilirliği ve ilgili mevzuatlara vb. gibi hedeflerine uygun bir şekilde ulaşmasını sağlar. Bu amaçlarda kurumların hedeflerine ulaşmalarında önemlidir. İç denetimdeki amaç ise, kurumlara yönetimlerinde güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olmasıdır (Yereli, 2014).

İç kontrol, kurumların tüm birimleri belirli faaliyetlerini yerine getirirken her birimin diğer faaliyetleri ile birleşerek birim hedeflerine ve böylelikle kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlar. Görevlerin etkin bir biçimde yerine getirilmesinden ise çalışanlar sorumludur. İyi bir kurumsal yönetim ve iç kontrol faaliyetlerinin etkin yürütülmesi sürecinde, üst yönetimin ve idarecilerin karşılaşacakları riskleri, kurumun hedeflerine ulaşılması yönündeki faaliyetlerinin kapsamalarını anlamalarına, ilgili yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uyma, mali raporların güvenilir hazırlanmasına ve çalışanların iç kontrol uygulamasındaki sorumluluklarına, bilgi, tecrübe ve yetkiye sahip olmalarına da bağlıdır (Toroslu, 2014).

İç kontrol ve iç denetim çalışmalarına kurum yönetiminin ve çalışanların inanması gereklidir. İç kontrol temelinde aslında kurumsal yönetim ilkelerini kapsayan kurumlardaki adalet, bağlılık, güven, dürüstlük, sadakat gibi ahlaki değerlerle elde edilebilir (Tartan,2003). İç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilirken de iç denetim önemli rol oynamaktadır. Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iç kontrolün iç denetim üzerindeki etkisi önemlidir. İç kontrol sisteminin etkinliği aynı zamanda denetim çalışmalarının kapsamını ve derinliğine etki eder. İyi bir iç kontrol sistemi muhasebe denetimlerini de kolaylaştırır.

Etkin bir iç kontrol ve iç denetim, kurumların kurumsal yapılarını yeniden düzenlemelerini gerekli kılar. İç denetim biriminde görev alacak personellerin alanında uzman, eğitilmiş ve tecrübeli kişiler olması önemlidir. Kurumlarda görevlerin ayrılığı ilkesi gereği sorumlulukların belirlenmesi, yönetim prosedürlerin belirlenmesi, uyulacak yöntemlerin belirlenerek uygulamaya konulması gereklidir (Toroslu, 2014). Bu ilkeler etkin bir iç kontrol ve iç denetim ilişkisinde kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iyi bir kurumsal yönetim içinde önemlidir.

Ayrıca kurumların enron örneği misali, sektörler arasında iyi görünmek, alacakları ücretleri garantiye almak veya ilişkili kamu kurumları arasında iyi bir intiba bırakmak vb. gibi hedeflerine ulaşması için üst yöneticiler mali tabloların güzel görünmesini isteyeceklerdir. Bu istek doğru ve gerçeği yansıtan bir mali tablo olduğu takdirde bir anlam ifade edecektir. Aksi takdirde rakamlar ve düzenlenen tüm mali tablolar hiçbir şey ifade etmeyecektir (Aysan, 2007).

Örneğin, bazı durumlarda da özellikle alt yönetici pozisyonundaki kişiler piyasaya olan nakit, kredi veya kumar gibi borçlarından dolayı yetkilerini kötüye kullanarak para ihtiyaçlarında karşılamak gibi kasadan nakit hırsızlığı gibi hileye başvurabilirler. Kurumlarda eğer iyi bir iç kontrol yapısı ve iç denetim yoksa bu fırsatı bilen herhangi bir çalışan hileye başvurabilecektir. İyi bir iç kontrol ve iç denetim yüzde yüz mutlak bir güvence vermese de makul bir güvence vereceğinden

bu durumları kısıtlayacak minimuma indirecek ve iyi bir kurumsal yönetimi sağlayacaktır.

Bu gibi kurumlarda, etkin bir iç kontrol ve iç denetimin olmadığını ve günümüzde yapılan diğer denetimlerin sadece yüzeysel rakamlarla ilgilendiği, fiziksel tamlıkla ilgilenemediği için yetersiz kaldığı görülecektir. Bu nedenle kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iyi bir kurumsal yönetim için iç kontrol ve iç denetim önemlidir. Etkin bir iç kontrol ve iç denetim olmadığında yolsuzluklar, hileler her türlü kaçak ziyanın önü ardı hala kapanmayacaktır (Aysan, 2007).

İç denetiminin etkinliğinin olmadığı kurumlarda, mali tablolardaki rakamların gerçeği yansıtması hile, usulsüzlüklerden veya personel hatalarından kaynaklanmaktadır. Buradaki hatadan kasıt, yapılan hatalar kasıtlı hileleri gizlemek içinde yapılmış olabilir veya ihmal, dikkatsizlik, dalgınlık gibi nedenlerden dolayı da olabilir. Örneğin, uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında olması gereken bir hesap kalemi kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında yer alması gibi bir hatada yapılmış olabilir. Yada stokların maliyeti hesaplanırken yapılan kasıtlı hileler olabilir. Stoklar arasındaki hileli transferler, maliyetlerdeki hileli oynamalar olabilir, demirbaş ve amortisman hesaplarındaki karışıklıklar gibi bu durumlar mali tabloların gerçeği yansıtmasına neden olup kar/zarar hesapları tüm verileri etkileyecektir. Bu nedenle de kurumlarda etkin iç kontrol yapısı ve iç denetim var olması kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iyi bir kurumsal yönetime katkı sağlayacaktır (Aysan, 2007).

İç kontrol ve iç denetim temelde kurumsal yönetime dayanır ve kurumsal yönetimin etkin uygulanıp uygulanmadığını saptamaya çalışır. Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol ilişkileri arasında da sıkı zincirleme bir bağ vardır. Bu üçlü birbirinden ayrılmaz bir bütünü oluşturur ve kurumlarda ne kadar etkinse iç denetimin kalitesini o yönde olumlu etkiler. Bu ilişki kurumların hedeflerine ulaşmasında önemlidir. Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden her risk için kontrol tedbirlerinin alınarak iç kontrol yapısının oluşturulması önemlidir. Riske cevap verme tüm yönetim

sisteminin temeli olmalıdır. Risk yönetiminde riske cevap vermek kurumlar için çok önemlidir. Buda kurumsal yönetimin gerekliliklerindedir (Alptürk, 2008).

Risk yönetimi, kurumsal yönetimi ve iç kontrol sistemini üst yönetim kurar. Kurumlarda örneğin, risk yönetim süreci oluşturulmamış ise yönetim bunu oluşturmalıdır. İç kontrol değerlendirilmelerinin sonuçları üst yönetime bilgilendirilmeli ve yine üst yönetim talimatları alınmalıdır.

İç kontrol yapısı sorunların ortadan kaldırılması amacına yanıt vermek için yönetime sinyaller veren riskleri belirlemek için gösterge olur (Burtseva, 2016). Bu riskler için, COSO, Report Risk Değerlendirmesi konusunu 3 şekilde ele almıştır. 1-Risk Belirlemesi (Tespiti), 2-Risk Analizi ve 3-Değişimin Yönetimi'dir.

COSO çerçevesi ise Risk Değerlendirmesini; 1- Risk Belirleme 2-Risk Analizi ve 3-Risklere Karşılık Verme şeklinde ele almıştır. Risklerin değerlendirilmesi sürecinde, riskler tüm işletmeyi (tüm birimleri) etkileyebilen risklerdir. Kurumlar içerdeki ve dışardaki tüm risk faktörleriyle karşı karşıya kalabileceklerini bilmelidirler (Yılcı, 2015).

COSO Report kurumlar için riskleri iç ve dış faktörleri şöyle sıralamaktadır (Yılcı, 2015):

İç Faktörler:

- İşe alınan personelin niteliği, eğitim yöntemleri ve çalışma isteği kurum içindeki kontrol bilincinin düzeyini etkileyebilir.
- Bilgi sistemleri süreçlerindeki bir bozulma, bir teşebbüsün faaliyetini etkileyebilir.
- Yönetim faaliyetlerindeki bir değişim, uygulanan iç kontrol şeklini etkileyebilir.
- Bir teşebbüsün eylemlerinin niteliği ve varlıklara erişilebilen iş gören, kaynakların kötüye kullanılmasına yardım edebilir.

Dış Faktörler:

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

İç kontrol sürecine bağlı olarak, risk değerlendirilmesi yapılırken tüm kurumu etkileyen risklerin yanı sıra, eylemsel düzeydeki riskleri de belirlemek gerekir. Örneğin, Bir kurum yeni ürün geliştirmek ile ilgili amacı olabilir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, maliyet belirleme ve fiyatlama, satış pazarlama gibi politikalarını kapsayan zincirleme bu süreci kapsayan riskler bu amacın gerçekleşmesini olumsuz yönde etkileyecektir. Risk belirlemesi planlama süreci ile birleşik biçimde sürekli yenilenen bir süreçtir. Doğru bir risk analizi için, öncelikle riski doğuran yukarıda belirtilen temel faktörler dikkate alınmalıdır (Yıllancı, 2015).

Risk odaklı denetim süreci, sistemli ve disipline edilmiş bir yaklaşımdır. Böyle bir yaklaşım olması kurumların hedeflerine ulaşması yönünden önemlidir. İç denetçiler geleneksel denetimden risk odaklı iç denetime geçmelidirler. Kurumlar için iç denetim birimi çok önemli olmasına rağmen çoğunlukla maliyet olarak düşünülür. Eğer faydası maliyetinden çok ise mutlaka iç denetim birimi oluşturulmalıdır. Hilelerin mali etkisi idare edilemeyen riskler, yolsuzluklar, yanlış eksik kayıtlar, yanlış yöntemleri düşünürsek iç denetimin ne kadar önemli olduğu bir kez daha anlaşılabilir.

İşletmeler hızlı değişim gösteren risklere karşı, kurum faaliyetlerini güvenli ve verimli bir şekilde sürdürebilmeleri için risk odaklı iç denetim sürecine geçmelidirler. İç denetçilerin, risklerini belirleyerek ve değerlendirmelerini yaparak

denetimin etkinliğini arttırmaları kurumlar için önemlidir. Risk odaklı iç denetimde denetçiler yöntem planlamada gözlemci değil bizzat katılımcı olmaları denetimin etkinliğini daha da arttırmaktadır. Risk odaklı bir denetim, risklerin tamamen ortadan kaldırılması yerine, risklerin etkin bir şekilde ölçümü ve kontrollerinin yapılarak, kurumların öz kaynak büyüklüğü kadar taşıyabilecekleri riskleri almasıdır. Burada iç denetçiler riskleri yönetebilmeli ve kontrol altına alabilmelidirler (Yılancı, 2015).

Görüldüğü üzere kurumların kaynaklarını amaç ve hedefleri doğrultusunda etkin, iktisadi ve verimli kullanma, varlık ve kaynaklarını korumak, usulsüzlük ve ihmalleri önlemek, sürdürülebilirlikleri ve rekabet güçlerini arttırmak, satış gelirlerini arttırmak, iyi bir markaya sahip olmak, topluma ve devlete yardımcı olmak gibi vb. hedeflerine ulaşması iyi bir kurumsal yönetim gerektirir. Bu nedenle bu hedefleri gerçekleştirebilmek, kurumlarda etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulması ve kurumlarda riskleri en aza indirmek için risk odaklı iç denetim önemlidir.

4.1.2. Kurumlarda İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin İncelenmesi

İç kontrol bir süreç ve bu sürecin sonucuna ulaşmak için kullanılan bir araçtır. Diğer bir ifadeyle iç kontrol kurumların hedeflerine ulaşması ve amaçlarını gerçekleştirirken kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini ilgilendiren ve etkileyen zincirleme bütünleşmiş bir süreçtir (Türedi, 2014).

Bu süreç, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanlarının talepleri olsun öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehditler ve unsuru olabilecek faktörlerin veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir. Süreç, kurumların politika kuralları, el kitapları ve talimat metinleriyle sınırlı olmamakla beraber insanlardan etkilenir(Toroslu,2014). Kurumun her birim ve seviyesinde yer alan insanlar bu sürecin bir parçası olmakla beraber uygulamasından sorumludur.

İç kontrol alanı geniş olmakla birlikte, sadece mali işlemler ve raporlama ile ilgili değildir. Yönetimin, idare süreçlerini, stratejiyi ve kurumun diğer tüm faaliyetlerini kapsayan bir süreçtir. Bu süreç kurumun ihtiyaçlarına uyumlu olmalıdır. İç kontrol kurumların hedeflerini gerçekleştirmelerinin en etkili yoludur. Kurumların iç kontrol sistemleri aynı olmamakla beraber organizasyon yapılarına, yönetim şekline ve sektörlere göre değişir ve her kurumun kendine uygun şekilde özel ihtiyaçlarına göre uygulanmalıdır.

İç kontrol yapısı olağanüstü beklenilmeyen olaylar ortaya çıktığında oluşacak zararları önlemek ve fırsatları değerlendirmek açısından önemli bir süreçtir. İç kontrol yapısı kurumların ana faaliyeti değildir, burada bu ayrımın bilinmesi gerekir. İç kontrol kurumların hedeflerine ulaşmasında destekleyici ve beklenmedik anda oluşabilecek tehditlere karşı uyarıcı yapıdan oluşan bir süreçtir. İç kontrol yapısı hangi kararların alınacağı konusunda, yönetimin yerini alarak hedef belirleyemez. Sadece yöneticiyi doğru bilgiyle destekleyip karar verme sürecinde önemli rol alır. İç kontrolün etkinliğinde en önemli rolü yönetim alır. Yönetimce uygun politikalar oluşturularak ve güvence sağlanarak öngörülecek belirsizliklere önlemler alınmalıdır, burada yönetim sorumludur (Kepekçi, 1982).

Yönetimin iç kontrole karşı tutumu çok önemlidir. İleride kuruma tehdit oluşturabilecek riskleri yönetebilmek için iç kontrol sistemini etkinliğini ve verimliliğini sağlamalıdır. Yönetim iç kontrol sistemini destekleyici tavırlarını bu konudaki ciddiyetini açıkça ortaya koymalı ve kurumdaki tüm kişilere kontroller konusundaki sorumluluklarını aynı ciddiyetle yerine getirmeleri hususunda gereken bilgiyi vermelidir. Yönetim iç kontrol sisteminin uygulanıp uygulanmadığının bilgisini iç denetçiler ve bağımsız denetçilerden alabilir. Yönetim iç kontrol sistemiyle ilgili tüm sorumluluklarını yerine getirirken özellikle iç denetçilerden önemli düzeyde yardım alırlar. İç denetçiler yönetime iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği hakkında belirli aralıklarla yönetime rapor sunmalıdırlar ve böylece sistemin etkin çalışmasına katkıda bulunmuş olurlar. Ancak belirtelim ki iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin iç kontrol sistemi oluşturma sorumlulukları yoktur (Toroslu, 2014).

İç denetim ise, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır (MB, 2003).

Kurumlarda iç denetim denilince, kurumun faaliyetlerine sürekli değer katıp geliştirmekle birlikte, bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olan, objektif, sistematik ve disiplinli olarak yürütülen güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyetidir (Cengiz, 2013). Diğer bir iç denetim tanımına göre; kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerinin planlandığı şekilde etkin ve verimli uygulanıp uygulanmadığını ortaya çıkarmak, varsa risklere karşı alınacak önlemlerin geliştirilmesini sağlamak amacı ile yapılan bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (Türedi, 2015).

İç denetimde olması gereken hususlarsa şu şekilde sıralanmıştır (Özbek, 2016);

- İyi planlanmış bir yasal çerçeve,
- İyi ifade edilmiş misyon ve vizyon,
- Standartlara uygun bir iç denetim metodolojisi ve teknolojik altyapı,
- İyi planlanmış bir insan kaynağı ve eğitim yönetimi,
- Detaylı ve etkili bir iç ve dış iletişim planı,
- Stratejinin uygulanmasının etkin bir şekilde takibi ve revizyon.

Kurumlarda iç denetim kurumun iç kontrol yapısını denetleyen bir güvence sağlama danışmanlık faaliyetidir. Kurumlarda iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişki aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yılmaz, 2009);

- İç denetimde özel sıfat ve nitelikli görevliler sorumluyken, iç kontrolde tüm kurum çalışanı sorumludur.

- İç denetim iç kontrol yapısının bir fonksiyonuyken, iç kontrolün bizzat kendisi bir yapıdır.
- İç denetim yönetimin sorumluluğunu üstlenmezken, iç kontrol yönetimin sorumluluğunu üstlenir.
- İç denetimde birim sorumluluğu esasken, iç kontrolde ortak sorumluluk esastır.
- İç denetim kapsamı belli konularken, iç kontrolün kapsamı daha geniştir.
- İç denetimde belirli aralıklarla gözden geçirme varken, iç kontrolde sürekli gözden geçirme esastır.
- İç denetim güvence beyanı vermezken, iç kontrolde üst yönetim, harcama yetkilileri veya strateji geliştirme başkanları verir.
- İç denetim hedefe ulaşmada araçken, iç kontrol hedefe ulaşmada amaçtır.
- İç denetim kurumda ayrı bir birim ve görevken, iç kontrol yönetim sisteminin tamamıdır.
- İç denetim iç kontrolün unsuruyken, iç kontrol kendisi hesap verilebilirlik yapısıdır.
- İç denetimde iç denetçiler karar alma ve uygulama süreçlerinde yer almazken, iç kontrolde çalışanlar yönetimin tüm süreçlerinde bulunur.
- İç denetçiler fonksiyonel olarak bağımsızken, iç kontrolde çalışanlar üst yöneticiye bağlıdır.
- İç denetim üst yöneticinin sorumluluğundayken, iç kontrol yönetimin tümünün sorumluluğundadır.

Görüldüğü gibi iç kontrol ve iç denetim ilişkisi incelendiğinde rolleri açısından farklı görümler de bir birlerini tamamlayan süreçlerdir.

4.1.3. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin Vaka Örnekleri İncelemesi

Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iç kontrol ve iç denetim ilişkisini önemini incelemek için, iç kontrolün zayıf ve iç denetiminin olmadığı birkaç vaka

incelemelerini aşağıda göstermek mümkündür. Bu vaka örnekleri incelemeleri şunlardır:

- *Daimlerin Rüşvet Dosyası Türkiye:* Alman otomobil ve kamyon üreticisi Daimlere 10 yıl boyunca Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 22 ülkede satış yapabilmek için on milyonlarca avro rüşvet dağıttığı iddiasıyla Amerika Birleşik Devletleri Adalet Bakanlığınca dava açılmıştır. Dosyada 2006 yılı sonbaharında Daimlerin Kurumsal Denetim Bölümü'nün İstanbul'da Mercedes Benz Türk'ün merkezinde bir kasa içinde önemli bilgiler bulunan bir dosya bulunduğu açıklanmıştır (Pehlivan, 2010).

Rüşvet soruşturması Daimler kurumundaki denetçi olan David Bazzetta' nın yabancı ülkelerdeki kamu görevlilerine ödeme yapılan gizli hesapların kapatılmasını istemesi üzerine işten atılmasıyla ABD' nin Sermaye Piyasası Kuruluna başvurması üzerine başlatılmıştır. İddianameye göre bu ödemeler kurumun kayıtlarında komisyonlar, özel indirimler ve danışmanlık ücreti olarak gösterilmiştir (Pehlivan, 2010).

Aşırı satış yapmak için rüşvet verme eylemine girmişlerdir. Yönetimin rüşvet verme ve alma durumlarına karşılık sıkı takibi olmalıdır. Kayıtlarda gösterilen komisyonlar, özel indirimler ve danışmanlık ücretleri gibi kalemler iç ve hile denetçilerinin titizlikle arştırmaları gereken kalemlerdir. Denetçilerin rüşvet alıp verme durumlarına karşı hile risklerini denetim plan ve programlarına almaları, mesleki özen ve ahlak kuralları çerçevesinden çıkmamaları önemlidir.

- *İmar Bankası:* 1984 tarihinde Uzan grubu tarafından satın alınan İmar Bankası, 1988 tarihinde yeminli murakıby raporlarında usulsüz uygulamalarla yer almış hatta bankacılık yetkisinin kaldırılması tavsiye edilmiştir. 1989 tarihindeki bankalar yeminli murakıby raporlarında ise, kayıt dışı bankacılık sistemine ve grup kurumlarına kullanılan kredilere vurgu yapılmıştır. Nisan 1990 tarihinde bankalar yeminli murakıby raporunda ise banka

bilançosunda olumlu gelişmeler görüldüğü için denetimden çıkarılması teklif edilmiştir (Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu [BDDK], 2003).

1994-2003 tarihleri arasında ise Kredilerin uzan grubuna kullanılması, Bankacılık işlevinden uzaklaşması, Karlılığın düşmesi ve Likidite sıkışıklığı sebeplerinden yakın gözetime alınmıştır. Temmuz 2003 tarihinde bankacılık sistem kayıtları silinmiş, bilgi sistemi devre dışı bırakılarak yasal defterler ortadan kaldırılmış takip eden günlerde de bankaya devlet tarafından el konulmuş yönetimi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu' na devredilmiştir.25 sanığa dava açılmış, sanıkların bir kısmı hapis cezası ve para cezalarıyla cezalandırılmıştır (BDDK, 2003).

Görüldüğü üzere İmar Bankası olayında, iç kontrol ve iç denetim yapılarının yetersiz olması, banka yazılımına ve kayıt sistemlerine müdahaleler, denetimlerin eksik olması, zamanında yapılan uyarıların ve önerilerin ise siyasi otoriteye takılması gibi nedenlerden dolayı problemler yaşanmıştır. Kurumlarda kuralların işlediği, özellikle bankacılık alanında bağımsızlığı ve özerkliği artırılmış bir yönetim gereklidir. Banka yöneticilerinin almış olduğu olumlu veya olumsuz tüm kararların ayrı bir denetime tabi tutulması gerektiği görülmektedir.

4.2. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisinin Önemi ve Kuruma Sağlamış Olduğu Faydalar

Kurumlara bakıldığında, önemli belgelerin kaybolması, mali kontrol sisteminin olmaması, gereksiz yere karmaşık hale getirilen muhasebe sistemleri, mal varlığındaki fiziki azalışlar kayboluşlar, uzun süredir bekleyen yüksek tutarlı şüpheli alacaklar, dürüst çalışanların pasifleştirilmesi, ahlaki olmayan davranışlarda artışlar, satış ve karlarda meydana gelen hızlı yükselişler ve bu gibi benzeri durumların kurumlarda olması iç kontrol ve iç denetim ihtiyacını daha da önemli hale getirmiş olduğu görülmektedir.

Etkin bir iç kontrol yapısı yukarıda bahsedilen hataların riskini azaltırken, iç denetiminde işlem ve sayı kapsamında azalmayı beraberinde getirecektir. İç denetim ayrıca yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. İç kontrol ve iç denetim; kaliteli mali tablolar üretilmesi ve uygun muhasebe politikaları seçilmesi, iç ve dış denetimde şeffaflığın sağlanması, denetim komitelerinin görevlerini layıkıyla yerine getirilmesi, iç kontrol yapılarının risk değerlendirmelerine elverişli olması ve genel kurul toplantılarında sağlıklı onay mekanizmalarının kurulması ile iyi bir kurumsal yönetimini oluşmasını sağlayacağı için önemlidir (Alptürk, 2008).

Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden iç kontrol ve iç denetimin kuruma katmış olduğu faydalar şöyle sıralanabilir (Korkut, 2014) :

- İç kontrol, muhasebe ve mali raporlamalarda kalite ve sürede düzelmeler görülmesi,
- Yönetime daha açık ve doğru haber akışının sağlanması,
- Mali yapı daha doğru analiz edilebilir hale gelmesi,
- Personelde kuruma karşı olan sadakatin arttığı ve devamsızlıkların azaldığı görülmesi,
- Uzun vadeli geleceğe yönelik planlama yapabilme,
- Geleceğe yönelik dinamik bir yapılaşma,
- Hile ve yolsuzlukların en aza indirildiği görülmesi,
- Departman işlem ve kalite standartlarında artış görülmesi,
- Dürüst çalışanların işe alınmasının sağlanması,
- Olumlu negatiflikten uzak bir çalışma ortamının oluşturulmasına katkı sağlanması,
- Ahlaki davranışların olumlu yönde artmasına katkı sağlanması,
- Yapı içerisindeki haksızlıkların açığa çıkması ve yönetimin bilgilendirilmesinin sağlanması,
- Alıcı ve satıcı kayıtlarında düzelmeler,
- Tahsil edilemeyen alacaklarda azalma vb. gibi kurumların hedeflerine ulaşmasında başarı sağlar.

Tüm kurumların hedeflerine ulaşmasını engelleyen; çalışmada da bahsedilmiş olunan kurumların yolsuzluklar, hileler gibi çeşitli riskleri azaltılamazsa, zarar gören kurumların bu sonuçları ülkelerin ekonomilerini de olumsuz etkileyecektir. Kurumlarda etkin bir iç kontrol yapısı oluşturularak ve iç denetim birimlerinin kurulmasına önem vererek gayret edilmesi önemlidir. Zincirleme etki yaratarak tüm kurumların olumlu yönde zararsız ziyansız yükselişi, bireylerin, gelecek nesillerin, ülkelerin ve ekonominin de yükselişidir.



SONUÇ

Kurumların hedeflerine ulaşması yönünden ve ülkelerin ekonomilerinin gelişmesini engelleyici faktörlerden olan; kurum içi veya gerek kurum dışından yapılan hileler, yolsuzluklar, siyaseti finanse eden özel güçlerin ve ahlak dışı davranışların bir veya bir kaç bireylerce yapılan bu su istimallerin ülkelerin ekonomilerine ve değerlerine ne kadar zarar verdiğini düşünürsek, kurumlar için etkin bir iç kontrol yapısıyla birlikte, iç denetiminin artık ne kadar önemli olduğu görülmektedir.

Kurumların hedeflerine ulaşmasında iç kontrol yapısının oluşturulup iç denetiminin önemli olmasının yanı sıra, ülkelerin ekonomilerinin ilerlemesi ve gelecek nesilleri düşünerek; en başta her alanda adalet ile hükmederek ve ahlaki yapının bozulmaması için toplumsal açıdan bireyler olarak bu duruma el atıp, yolsuzlukların, ahlaksızlıkların, hile ve düzenbazlıkların önüne geçilmelidir. Bunun için, her bir birey olarak görevler teslim edileceği zaman gözü tok, doğru, dürüst, çalışkan, disiplinli, onurlu ve haysiyetli bireylere teslim edilmelidir. Adalet ve ahlakın olmadığı her yerde uzun vadede ve gelecek nesil odaklı kurumsallıktan, büyümeden, vizyon ve hedeflerden bahsedilemeyecektir.

Bir ülkenin ekonomisinin ferah seviyesinin artışı, o ülkenin ahlak yapısının olumlu yönde artış oranı ile bir biriyle doğru orantılıdır. Bir ülkenin ne kadar adalet ve ahlaki değerleri yüksekse o kadar ekonomisi de ve diğer değerleri de güçlü olur. Bir ülkenin ahlaki değerleri yok olup yitirilmişse o ülkenin bırakın ekonomisini iyi olup olmadığını, o ülke elden çıkarılmış yok olmaya mahkum kılınmıştır. Aslında kurumlarda, aynı bu ülke örneğindeki gibidir.

Hileler ve yolsuzlukların temelinde önüne geçmek için, işler her daim adalet ile uzmanına teslim edilmeli, buna fırsat veren kanunlar, meslek hukukları ve yasal tüm eksikliklerin boşlukların ortadan kaldırılarak ve siyaseti yasal olmayan şekilde finanse eden güçlü çıkar grupların önü kesilerek, siyasetin bağımsızlığı sağlanarak, toplum içindeki adaletsiz gelir dağılımlarının önüne geçilerek, toplumsal huzur, refah ve güven sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Adiloğlu, B. (2011). İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Alptürk, E. (2008). Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.1.Baskı.
- Arslantaş, C.C. (2000). Kurumsal Yönetimin Yönetim Kuruluna Yansımaları. OECD. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Aysan, M.A. (2007). Kurumsal Yönetim ve Risk. Corporate Governance, Mart İstanbul: Birinci Baskı.
- Aysan, M.A. (1974). Maliyetler ve İşletme Kararları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Yayın: 27.
- Bahar, E. (2011). İşletme Yönetimi. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Berle, A. ve Means, G.C. (1932). The Modern Corporation and Private Property, 1932; edition revised by Adolf Berle, Columbia University, 1967; Harcourt, Brace and World, New York 1967.
- Bozkurt, N. (2012). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayınevi.
- Çatıkkaş, Ö. ve Yıldırım, E.Ç. (2007). İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenilmesi İçin Hile Belirtileri, İstanbul: MÖDAV Yayınları.
- Erkan, M. (2012). TTK' nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim, İstanbul: Ekin Basım Yayın.
- Gönenç, H. ve Karadağlı, E.C. (2005). Türkiye Sermaye Piyasasında Kurumsal Çeşitlendirme ve Firma Performansı. Yayın:182
- Gürbüz, O. ve Engincan, Y. (2004). Kurumsal Yönetim, Türkiye'deki Durum ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- İDKK, (2013). Kamu İç Denetim Rehberi. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Kaval, H. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Keskin, D. (2006). İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, İstanbul: Beta Yayınları.
- Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. Eskişehir: Eski Şehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Özbek, Ç. (2012). İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol, No:3, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Özoğlu, B., Mercan C. ve Çakıroğlu, S. (2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim. İstanbul: İ.B.B. İç Denetim Başkanlığı Yayınları.
- Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Pulaşlı, H. (2003). Corporate Governance, Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model. Ankara: Ankara Bankacılık ve Ticaret H. Araş. Enstitüsü,2003.
- SPK, (2006). Kurumsal Şirket Yönetimi İyi Şirket Yönetimi için Kurallar ve Kurumlar. Ankara: Editör Coşkun Can Aktan, Yayın: 196.
- Stone, A., Hurley, K. ve Khemani, R.S. (1998). The Business Environment and Corporate Governance: Strengthening Incentives for Private Sector Performance. Business Environment Group, Private Sector Development Department, The World Bank Group,1998.
- Tartan, H. (2003). Hortumun Ucundakiler: Türkiye’de Batan Bankaların Hikâyesi. İstanbul: Toplumsal Dönüşüm Yayınları.
- Toroslu, M.V. (2014). TTK Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim, İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Yılandıcı, F.M. (2015). İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi. Ankara: Detay Yayıncılık.

Sürelî Yayınlar

- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurlar ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1), 83-84.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(1), 7-8.
- Burtseva, K. Y. (2016). Internal Control And Risk Assessment Of The Universities Activity. Science Vector Of Togliatti State University.
- Bozkurt, N. (2011). TÜRMOB Bağımsız Denetimi Eğitimi Ders Notları, İstanbul,41.
- BDDK. (2003, 10 23). Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı. 04 2017, 01 tarihinde tmsf: www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf adresinden alındı.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi : Borsa İstanbul’da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 15(2).
- COSO, (1992). Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission. İç kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu – Internal Control Integrated Framework.
- Dabbağoğlu, K, (2009). İç Kontrol Sistemi, *Journal of Qafqaz University*, 26.
- Demirbaş, M. (2015). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.7,167-188.
- Doğu, M. (2004). Hissedarların Kurumsal Yönetime Bakışı. PTT Sunum, Eylül.
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N. ve Yılcı, M. (2012). Denetim. *T.C. Anadolu Üniversitesi Dergisi*, Yayın No: 2618, 85-86.
- Türedi, Hasan., Ü. Z. (2015, 04). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finans Dergisi*(66), 2.
- Türedi, Hasan. (2014). İşletmelerde İç Kontrol Yapısı. Ders Notları, İstanbul,S.73.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, S.85.

- Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi, 20 Nisan 2017, <http://denetim.bumko.gov.tr/Eklenti/4267,kamuicdenetimplaniveprogramihazirlamarehberidoc.doc?0>.
- Kaya, B. (2014). Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri. 23 Nisan2017,http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=84&Itemid=25.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 220-230.
- Korkut, Y. (2014, 02 13). Hile Denetimi. 04.01.2017 tarihinde muhasebeTR: www.muhasebeTR.com adresinden alındı.
- OECD, (2004). Kurumsal Yönetim. Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü.
- OECD, (2015). Kurumsal Yönetim Formu. 10.04.2015 tarihli G20 Bakanlar ve Merkez Bankasının G20/OECD Kurumsal Yönetim Formu.
- OECD, (1999). Kurumsal Yönetimin İlkeleri. *Principles of Corporate Governance, Paris*, S.11.
- Ömürbek, V. ve Altay, S.Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 379-389.
- Önce, S. ve İşgüden, B. (2012). İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB-100 Örneği. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.17, 39-47.
- Özbek, Ç. (2016). İç Denetim Stratejisi, İç Denetçi Eğitimi, 2016. Antalya : Maliye Bakanlığı. www.csb.gov.tr.
- Pehlivan, İ. (2010, 03 25). Daimlerin Rüşvet Dosyasından Türkiye'de de iki adres çıktı. *Daimlerin Rüşvet Dosyasından Türkiye'de de iki adres çıktı*. Radikal Gazetesi.
- PWC, (2006). Her Yönüyle Kurumsal Risk Yönetimi. *Price Water House Coopers*, Eylül, İstanbul.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-347.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları Araştırma Raporu, Ankara.

- TİDE, (2004). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü. İstanbul: Deloitte.
- Uyar, S. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(2), 37-44.
- Uyar, S. (2013). İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü. *İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi*, S.63.
- Uzun, A. K. (2014). Sherlock Holmes Bir İç Denetçi Midir?. *İç Denetim Dergisi*, (39), 20-24.
- Yereli, A.B. (2014). Yerel Yönetimlerde İç Denetim Sisteminin Yapısal Sorunları.
- Yılmaz, R. (2009). İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi. İçişleri Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Sunumu, [www.strateji.gov.tr/.../ickontrolcalismalari/.../iç%20Kontrol%20ve%20iç%20Denetim%](http://www.strateji.gov.tr/.../ickontrolcalismalari/.../iç%20Kontrol%20ve%20iç%20Denetim%20).
- Witherell, (2002). Kurumsal Yönetim. Bill Witherell Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü OECD Yöneticisi.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (24 Aralık 2003). 25326 sayılı Resmi Gazete.

Tezler

- Acımdı, A. (2007). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baskıcı, Ç. (2012). *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Biçer, A.A. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelik, T. (2010). *Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Darman, G.M. (2009). *Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi*. Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Demir, K. (2016). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Sisteminin Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dursun, G.Ö. (2016). *İç Kontrol Sisteminde Bir Araç Olarak Veri Madenciliğinin Kullanılmasının İşletmenin Bilançosuna Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdem, Z. (2014). *Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Uzmanlığı Tezi, Başbakanlık DPT Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Gezegen, S. (2015). *Bir Yönetim Modeli Olarak, İç Kontrol Uygulamalarının Kurumsal Hedef ve Amaçlara Ulaşmadaki Rolü (Sivas Belediyesi Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güleç, A. (2000). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güven, F.M. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hüner, D.B. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*. Yüksek Lisans Tezi, T.C. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kavcı, R. (2016). *İşletmelerde Satın Alma Sürecinde İç Kontrol Sistemi ve Denetimi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, S. (2015). *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kulak, F. (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Melikyan, L. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öğreten, Ö. (2005). *Kurumsal Yönetim*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şengür, E.D. (2005). *İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkdoğan, N. (2016). *İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasına Yönelik Uygulama ve Sistemin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yalman, H. (2015). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.