



T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

# İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

(Yüksek Lisans Tezi)

ALP AYTAÇ

Bursa, 2014



T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

# İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

(Yüksek Lisans Tezi)

DANIŞMAN: Prof. Dr. Adem ÇABUK


ALP AYTAÇ


Bursa, 2014

T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı'nda 701114007 numaralı Alp AYTAÇ'ın hazırladığı "İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA" konulu Yüksek Lisans ile ilgili tez savunma sınavı, 10.07.2014 günü ..... 15<sup>00</sup> - 16<sup>00</sup> ..... saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının ..... (başarılı/~~başarısız~~) olduğuna ..... (oybirliği/~~oy çokluğu~~) ile karar verilmiştir.

  
Prof. Dr. Adem Çabak  
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu  
Başkanı)  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

  
Prof. Dr. Metin Erdem  
Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

  
Prof. Dr. Ümit Güneş  
Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

10.07/2014

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Alp AYTAÇ  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : İşletme  
Bilim Dalı : Muhasebe – Finansman  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : xi + 166  
Mezuniyet Tarihi : .... / .... / 20.....  
Tez Danışmanı : Prof.Dr.Adem ÇABUK

### **İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE UYGULAMA**

Çalışmamızda, iç kontrol sisteminin firmaların hayatta kalmaları için arz ettiği önem ve bu sistemin etkinliğinin sağlanması için yapılması gerekenler ele alınmıştır. İç kontrol kavramı geçmişten günümüze kadar önemli değişikliklere uğramıştır ve günümüz şartlarında işletmelerin temel yapı taşları arasında yer alır. Sistemin kurulmasının ve etkinliğinin sağlanması için gerekli prosedürlere, firmaların hem iç hem de dış paydaşlarının üzerine düşen görev ve sorumluluklara, iç kontrol hakkında en son çıkan rapor olan COSO raporuna ve gerekli standartlara çalışmada değinilmiştir. Ayrıca Bursa’da yer alan bir firmada iç kontrol sisteminin mevcut yapısı ve olması gereken yapı hakkında öneri uygulama çalışmamızın çıktıları arasındadır. Çalışmanın amacı iç kontrol standartlarının özel sektörde gerekli şekilde uygulanıp uygulanmadığının araştırılması ve iç kontrol sistemin verimliliğini etkileyen faktörlerin olup olmadığının tespitidir.

**Anahtar Sözcükler:** İç Kontrol, COSO, Denetim, İç Denetim

## ABSTRACT

Name and Surname : Alp AYTAÇ  
University : Uludağ University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Business Administration  
Branch : Accounting – Finance  
Degree Awarded : Master  
Page Number : xi + 166  
Degree Date : .... / .... / 20.....  
Supervisor : Prof. Adem ÇABUK

### **ASSESSMENT THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL SYSTEM AND A CASE STUDY**

On our research, it is mentioned why internal control system and its effectiveness is very important for firms that is want to stay alive and what needs to be done. The term ‘Internal Control’ has been changed over years and now it has been one of the corner stones of organizations. It is mentioned on the research, procedures of the establishment of the system and procure effectiveness, roles and responsibilities of firms both internal and external shareholders, Coso report, latest report about Internal Control System, and related standards. Also, present situation and what has to be done about internal control system of firm which is located in Bursa take part the output of the case study. The purpose of this study is to investigate is there enough attention given to the internal control system and is there any factors effect the efficiency of the internal control system in the private sector.

**Keywords:** Internal Control, COSO, Auditing, Internal Auditing

## ÖNSÖZ

Günümüzde büyük bir öneme sahip olan ve gelecekte de daha önemli hale gelecek denetim çalışmaları hem Türkiye hem de Dünya için büyük önem taşımaktadır. Hata ve hilelerin ortaya çıkmasını önlemek ve firma performanslarını arttırmak için önem taşıyan kontrol mekanizmasının önemini kavramamda ve tez konumun oluşmasında yardımcı olan Danışmanım Sayın Prof.Dr. Adem ÇABUK'a, çalışmanın yapılması esnasında bana desteklerini esirgemeyen değerli Hocam Sayın Doç.Dr. Melek EKER'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum. Mesleğe başladığımdan bu zamana kadar bana hem akademik hem de kişisel anlamda yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen değerli Hocalarım Sayın Prof.Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU ve Sayın Yrd.Doç.Dr. Yasemin ERTAN'a da desteklerinden dolayı teşekkürlerimi sunuyorum.

Alp AYTAÇ

07.07.2014

# İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI .....	ii
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ .....	v
KISALTMALAR .....	xi
TABLOLAR .....	xii
ŞEKİLLER .....	xiii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

<b>1. TEMEL KAVRAMLAR .....</b>	<b>3</b>
1.1. DENETÇİ TÜRLERİ .....	6
1.1.1. Bağımsız denetçiler .....	6
1.1.2. İç denetçiler .....	6
1.1.3. Kamu denetçileri .....	7
<b>2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ .....</b>	<b>9</b>
<b>3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI .....</b>	<b>16</b>
3.1. YÖNETSEL KONTROLLER .....	16
3.2. MUHASEBE KONTROLLERİ .....	17
<b>4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ELEMANLARI .....</b>	<b>18</b>
4.1. KONTROL ORTAMI .....	19
4.2. RİSK DEĞERLENDİRMESİ .....	20
4.3. KONTROL PROSEDÜRLERİ .....	22

4.4.	BİLGİ VE İLETİŞİM.....	23
4.5.	İZLEME SÜRECİ.....	25
<b>5.</b>	<b>İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİNİ ARTIRAN OLAYLAR.....</b>	<b>26</b>
5.1.	BARINGS BANK OLAYI .....	26
5.2.	DAIWA BANK OLAYI .....	27
5.3.	ALLIED IRISH BANK OLAYI.....	27
5.4.	SOCIETE GENERALE OLAYI.....	28
<b>6.</b>	<b>İÇ KONTROLÜN GELİŞMESİNE KATKI SAĞLAYAN GELİŞMELER.....</b>	<b>29</b>
6.1.	COSO RAPORU .....	29
<b>6.1.2.</b>	<b>Kontrol Çevresi .....</b>	<b>33</b>
<b>6.1.3.</b>	<b>Risk Değerlendirme .....</b>	<b>38</b>
<b>6.1.4.</b>	<b>Kontrol Faaliyetleri.....</b>	<b>47</b>
<b>6.1.5.</b>	<b>Bilgi ve İletişim .....</b>	<b>56</b>
<b>6.1.6.</b>	<b>İzleme Faaliyetleri.....</b>	<b>66</b>
6.2.	COCO RAPORU .....	72
6.3.	SARBANES-OXLEY OLAYI.....	75
6.4.	INTOSAI REHBERİ.....	77
6.5.	TÜRKİYE’DE 5018 SAYILI KAMU MALİ SİSTEMİ VE KONTROL KANUNU’NUN İÇ KONTROLE GETİRDİKLERİ .....	78
6.6.	İNGİLTERE: TURNBULL RAPORU .....	80



## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLEME VE TASARIM SÜRECİNDE UYGULANMASI GEREKEN KONTROL PROSEDÜRLERİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

<b>1. MUHASEBE KALEMLERİNDE UYULMASI GEREKEN İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ</b> .....	83
1.2. ALINAN ÇEKLER VE VERİLEN ÇEKLER HESABI.....	85
1.3. BANKALAR HESABI.....	86
1.4. ALACAKLAR.....	87
1.5. STOKLAR.....	89
<b>1.5.1. İlk madde ve malzemeler</b> .....	91
<b>1.5.2. Yarı mamuller – Üretim</b> .....	92
<b>1.5.3. Mamuller</b> .....	93
<b>1.5.4. Ticari Mallar</b> .....	94
1.6. MALİ DURAN VARLIKLAR.....	97
1.7. MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	98
1.8. YABANCI KAYNAKLAR.....	101
<b>1.8.1. Mali Borçlar</b> .....	101
<b>1.8.2. Ticari Borçlar</b> .....	102
1.9. ÖZ KAYNAKLAR.....	104
<b>1.9.1. Hisse Senedi İhraç Primleri</b> .....	106
<b>1.9.2. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları</b> .....	107
<b>1.9.3. Yasal Yedekler</b> .....	107
<b>2. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREV VE SORUMLULUKLAR</b> .....	110
2.1. YÖNETİM KURULU.....	110
2.2. ÜST YÖNETİM.....	111

2.3.	DENETİM KOMİTESİ.....	113
2.4.	DİĞER PERSONEL .....	115
2.5.	BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER .....	116
<b>3.</b>	<b>İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TASARIMI .....</b>	<b>117</b>
<b>4.</b>	<b>İÇ KONTROL SİSTEMİNİ DEĞERLEME VE TASARIMINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....</b>	<b>124</b>
4.1.	FİRMA BÜYÜKLÜĞÜ.....	126
4.2.	FİNANSAL DURUM .....	127
4.3.	TİCARİ İŞLEMLERİN KARMAŞIKLIĞI .....	128
4.4.	HIZLI BÜYÜME .....	128
4.5.	İŞLETME YÖNETİMİ .....	129
4.6.	KURUM KÜLTÜRÜ.....	129
4.7.	İÇ KONTROLE YÖNELİK EKSİKLİKLERİN KAMUOYUNA DUYURULMASI .....	130
4.8.	YASAL DÜZENLEMELER VE TEKNOLOJİK GELİŞMELER.....	131
4.9.	PERSONEL DEVİR HIZI .....	132
<b>5.</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİM İÇİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>133</b>
5.1.	BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI.....	135
5.2.	BAĞIMSIZ DENETÇİ TARAFINDAN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN TEST EDİLMESİ .....	137
5.3.	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SON DEĞERLENDİRMESİ.....	139

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİLİĞİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA ÇALIŞMASI

1. UYGULAMA AMACI VE KAPSAMI .....	140
2. ABC GROUP ŞİRKETİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....	140
3. ABC GROUP ŞİRKETİNİN İÇ KONTROLLE İLGİLİ MEVCUT YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ .....	141
SONUÇ .....	156
KAYNAKÇA.....	160

## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants
<b>IIA</b>	: Institute of Internal Auditors
<b>COSO</b>	: Committe of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission
<b>COBIT</b>	: Control Objectives for Information and Related Technology
<b>PCAOB</b>	: Public Company Accounting Oversight Board
<b>FBI</b>	: Federal Bureau of Investigation
<b>Y.Y.</b>	: Yüzyıl
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AIB</b>	: Allied Irish Banks
<b>RMD</b>	: Riske Maruz Değer
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>SWOT</b>	: Strengths, Weakness, Opportunities, Threats
<b>CoCo</b>	: Control Criteria Committee
<b>CEO</b>	: Chief Of Executive Officer
<b>CFO</b>	: Chief of Financial Officer
<b>MDV</b>	: Maddi duran varlık
<b>a.g.e.</b>	: Adı geçen eser
<b>a.g.m</b>	: Adı geçen makale
<b>s.s.</b>	: Sayfadan sayfaya

## TABLÖLAR

Tablo 1: Kontrol Faaliyetleri İlkeler ve Yaklaşımlar.....	48
Tablo 2: Görevlerin Ayrımı İlkesi .....	51
Tablo 3: Bilgi&İletişim ve Diğer İç Kontrol Standartları Arasındaki İlişki.....	57
Tablo 4: CoCo kontrol kriterlerinin COSO bileşenleri içinde gruplandırılması .....	73

## ŞEKİLLER

Şekil 1: Bağımsız, İç Ve Kamu Denetçileri Karşılaştırması .....	8
Şekil 2: COSO Piramidi.....	32
Şekil 3: COSO Küpü.....	32
Şekil 4: Dikey Örgüt Modeli .....	36
Şekil 5: Denetim Risk Süzgeci .....	137

## GİRİŞ

Küreselleşen Dünya'da ekonomik şartlar günden güne değişiklik göstermektedir. Bu değişen şartlar altında firmalar farklı risklerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bunların önlenmesi için firmalar değişen şartlara ayak uydurmalı ve bu risklere karşı önlemlerini önceden almalıdırlar. Bunu yapabilmek için firmalar öncelikle iyi bir yönetim anlayışına sahip olmalıdırlar. İyi yönetim sayesinde firmalar karşılaştıkları riskleri fırsatlara çevirebilme olanağına sahip olabilirler. Bunu başaran firmaların özellikleri incelendiği zaman proaktif oldukları, iyi bir yönetime sahip oldukları ve hepsinden önemlisi sağlam ve güvenilir bir denetim organına sahip oldukları görülmektedir.

Globalleşen Dünya'da ülke sınırları ortadan kalkmaktadır. Bir ülkede yaşanan gelişmeler diğer ülkelerde de aynı şekilde hissedilmekte ve etkileri anında görülmektedir. Bu durum ülkelerin risklere yoğun bir şekilde maruz kaldığının açık bir göstergesidir. Ülkelerin risklere maruz kalması mikro anlamda firmaları da etkilemektedir. Globalleşmeyle birlikte teknolojik gelişmeler de hızlı bir şekilde yaşanmaktadır. Günden güne değişen ekonomik ve teknolojik gelişmeler günün şartlarına ayak uydurmayı zorlaştırmaktadır. Bu şartların sonucu olarak risk değerlendirmesi, izleme ve denetim ve iç kontrol uygulamaları kaçınılmaz hale gelmiştir. Firmaların ve ülkelerin ekonomik olarak ayakta durabilmeleri için denetim ve iç kontrol uygulamalarını etkili ve verimli bir şekilde uygulamaları gerekmektedir.

İç kontrol sistemleri firmaların en alt çalışanından tepe yönetimine kadar uygulanmakta olduğu tüm iş ve işlemlerin yapılabilirliğinin kontrolünü sağlamayı, hata ve hileleri daha ortaya çıkmadan engelleyebilmeyi amaçlayan süreçler bütününden oluşmaktadır. İç kontrol sistemlerini etkin şekilde uygulayabilen firmalarda denetim işlevi yerine getirilmekte, mevcut ve muhtemel riskler ortaya konulmakta, çalışanların yetki ve sorumlulukları net bir şekilde belirlenmektedir. Bu uygulamalar firmaları rakiplerinden bir adım öne geçirmektedir.

Riskleri minimize etmek için günümüzde giderek önem kazanan iç kontrol sisteminin günümüzdeki fonksiyonunun ele alındığı tez çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, iç kontrol sisteminin geçmişten günümüze kadar geçirmiş olduğu değişimler ele alınacaktır. Bunun yanı sıra iç kontrolün temel yapı taşlarına, iç kontrol sisteminin sınıflandırılmasına ve Dünya’da iç kontrolün gelişimine katkı sağlayan oluşumlara, iç kontrol sisteminin tasarımına ve iç kontrol sisteminin önemini arttıran olaylara yer verilmektedir.

İkinci bölümde, iç kontrol sistemini değerlendirme sürecinde uygulanması gereken kontrol prosedürlerine, iç kontrol sistemindeki görev ve sorumluluklara, iç kontrol sisteminin değerlendirme ve tasarımında karşılaşılan sorunlara ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde, Bursa’da yer alan ABC Group firmasında iç kontrol ile ilgili yapılan uygulama çalışmasında yapılanlar yer almaktadır.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

### 1. TEMEL KAVRAMLAR

Risklerin küresel anlamda yoğun olarak hissedildiği 21. Yüzyıl ekonomik şartları kontrol uygulamalarını zorunlu hale getirmiştir. Kontrol uygulamaları, risklerin önceden belirlenmesini, muhtemel fırsatları, işletmelerin aksayan yönlerini ortaya koymaktadır.

Risklerin önceden tespit edilerek bunların fırsatlara çevrilmesi mikro anlamda işletmelerin ayakta kalmasını sağlarken makro anlamda da ülkelerin ekonomik güçlerini geliştirecektir. Küreselleşmenin getirdiği riskler ve yenilikler işletmeleri bu değişen koşullara adapte etmeyi ve işletmelere hayatta kalma çabalarını zorunluluk haline getirmiştir. Önceki dönemlerde işletmeler kar maksimizasyonunu ön planda tutarken günümüz şartlarında işletme değeri maksimizasyonu ön plandadır. İşletme değeri maksimizasyonunun sağlanabilmesi için verimlilik, etkililik, toplam kalite yönetimi, kalite kontrol çemberleri gibi uygulamalar benimsenmeye başlanmıştır. Bunlara ek olarak pazar payını koruma ve geliştirme, müşteri odaklı çalışma, müşterinin değişen ihtiyaçlarına zamanında cevap verebilme gibi işletmelerin hayatta kalabilmesi için büyük önem taşıyan uygulamalar da kullanılmaktadır. Bütün bu çarkın düzgün işleyebilmesi için etkili ve düzgün işleyen bir kontrol mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Herhangi bir şeyin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonuçları kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur. Daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Ne derece amaçlanan sonuçlara uygun davranıldığı ortaya konmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol faaliyetidir.<sup>1</sup>Tanımdan da anlaşılacağı üzere işletme yönetimi belirlenen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılamadığının kontrolünü sağlamalıdır. İşletmenin varmak istediği nokta ile mevcut durum arasında karşılaştırma yapılarak elde edilen sonuçlara göre varsa sapmalar düzeltilmelidir.

---

<sup>1</sup> Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 2. b, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 4

Denetim kavramı günümüz global ekonomisinde daha da ön plana çıkmış ve ekonomi literatürünün vazgeçilmez unsurlarından biri haline gelmiştir. Denetim mekanizmasının kurulmasıyla birlikte işletme yönetimi istenmeyen durumlara karşı önceden hareket edebilme, riskleri önceden belirleyip bunları fırsatlara çevirebilme yeteneklerine sahip olmuştur. Bu kabiliyetlere sahip olan firmalar rakiplerinin karşısında avantajlı konuma geçmeye başlamışlar ve pazar paylarını arttırmaya yönelmişlerdir. Bu sürecin temelinde işletme yönetim kurulu yer almaktadır. Yönetim kurulunun firma çapında uygulayacağı denetim faaliyetleri risklerden kaçınabilmeyi, fırsatlara yönelmeyi sağlamaktadır. Bu sonuçların oluşabilmesi için yönetim kurulu işletme çapında denetim görevini etkili bir şekilde yerine getirmelidir.

Yönetim kurulu denetim görevini farklı yöntemlerle yerine getirir. Amaçlarına göre denetim türleri üçe ayrılır:<sup>2</sup>

- ✓ Faaliyet Denetimi,
- ✓ Muhasebe Denetimi ve
- ✓ Uygunluk Denetimi'dir.

Faaliyet denetimi; işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koymaya veya bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir.<sup>3</sup>

Faaliyet denetiminde, işletmenin tüm yapısı incelenerek mevcut ve muhtemel aksaklıklar ortaya konulur. Yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşmada karşılaşılabilecek engeller ortadan kaldırılmaya ve fırsatlara çevrilmeye çalışılır. Bu denetim türünde tanımdan da anlaşılacağı üzere yönetime bilgi desteği sağlamak ve verilen kararların güvenilirliğini pekiştirmek amaçlanır. Bu sayede belirlenen hedefler diğer çalışanlar tarafından da benimsenerek hedeflere en kısa sürede ulaşılmaya çalışılacaktır.

---

<sup>2</sup> Kaval, a.g.e., s.9

<sup>3</sup> Kaval, a.g.e., s. 9

Denetim türlerinden ikincisi olan muhasebe denetimi ise literatürde finansal durum denetimi, mali tablolar denetimi, finansal tabloların bağımsız denetimi gibi farklı adlarla ele alınmıştır.

Finansal durum denetimi, belirlenen kriterler doğrultusunda işletmenin bütün finansal durumunun ( kayda geçirilen bilgilerin) beyan edilip edilmediğinin kontrolünü sağlamaktadır.<sup>4</sup>

Mali tablolar denetim çalışmasında, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır.<sup>5</sup>

İşletmelerin oluşturduğu finansal tablolar hem iç hem de dış paydaşlar açısından büyük önem taşımaktadır. Doğru ve güvenilir tabloların oluşturulması, şeffaflığı artıracak, asimetrik bilgi dağılımını aşağı çekecek, paydaşların gözünde işletmenin değerini artıracaktır. Aynı zamanda yasal çevre tarafından belirlenen kurallara uyum da işletmeye artı kazandıracak değerler arasındadır. Muhasebe denetiminden verimliliğinin sağlanabilmesi için yönetim kuruluna önemli görevler düşmektedir. İşletme çapında ulaşılabilir hedefler belirlemek, bu hedeflerin çalışanlar tarafından benimsenmesi için motive edici önlemler alması gerekmektedir. Bunların da öncesinde belirlenen hedeflere ulaşılabilmesine kurulun tamamının inanması gerekir. Yönetim kurulunun inanmadan yapacağı tüm işler başarısızlıkla sonuçlanmaya mahkumdur.

Denetim türlerinden üçüncüsü ise uygunluk denetimidir. ‘Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu üst makam işletme içinden olabileceği gibi, işletme dışından da olabilir.’<sup>6</sup> Uygunluk denetiminde, hükümetler tarafından belirlenen politikalar olabileceği gibi, üst yönetici tarafından belirlenen hedeflere ulaşılma derecesi bu denetim türünde dikkat edilecek unsurlara örnek gösterilebilir.

---

<sup>4</sup> Alvin A Arens. - James K Loebbecke, **Auditing**, 8. b, Prentice Hall, New Jersey, 2000, s.11

<sup>5</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2006,s.28

<sup>6</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.b., Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul, 2007, s. 17

Yönetim kurulu tarafından sağlanan denetim çalışmalarının ortak amacı gerek iç gerek dış paydaşların güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayarak işletmenin güvenilirliğini ve tanınırlığını artırmak ve bunun sonucunda da işletme değerini maksimize etmeyi sağlamaktır.

Bundan önceki kısımda denetim türlerinin ne olduğu ve işletmelerin bunları kullanmasındaki amaçlara değinilmiştir. Bundan sonraki kısımda ise denetim türlerini gerçekleştiren denetçi türlerine kısaca değinilecektir.

### 1.1. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.<sup>7</sup> Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine ve konularına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar, ‘ Bağımsız Denetçiler’, ‘ İç Denetçiler’ ve ‘ Kamu Denetçileri’ dir.<sup>8</sup>

#### 1.1.1. Bağımsız denetçiler

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler, eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir. Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri (şekil açısından denetim) ve faaliyet denetimleridir.<sup>9</sup>

#### 1.1.2. İç denetçiler

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir. İç denetçilerin yaptıkları başlıca işler aşağıda sıralanmıştır:<sup>10</sup>

- ✓ İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- ✓ Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirleme

---

<sup>7</sup> Güredin, a.g.e., s.19

<sup>8</sup> Bozkurt, a.g.e., s.31

<sup>9</sup> Güredin, a.g.e., s.19

<sup>10</sup> Bozkurt, a.g.e., s33

- ✓ İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme,
- ✓ İşletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma,
- ✓ İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma,
- ✓ Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme.

İç denetçilerin görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetime sunarlar.

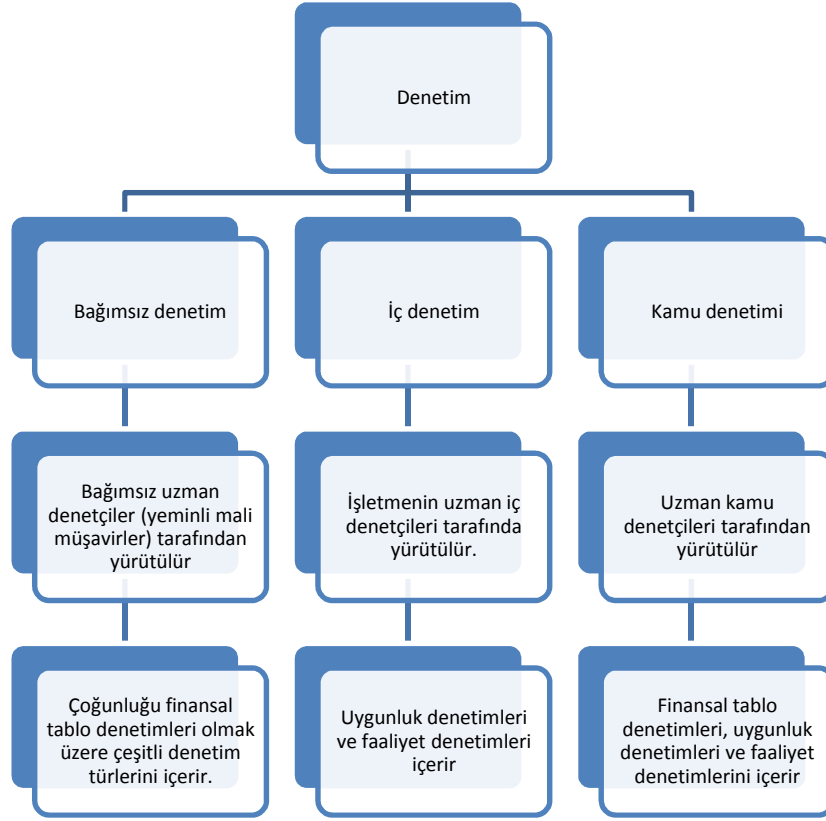
### **1.1.3. Kamu denetçileri**

Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumlarının denetim (teftiş) biriminde görev yapan, devlet adına denetim yapan ve denetim raporunu bağlı olduğu kamu birimine sunan denetçilerdir. Örneğin; Sayıştay Denetçisi, Maliye Müfettişi gibi.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Seval Selimoğlu - Şaban Uzay - Süleyman Uyar – Mehmet Özbirecikli - Aylin Poroy Arsoy - Banu Başar, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. b., T.C. Anadolu Üniversitesi yayını no:2636, Açıköğretim Fakültesi yayını no: 1604, Eskişehir, 2012, s.9

Şekil 1: Bağımsız, İç Ve Kamu Denetçileri Karşılaştırması



(Güredin, a.g.e., s.20)

Denetim mekanizması, işletmelerin temel fonksiyonlarını yerlerine getirirken oluşabilecek aksaklıkların önlenmesini sağlamakta ve gerekli yerlere raporlamayı sağlamaktadır. Denetim işlevi dışarıdan sağlanabileceği gibi işletmelerin iç dinamikleri tarafından da sağlanmaktadır. İç kaynaklardan sağlanan en önemli denetim aracı ‘ İç Kontrol Sistemi’dir.

İç kontrol sistemi ise ‘ İşletmenin yönetim kurulundan, üst yönetiminden ve çalışanlarından etkilenen,<sup>12</sup>

- Raporlamada güvenilirlik,
- Yasal düzenlemelere uygunluk,
- İşlemlerin verimliliği ve etkinliği,

<sup>12</sup> Coso, **Internal Control-Integrated Framework**, 2011, s. 3

gibi süreçlerde işletmeye makul güvence sağlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır.’

Günümüzde daha da çok üstünde durulmaya başlanan iç kontrol sistemi artık işletmeler için vazgeçilmez bir unsur olmaya başlamıştır. İç kontrol sistemi işletmelerin finansal verilerinin güvenilirliği konusunda makul güvence sağlamanın yanında değişen şartlara uyum sağlama, risk faktörlerini önceden belirleme, üçüncü kişilerin gözünde işletmenin değerini arttırmaya da katkı sağlamaktadır.

İç kontrol sisteminin ortaya çıkması geçmişte meydana gelen bazı olayların yaşanması sonucu önemini arttırmıştır. Bu tip olaylara örnek olarak yaşanan ekonomik krizler, batışlarla sonuçlanan işletme olayları örnek verilebilir. Bundan sonraki kısımda iç kontrol sisteminin tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

## **2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

İç kontrol sistemi kavramı geçmişten günümüze kadar birçok kişi tarafından ele alınmıştır.

İşletmelerde etkin bir iç kontrolün tanımlanmasına yönelik çalışmalardan biri de Viktor Z. Brink tarafından yapılmıştır. Viktor Z. Brink, 1946 yılında yayımladığı ve günümüzde de geçerliliğini koruyan ‘İç Denetçi’ başlıklı makalesinde, etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan şartları tanımlamıştır. Brink’e göre etkin bir iç kontrolün başlıca elemanları; zamanında bilgi ulaştıran iyi bir muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçe ve iç denetimlerdir.<sup>13</sup>

Kurumsal anlamda iç kontrole yönelik çalışmalardan biri Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’ne ( American Institute of Certified Public Accountants(AICPA)) aittir. AICPA’nın 1947 yılında yayınlamış olduğu ‘İç Kontrol’ isimli raporda iç kontrol kavramı ‘Bir işletmenin varlığını korumak, muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerinin etkinliğini artırmak ve oluşturulmuş

---

<sup>13</sup>Şaban Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1.b. , Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 1999, ss.6-7

işletme politikalarına uygunluğunu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planlarından oluşmaktadır.<sup>14</sup>

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. Bunun sonucu teoride ve uygulama alanında yeni arayışlara girilmiştir. 1947 yılında AICPA'nın yayınladığı, 'İç Kontrol' isimli yayında aşağıdaki saptamalar yapılmıştır:<sup>15</sup>

- İşletmelerin büyüklüklerinde ve alanlarında meydana gelen karmaşık yapı ve genişleme sonucunda, yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında ortaya çıkan çeşitli raporlar ve analizlere güvenmek zorundadırlar,
- İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam, çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasına neden olacaktır,
- Çeşitli sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde iç kontrol yapısına güvenmeden çalışma durumu ortadan kalkacaktır.

İç kontrolle ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. Denetim Yordamları Komitesinin yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır.<sup>16</sup>

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

İç kontrolün tarihsel gelişimine bakıldığında diğer bir çalışma ise İç Denetçiler Enstitüsü'nün yayınladığı rapordur.

---

<sup>14</sup> Kayahan Tüm - Mehmet Ünsal Memiş, **İç Kontrol**, Karahan Kitabevi, Adana, 2012, ss.95-96

<sup>15</sup> Bozkurt, a.g.e, s. 121

<sup>16</sup> Güredin, a.g.e., s. 316



İç Denetçiler Enstitüsü Raporu ( Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından 1978 yılında yayımlanan ‘‘ İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’’ adlı raporda iç kontrol geniş olarak ele alınmıştır. Raporda iç denetimin faaliyet alanının, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmektedir.<sup>17</sup>

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.<sup>18</sup>

Denetim sürecinde riskler önemli yer tutmaktadır. Bu riskler yeterli derecede saptanamazsa denetimden elde edilen verilerin güvenilirliği tam olmayacaktır. Bu verilerin güvenilir olmasını sağlamak için yönetim kurulu işletme içinde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurmakla yükümlüdür. Aksi takdirde elde edilen verilerin güvenilir olmamasından dolayı işletme paydaşları bu durumdan olumsuz şekilde etkilenecek ve desteklerini çekmeye başlayacaklardır. Ayrıca çalışanlar yönetimin kendilerinden istedikleri görevleri gerekli şekilde yerine getirmemeye başlayacak ve işletme yönetimi kendini zor bir durumun içinde bulacaktır. Bütün bunların yaşanmaması için kurumlar etkin ve verimli bir şekilde işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olmalıdırlar. Bu sistem kimi zaman kurumların gönüllü çalışmalarıyla kimi zamansa devlet zoruyla kurulmaktadır. Kontrol sisteminin kurulması sonucu işletme içinde güven ortamı oluşacak, işletme verimli ve etkili bir şekilde çalışmaya başlayacak ve bu da pazara etki edecektir.

İç kontrol sisteminin gelişiminde ve günümüzde önemini korumasında en önemli olaylardan bir tanesi de COSO raporudur.


Amerika Birleşik Devletleri’nde 1970’li yılların sonu ve 1980’li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeni ile oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu ( National Commission on Fraudulent Financial Reporting – The Treadway Commission), hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeni ile iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğini fark etmiştir. Bu komisyonun çalışmaları, dikkatlerin tekrar iç kontrol üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol

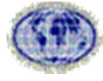
---

<sup>17</sup> Uzay, a.g.e., s.7

<sup>18</sup> Güredin, a.g.e., s.11

kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. “ Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission – Treadway Komisyonu’nu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi ” (COSO) ; iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyon olup aşağıda belirtilen beş profesyonel kuruluş tarafından 1985 yılında kurulmuştur.<sup>19</sup>

 American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)



American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)



Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Enstitüsü)



Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)



Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)<sup>20</sup>

COSO'nun amacı; iç kontrol, etik uygulamalar ve kurumsal yönetim konularına odaklanarak finansal raporlamaların kalitesinin geliştirilmesidir. Bu komite, uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında "İç Kontrol - Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control - Integrated Framework)" isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor ile iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirilmiştir. Bu çalışmanın ismi "Integrated Framework" olmasına rağmen, daha çok komisyonun ismi ile yani "COSO Raporu" olarak anılmaktadır.<sup>21</sup>

İç kontrol sisteminin tarihsel gelişimi ele alındığında meydana gelen önemli olayların sistemin gelişimini etkilediği görülmektedir. Şirket skandalları vb. olaylardan sonra gerek kamu gerekse özel sektör tarafından alınan önlemler, çıkarılan yasalar ve raporlar sistemin önemini daha da artırmıştır. Bu önlemlere örnek olarak COSO raporu, CoCo raporu, Sarbanes-Oxley yasası, INTOSAI ve COBIT modeli ve Türkiye’de 5018 sayılı

<sup>19</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063),( 23.06.2014)

<sup>20</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063),( 23.06.2014)

<sup>21</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063),( 23.06.2014)

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu verilebilir. Bu kısımda bu örneklere kısaca değinilecektir. İleri bölümde bu başlıklar ayrıntılı şekilde ele alınacaktır.

İç kontrol sistemiyle ilgili başta gelen raporlardan olan COSO raporu, iç kontrol sisteminin gelişimine ve sistemin kullanılabilirliğinin artmasına önemli katkı sağlamıştır. Son olarak 2013 yılında güncellenen COSO raporu iç kontrol sistemini 5 ana bileşene ayırmıştır. Bunun yanı sıra firmaların COSO'ya uyum aşamasında dikkat etmesi gereken unsurlar, sistemin işlevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için izlenmesi gereken prosedürler de COSO raporunun içeriğinde yer almaktadır.

Bu raporda iç kontrol aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:<sup>22</sup>

İç kontrol kurumun yönetim kurulundan, yöneticilerinden, diğer personellerden etkilenen,

- İş ve işlemlerin etkililiği ve verimliliği,
- Raporlamanın güvenilirliği,
- Yasal düzenlemelere uygunluk

gibi konularda makul güvence sağlayan bir süreçtir.

Firmanın hedeflerini gerçekleştirebilmesi için iç kontrolün 5 bileşeni:<sup>23</sup>

- Kontrol Çevresi
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme Faaliyetleri

olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol sisteminin öneminin artmasına neden olan diğer bir rapor ise CoCo raporudur.

Kanada'lılar, COSO modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol sistemlerine yönelik tatmin olacakları bir model geliştirmek için çeşitli çalışmalar yürütmüştür. 1995

---

<sup>22</sup> COSO, a.g.e, s. 5

<sup>23</sup> COSO, a.g.e, s. 5

yılında, “Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü” tarafından kurulan “Kontrol Ölçütleri Komitesi-CoCo” yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçiler için bir kontrol rehberi geliştirerek, söz konusu rehberi “Kontrol Rehberi” adı altında yayımlamıştır. Sonunda ortaya kavramsal açıdan COSO modelinden daha geniş kapsamlı bir model çıkmıştır. Rehberin adından da anlaşılacağı üzere CoCo, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmıştır. Buna bağlı olarak, COSO’nun iç kontrolün kapsamına dahil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini CoCo, kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. CoCo, kontrolü organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır.<sup>24</sup> CoCo çerçevesi dört temel unsurdan oluşmaktadır.<sup>25</sup>

- Amaç
- Bağlılık
- Yeterlilik
- İzleme ile Öğrenme

Bilgi İşlem Teknolojisi İçin Kontrol amaçları şeklinde Türkçeleştirilen “ Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT)” ; bilgi teknolojileri ile ilgili teknolojilerde ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve kontrolü temelli bir yapıya sahiptir. COBIT beş unsurdan oluşan bir modeldir.<sup>26</sup>

- Yönetici Özeti
- Yönetim ve Kontrol Çerçevesi
- Kontrol Amaçları
- Denetim İlkeleri
- Yönetim İlkeleri

İç kontrol sistemiyle ilgili bir diğer model ise INTOSAI modelidir.

---

<sup>24</sup>Cemal İbiş - Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayı:85, **Sayıştay Dergisi**, 2012, s. 110

<sup>25</sup>Zuhal Korkmaz, “Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Mali Hizmetler uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, 2011, s.72

<sup>26</sup> Korkmaz, a.g.e., s. 72

Uluslararası Sayıştaylar Birliği, 2004 yılında ‘ Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu’nu yayımlamıştır. Bu standartlar kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır;<sup>27</sup>

- Genel Standartlar
  - Yeterli güvence
  - Destekleyici tutum
  - Dürüstlük ve yeterlilik
  - Kontrol hedefleri
  - Kontrollerin gözetimi
- Ayrıntılı Standartlar
  - Belgeleme
  - İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı
  - Gözetim
  - Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk

İç kontrol sisteminin gelişiminde geçmişte meydana gelen şirket skandalları önemli rol oynamaktadır. Özellikle Amerika’da 2000’li yılların başında WorldCom ve Enron gibi büyük ölçekli şirketlerin batması sonucu Amerika radikal bir adım atmış ve Sarbanes-Oxley Yasası’nı 2002 yılında yürürlüğe koymuştur.

Başkan Bush tarafından “ Franklin Delano Roosevelt zamanından bu yana Amerikan iş dünyasında yapılan en önemli reform ” olarak nitelenen Sarbanes-Oxley Yasası 30 Temmuz 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yasa, PCAOB olarak bilinen “ Public Company Accounting Oversight Board ” un ( Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) kurulmasının yanı sıra denetim mesleğinin faaliyetlerini düzenlemeyi, kurumsal sorumluluğu yükseltmeyi, finansal açıklamaları geliştirmeyi ve kurumsal ve muhasebe alanında sahtecilikle mücadele etmeyi zorunlu hale getirmiştir.<sup>28</sup>

Türkiye’de iç kontrol sistemiyle ilgili yasal düzenleme ise 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 10.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayımlanıp

---

<sup>27</sup> Korkmaz, a.g.e., ss. 72-73

<sup>28</sup> <https://www.sec.gov/about/laws.shtml#sox2002> ( 23.06.2014 )

yürürlüğe girmesiyle tamamlanmıştır.<sup>29</sup> Kanun yapı itibariyle global çapta iç kontrolle ilgili yapılan diğer çalışmalardan da etkilenmiştir ve kamu sektöründe iç kontrol çalışmalarının yapılmasında öncü olmuştur.

Kanunun 55 ila 62 maddeleri iç kontrol sisteminin tanımı ve işleyişiyle ilgilidir. 5018 sayılı kanunda iç kontrol “Kamu malî yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>30</sup>

İç kontrol sistemi tarihsel süreçte farklı aşamalardan geçmiştir ve günümüzde önemli bir noktada yer almaktadır. İç kontrol sisteminin etkili bir şekilde kurulması ve işletilmesi firmaların belirledikleri hedeflere ulaşmaları için yol göstericidir.

### **3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI**

İç kontrol sisteminin işleyişi kendi içinde yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

#### **3.1. YÖNETSEL KONTROLLER**

Yönetim politikasına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetsel kontroller olarak tanımlanır.<sup>31</sup> Diğer bir deyişle yönetsel kontroller, yönetim kurulunun belirlediği politikalara uyumu özendiren, faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan, işletmenin hedeflediği noktaya daha çabuk ulaşmasına yardımcı olacak süreçler bütünü olarak da tanımlanmaktadır. Yönetsel kontrollerin istenilen seviyede sağlanabilmesi için üst yönetimin belirlediği politikaların alt kademelere açık ve anlaşılabilir şekilde ulaşması gerekmektedir. Kullanılan iletişim kanallarının özellikleri, kurum içindeki hiyerarşik düzen gibi faktörler istenilen bilginin yerine ulaşmasını etkileyen faktörler içinde yer almaktadır.

---

<sup>29</sup>

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm>

<sup>30</sup> <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> ( 23.06.2014)

<sup>31</sup> Güredin, a.g.e., s. 318

İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanır<sup>32</sup>:

- Güvenilir bilgi sağlanması,
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması,
- Verimliliğin artırılması,
- Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme

İşletme karar organı, toplantılarda karar alırken bunların alt kademeler tarafından anlaşılmasına, zamanında yerine getirilmesine, ulaşılabilir hedefler olmasına dikkat etmelidir. Yönetim kurulu, istenilen bu görevlerin alt kademelere ulaştırılmasında kullanılan iletişim kanallarını çok iyi belirlemelidir. Yanlış kanalların kullanılması bilginin yerinde ve zamanında ulaşmasına engel olmaktadır. Globalleşen dünyanın getirdiği etkilerden biri olan çabuk karar alma mekanizması, bilginin yerinde ve zamanında istenilen noktalara ulaşmasını zorunlu kılmaktadır. Yanlış iletişim kanallarının kullanılması sonucu karar alma mekanizması gecikecek ve muhtemel fırsatların kaybolmasına neden olacaktır. Bu nedenden dolayı işletmenin kuruluş aşamasında elektronik ortamların kullanılması, hiyerarşinin daha aza indirgenmesi ve matris örgüt yapısında olduğu gibi birimlerin birbirleriyle iletişiminin kolaylıkla sağlanması gerekmektedir. Bu da iç kontrol sistemi için uygulanan yönetsel kontrollerin etkinliğini arttıracaktır. 'İstatistiksel analizler (üretim raporları, satış raporları gibi) zaman ve hareket etütleri ( iş akış şeması gibi birbirini izleyen işlerin planlaması) eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetsel kontrollere örnek verilebilir.<sup>33</sup>

### 3.2. MUHASEBE KONTROLLERİ

Muhasebe kontrolleri varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgili iç kontrolleridir. Bu kontroller finansal tablolar üzerine doğrudan etki yaparlar. Bu nedenle de denetçinin iç kontrol sistemini değerlemesinde inceleme kapsamına girerler. Muhasebe kontrolü başlıca üç unsur tarafından belirlenir. Bu unsurlar (a) varlıkların korunması (b) finansal kayıtların güvenilirliği ve (c) kıymet hareketleri ile ilgili işlemlerdir.<sup>34</sup>Muhasebe kontrolünde genellikle denetçiler mali tablolar üzerinde

---

<sup>32</sup> Güredin, a.g.e., s. 318

<sup>33</sup> Kaval, a.g.e., s. 123

<sup>34</sup> Güredin, a.g.e., s.319

durmaktadır ve bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal mevzuata, işletme tarafından belirlenmiş hedeflere uygunluğunu kontrol etmektedirler. Bu incelemeler neticesinde muhtemel hata ve hilelerin önüne geçilebilecektir. Muhasebe kontrolü bir işletmenin finansal muhasebe ve prosedürleri ile ilgilidir. Finansal nitelikteki işlemlerin doğru olarak kaydedilmesini ve özetlenmesini sağlamak için planlanır. Ayrıca muhasebe kontrolü, varlıkların yolsuzluklara karşı ve diğer nedenlerden doğacak zararlara karşı korunması için tasarlanmış fiziksel, istatistiksel ve diğer kontrol usul ve yöntemlerini kapsar.<sup>35</sup>

Muhasebe kontrol sürecinde karşılaşılan hatalara örnek olarak fatura ve ticari mal girişlerinin yapılmasının unutulması, kasadan çıkan paranın muhasebe kaydının yapılmasının unutulması gibi örnekler verilebilir. Bunların zamanında ortaya çıkarılması işletmenin dönem sonunda karlılığını etkileyen faktörler arasındadır ve bu hataların sonradan ortaya çıkarılmaya çalışılması zaman kaybına neden olmaktadır. Hilelere ise işletmeye ait bir taşınır varlığın kişisel çıkarlar doğrultusunda kullanılması, menkul kıymetlere erişimi olan kişilerin bunları üzerlerine geçirmesi gibi örnekler verilebilir. İşletmenin devamlılığının sağlanması için yüksek derecede önem arz eden kalemlerde hata ve hileler sonucu meydana gelen azalmalar kurumun çabuk hareket edebilme kabiliyetine sekte vuracak aynı zamanda da işletmenin üçüncü kişiler karşısında itibarının azalmasına neden olacaktır. Bu tür riskler işletme içinde olanak bulunduğu anda karşılaşılabilen risklerdir. Bunları asgari düzeye indirmenin en önemli yolu kurum dahilinde etkili işleyen iç kontrol sistemlerinden geçmektedir.

İç kontrol sisteminden beklenen faydaların sağlanabilmesi için sistemin elemanlarının iyi bilinmesi ve bunların uygun şekilde tasarlanması gerekmektedir.

#### **4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ELEMANLARI**

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü ( American Institute of Accountants) denetimle ilgili bir raporunda iç kontrol kavramını, organizasyon planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla

---

<sup>35</sup> Gamze Özen, İç Kontrol Sistemi Ve Verimlilik İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, ss. 17-18



kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü şeklinde tanımlamıştır.<sup>36</sup> Yönetim kurulunun almış olduğu kararların yerine getirilmesi ve bunların kontrolü, dönem sonunda karşılaşılabilecek muhtemel hata ve hilelerin önüne geçilmesi, üçüncü kişilerin gözünde işletmenin değerinin artması, pazar payında artış sağlayabilme, yasal düzenlemelere karşı uyumluluk sağlama gibi faktörlerin yerine getirilmesi açısından kurulan iç kontrol sisteminin elemanları 5 ana başlık altında toplanmaktadır;

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

İç kontrol sisteminin ana elemanlarını oluşturan bu beş bileşen günümüzde de geniş çevrelerce kabul gören COSO tarafından yayımlanan İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve Raporu'nda da bu şekilde ele alınmıştır.

#### 4.1. KONTROL ORTAMI

Kontrol ortamı organizasyonun kontrol bilincidir; çalışanların işle ilgili faaliyetlerini yürüttükleri ve kontrol zorunluluklarını karşıladıkları bir çevredir.<sup>37</sup> Kontrol bilincinin oluşmasında en büyük sorumluluk işletmenin yönetim kuruluna ve üst yönetimine düşmektedir. İşletme yönetimi ve çalışanlar iç kontrol sisteminin istenilen şekilde işleyebilmesi için işletme dahilinde iç kontrolü ve yönetimi destekleyici pozitif bir kontrol ortamı kurmalı ve bu ortamı korumalıdır. Düzgün bir kontrol ortamı iç kontrol sisteminin bütün standartları için temel oluşturmaktadır. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin kalitesini pozitif şekilde etkileyecek disiplin ortamını ve yapıyı oluşturmaktadır. Kontrol ortamının istenilen şekilde kurulması diğer iç kontrol elemanlarına da olumlu yönde destek olacak ve kontrol mekanizmasından beklenen sonuçların elde edilmesine olanak sağlayacaktır.

---

<sup>36</sup> Ali Alagöz, "İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü", Güncel İşletmecilik Konuları, s.98

<sup>37</sup> Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, İç Kontrol, s. 14

Kontrol çevresini anlamak ve değerlemek için denetçinin aşağıdaki alt bileşenleri göz önünde bulundurması gerekmektedir:<sup>38</sup>

- Bütünlük ve etik değerler
- Yetkiye bağlılık
- Yönetim Kurulu ya da Denetim Komitesi'nin katılımı
- Yönetimin felsefesi ve yönetim şekli
- Organizasyon şeması
- Yetki ve sorumluluğun dağılımı
- İnsan kaynakları politika ve prosedürleri

İç kontrol sistemi içinde kontrol ortamının sağlanması için yönetim ve çalışanlar arasında tam bir dayanışma sağlanması gerekmektedir. Yönetimin belirleyeceği hedefler ve yapacağı uygulamalar gerçekleştirilebilir nitelikte olmalıdır. Öte yandan çalışanlar da bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için gereken özeni ve hassasiyeti sağlayarak işlemleri eksiksiz bir şekilde yerine getirmelidirler.

#### 4.2. RİSK DEĞERLENDİRMESİ

Risk değerlendirmesi, örgütsel amaçların başarılmasında ortaya çıkabilecek risklerin analizi ve yönetilmesi olarak ifade edilebilir. Finansal raporlama sürecinde konu ile doğrudan ilgili riskler şu unsurlardan dolayı ortaya çıkabilir:<sup>39</sup>

- ✓ Organizasyonun çalışma çevresindeki değişiklikler,
- ✓ Yeni personel,
- ✓ Yeni veya gözden geçirilmiş bilgi sistemleri,
- ✓ Hızlı büyüme,
- ✓ Yeni teknolojiler,
- ✓ Yeni iş modelleri, ürünler ya da faaliyetler,
- ✓ Kurumsal yeniden yapılanma,
- ✓ Yabancı operasyonlar,
- ✓ Yeni muhasebe bildirimleri.

---

<sup>38</sup> Arens&Loebecke, a.g.e. ss.292-294

<sup>39</sup> Fatih Mehmet Güven, İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008, s. 15

İşletmeler hem işletme içinden hem de işletme dışından birçok riske maruz kalmaktadırlar. Bu riskler firmanın yaptığı veya yapacağı faaliyetleri olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Firmaların risk değerlendirme birimlerine sahip olması onları riskleri önceden saptayabilme ve bu risklere karşı önceden pozisyon alabilme yetisi kazandırmaktadır. Kurumlar önceden önlem alma yeteneği ile karşılaşılan riskleri fırsatlara dönüştürebilme olanağına sahip olabilirler. Buna örnek olarak döviz kuru riskine maruz kalan firmalar verilebilir. Risk değerlendirme birimine sahip olan firmalar döviz kurunda meydana gelebilecek değişimleri mevcut verilere göre yorumlayabilirler ve gelecekte meydana gelebilecek dalgalanmalara karşı opsiyon, futures ya da swap gibi işlemleri kullanabilirler. Bu risklerden oluşabilecek zararları minimuma indirebilir hatta karlı çıkabilirler. Döviz forward işlemleri ile işletme sözleşme tarihinde belirlenen bir döviz tutarını, gelecekteki bir tarihte, belirli bir kurdan satın almaya ya da satmaya zorunlu tutulur. Döviz kuru, sözleşmenin yapıldığı tarihte belirlendiğinden dolayı vade sonuna kadar geçen sürede döviz kurunda meydana gelen dalgalanmaların sözleşmeye bir etkisi olmayacak bunun sonucu olarak da işletmenin işlemlerinde karşılaşılabilecek olası riskler asgari seviyeye indirilmiş olacaktır.

Risklerin sürekli olarak tanımlanması ve analiz edilmesi etkili bir iç kontrolün önemli bir bileşenidir. Yönetim, işletmenin tüm düzeylerinde risklere odaklanmalı ve onları yönetmek için gerekli önlemleri almalıdır. Bu aşamada yapılacak ilk iş, riski artıran faktörlerin belirlenmesidir<sup>40</sup>. İşletmenin içinde bulunduğu pazarın özellikleri, rakip firmaların izlediği tutumlar, pazara yapılması muhtemel yasal düzenlemeler, işletmenin büyüme hızı, organizasyon yapısı, iletişim kanallarının etkililiği gibi faktörler firmalar için risklerin artmasına neden olur. Risk değerlendirme aşamasında öncelikli olarak yüksek risk taşıyan alanlara yönelmeli bunlar aşağıya çekilmelidir.

---

<sup>40</sup>Fatih Kulak, Merkez Bankalarında İç Kontrol Ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve Ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol Ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, (Doktora Tezi), İstanbul, 2009, s. 54

### 4.3. KONTROL PROSEDÜRLERİ

İç kontrol faaliyetleri, yönetimin direktiflerinin yerine getirilmesinde yardımcı olan politikalar, prosedürler, teknikler ve mekanizmalar bütünü olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol faaliyetleri, yönetimin aldığı kararların alt kademelere ulaştığının kontrolünün sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Firmanın kontrol görevlerinin sağlanabilmesi için kontrol faaliyetleri etkili ve verimli bir şekilde çalışmalıdır.<sup>41</sup> Kontrol faaliyetleri dinamik bir süreçtir, işletmenin içinde bulunduğu bütün faaliyet alanlarının içinde yer almaktadır. Yönetimin belirlediği hedeflere dönem sonunda ulaşılabilmesi için ara kontroller yapılması gerekmektedir. Bu kontroller sayesinde işletmenin izlediği yol ile ulaşılması amaçlanan hedefler arasındaki ilişkiye bakılır. Bu ilişki pozitif bir değer alıyorsa firmanın yaptığı iş ve işlemler yönetimin belirlediği hedefler ile çelişmiyor anlamına gelmektedir.

Yönetim, kontrol faaliyetlerini icra ederken bir takım araçlardan da yararlanmaktadır. Firma içinde hata ve hilelerin önlenmesi, birimlerin birbirlerini denetlemesi amacıyla görevlerin ayrılığı, yetkilendirme, kalite kontrol çemberleri, iş genişletme, iş zenginleştirme, yapılan iş ve işlemlerin kayıtlarının derhal tutulması gibi faaliyetler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir.

Firmalar kontrol faaliyetlerini yerine getirirken karşılaşacağı risklere göre stratejilerini önceden belirleyebilirler. Bu stratejiler risklerin özelliklerine, işletmeye mevcut ve muhtemel etkilerine göre farklılık arz etmektedir. Bu nedenle de işletmeler farklı kontrol faaliyetlerinden yararlanabilmektedir. Bunlar;

- a) **Önleyici Kontroller:** Doğabilecek düzensizliklere engel olma ya da doğan yolsuzlukları çabuklukla ortaya çıkarma olanağı sağlayan kontrollerdir.<sup>42</sup> Bu kontrol çeşidi risklerin daha oluşmadan önüne geçilmesini, işletmenin risklerden hiçbir şekilde etkilenmemesini sağlayan kontrol faaliyetidir.
- b) **Saptayıcı Kontroller:** Bunlar her bir personelin ne miktarda işletmenin varlıklarını zimmetinde tuttuğunu, işletmeye ne ölçüde borçlu veya alacaklı

---

<sup>41</sup> United States General Accounting Office, Standarts for Internal Control in the Federal Government, 1999, s. 11

<sup>42</sup> Ali Altuğ Bıçer, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2006, s. 6

olduğunu saptamaya ve bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir<sup>43</sup>.

**c) Yönlendirici Kontroller:** Kurum yönetiminin belirlediği hedeflere ulaşılması amacıyla çalışanları bu amaçların yerine getirilmesi amacıyla güdülendirmesi, yönlendirmesi anlamına gelmektedir. Ulaşılması hedeflerin yerine getirilmesi sonucunda çalışanlara ödül verilmesi, terfi mekanizmasının kullanılması, maddi olmayan yardımlar yapılması gibi faaliyetler yönlendirici kontrollere örnek olarak gösterilebilir.

**d) Tamamlayıcı Kontroller:**<sup>44</sup> Bunlar aksayan veya stratejik konularda yönetimin bizzat işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir. Örneğin;

- ❖ Bankalarda olduğu gibi Aktif/Pasif Yönetim Komitesi,
- ❖ Risk Yönetim Komitesi kurulması,
- ❖ Yönetim Kurulu üyelerinin bizzat bir çalışan gibi bazı fonksiyonları kendi aralarında paylaşarak devamlı iş başında olması,
- ❖ Personelin eğitim programlarına gönderiliyor olması,

Bu kontroller sayesinde işletme personeli neyi, nasıl yapacağını, sorumluluklarını bilir hale gelir. Eğer kötü niyetli davranış sergilemiş ise bunun sonuçları ile kimler tarafından yapıldığı, ne kadar zarar verdiği kolay anlaşılabilir veya bulunabilir hale gelir.

#### 4.4. BİLGİ VE İLETİŞİM

İşletmelerin muhasebe bilgi ve iletişim sistemlerinin amacı; işletmenin işlemlerinin ve ilgili varlıklarının güvenilirliğini sağlamak için raporlanması, kayıt altına alınması, analiz edilmesi, sınıflandırılması, bir araya getirilmesi ve tespit edilmesidir.<sup>45</sup> İşletmelerin geneli açısından ele alındığında bilgi ve iletişim; İletişim kanallarının yatay ve dikey şekilde en etkili ve verimli şekilde kullanılmasıdır.

İç kontrol mekanizmasından istenilen sonuçların alınmasında en önemli unsurlarından birisi de kurum içinde ve dışında kullanılan iletişim kanallarıdır. İletişim kanalları, üst yönetimin aldığı kararların ve belirlediği politikaların alt kademelere ulaşmasını

---

<sup>43</sup> Utku Şendurur, Ekonomik Krizlerde Bankalardaki İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Etkinliği, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, (Master Tezi), Ankara, 2008, s. 44

<sup>44</sup> Kaval, a.g.e., s.130

<sup>45</sup> Arens&Loebecke, a.g.e., s.299

sağlamaktadır. Bu araç sayesinde taşınan direktifler istenilen yere doğru zamanda ulaşmalıdır. Anlık kararların büyük sonuçlar doğurduğu günümüz ekonomik koşulları içinde elde edilecek verilerin güvenilirliği ve zamanındalığı büyük önem arz etmektedir. Bu nedenden dolayı bilgi ve iletişim sistemleri sayesinde yatay ve dikey kanallara aktarılan bilgiler ve buralardan elde edilen geri bildirimler işletmenin devamlılığının sağlanmasına katkı sağlamaktadır. 21. y.y. nin ekonomik ve teknolojik şartlarının gereği birçok işletme elektronik iletişim kanallarını kullanmaktadır. Bu sayede verilerin aktarım hızı artmakta ve kararların çabuk alınmasında güvenilir bilgi ortamı sağlanmaktadır.

Bilgi ve iletişim sistemlerinin etkin kullanılması sadece işletme içinde değil işletme dışındaki üçüncü kişilere de güvenilir bilgi sağlamalıdır. İşletme dışındaki üçüncü kişiler denildiğinde akla işletmenin mevcut ve muhtemel paydaşları, yasal çevre gibi kurumlar ve kişiler gelmektedir. Mevcut paydaşlar, firmanın özellikle finansal durumu hakkında doğru bilgiye sahip olmayı istemektedirler. Elde ettikleri veriler neticesinde yaptıkları yatırımın karşılığı olup olmadığını değerlendirerek gelecekte yatırımlarını devam ettirip ettirmeyeceklerinin kararını verirler. Bu kararlar da alınırken bilgilerin doğruluğu önemli bir temel arz etmektedir. Bilgilerin çarpıtılması paydaşların kararını negatif yönde etkileyecek ve işletmenin imajını bu kişiler nezdinde düşürecektir.

Muhtemel paydaşlar ise, kurumun geçmişteki ve günümüzdeki verilerini analiz ederek yatırım kararlarını vermeye çalışacaklardır. Eldeki bilgiler arasında meydana gelebilecek uyumsuzluklar bu kişi ve kurumların yatırım kararlarını tekrar düşünmelerini sağlayacak ve belki de yatırım yapmalarından vazgeçmelerine neden olacaktır. Bu tarz uyumsuzlukların ortaya çıkması neticesinde işletmenin içinde bulunduğu yasal çevreler de işin içine dahil olacaktır. Bütün bu süreç sonunda firmanın itibarı olumsuz yönde etkilenecek ve ciddi pazar ve yatırım kaybının oluşmasına neden olacaktır. İşte tüm bu nedenlerden dolayı işletmeler kurulurken bilgi ve iletişim kanallarını çok iyi belirlemeli ve bunun etkin bir şekilde kullanımını sağlayacak teknolojik altyapıya ve çalışanlara sahip olmalıdırlar.

#### 4.5. İZLEME SÜRECİ

İzlemenin amacı iç kontrolün doğru bir şekilde tasarlandığının, yönetildiğinin, etkili ve uygun olup olmadığının belirlenmesidir. İç kontrolün performansı operasyonların sürekli izlenmesi ve periyodik değerlendirmeler aracılığıyla zaman içinde takip edilmelidir.

İzleme faaliyetlerinin kapsamı ve sıklığı kontrol edilen risklerin ciddiyeti ve riskleri azaltan kontrollerin önemine bağlı olarak değişir. İzleme faaliyetleri organizasyonun normal ve tekrarlanan faaliyetleriyle ilgili olarak oluşturulmalıdır. Bulunan aksaklıklar raporlama, takip etme ve düzeltici önlemlerin sorumluluğu açısından iyi belirlenmelidir.

İç kontrolün izleme unsuru aşağıdaki faktörlere dayalı olarak irdelenir.

- ❖ Sürekli İzleme
- ❖ Bağımsız Değerlendirmeler
- ❖ Kontrol ve İşleyiş Eksikliklerinin Raporlanması.<sup>46</sup>

İzleme süreci; İşletmenin iç kontrol mekanizmasının temel elemanları olan kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol prosedürleri ve bilgi ve iletişim süreçlerinin istenilen seviyede ve etkin olarak işlerliğinin değerlendirilmesi olarak da tanımlanmaktadır.

İç kontrol süreci, firmanın üst yönetimi tarafından kurulmaktadır. Her süreçte olduğu gibi iç kontrol sürecinde de kuruluş aşamasından sonra değerlendirme aşaması da yer almalıdır. Değerlendirme aşamasında sistemden beklenen ile mevcut durum karşılaştırması yapılmaktadır. Bunun sonucunda eğer sapmalar varsa düzeltmeler yapılır ve sisteminin etkinliği artırılmaya çalışılır.

İç kontrol sisteminin gözlemlenmesi amacıyla; kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin tanımlandığını belirlemek için belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp

---

<sup>46</sup> [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1134](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1134) ( 23.06.2014)

yürütülmediği izlenmelidir.<sup>47</sup> İç kontrol izleme sürecinde elde edilen faturalar ile muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması, bütçe için dönem başı ve dönem sonu verilerinin karşılaştırılması, habersiz olarak yapılan denetimler, imza silsilesi gibi örnekler verilebilir.

İç kontrol sisteminin elemanlarının tanınması, sisteminin kurulmasının ilk aşamasını oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminden beklenen faydanın sağlanması için belirlenen unsurlar ışığında tasarımının etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir.

## **5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİNİ ARTIRAN OLAYLAR**

İç kontrol sisteminin ortaya çıkması ve önemini geliştirmesi geçmişte meydana gelen bazı olaylardan kaynaklanmaktadır. Bu olaylar, gerek firmalara gerekse de ülke ekonomilerine büyük zararlar vermiş ve kurumsal kimliğin öne çıkarılmasını gündeme getirmiştir. Aşağıda geçmişte yaşanan firma skandallarına ilişkin örnekler ve iç kontrol sisteminin bu olaylar içindeki önemine değinilmiştir.

### **5.1. BARİNGS BANK OLAYI**

Barings Bank'ın Singapur bölgesindeki biriminde görevli ve oldukça güvenilen elemanı Nick Leeson'ın, Nikkei endeksinde yetkilendirilmiş future ve opsiyon pozisyonları alması sonucunda 1 milyar USD'yi aşan büyük bir zarar ortaya çıkmış ve neticesinde banka 26 Şubat 1995 günü batmıştır. Bu büyük ve muazzam zarara yol açan işlemler incelendiğinde Barings Bank'ta çok büyük kontrol eksikliği, ayrıca da zayıf bir yönetim olduğu görülmüştür. Bu tespitin en önemli göstergelerinden birisi Leeson'un hem işlem masasını, hem de arka ofisin kontrolünü elinde bulundurduğunun anlaşılmasıdır. Bankanın ayrıca Leeson'un işlemlerini kontrol edecek bağımsız bir risk-yönetim birimi de mevcut değildir. Eğer iç kontrol yapısının genel kontrol amaçlarından olan görevlerin ayırımı ilkesine uyulmuş olsaydı Nick Leeson kendi başına hareket edemeyecek ve Barings Bank da batmayacaktı.<sup>48</sup> İç kontrol prosedürlerinden görevlerin ayırımı ilkesine uyulmamasının sonucu büyük zararlar yaşanmıştır ve bankanın itibarı

---

<sup>47</sup> Ayşe Ertürk, İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği Ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010, s. 84

<sup>48</sup> Ramazan Başak, Risk Odaklı İç Denetim, 2012, TBB Eğitim Merkezi, Seminer Notları, s.4



büyük ölçüde etkilenmiştir. Kontrol prosedürleri, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlamakta ve ticari işlemlerin güvenilirliğini artırmaktadır.

## 5.2. DAIWA BANK OLAYI

13 Temmuz 1995, Daiwa Bank yatırım danışmanı Toshihide Iguchi \$1.1 milyar dolar civarında zarar ettiğini itiraf etti. Aynı zamanda Daiwa New York şubesinin başkan yardımcısı olan Iguchi bu faaliyetini 11 yıl gibi uzun sürdürmüş ve gizlemekte başarılı olmuştu. Bundaki başarısında şubenin menkul kıymetler kısmını denetleyen bölümün başında olması da rol oynamıştı. Soruşturmaların bulgularına göre Daiwa New York şubesinde uygulanan risk kontrol eksikleri ve hesap makyajlama teknikleri 1980'lerde ve 1990 başlarında bir tür kurumsal kültür haline gelmişti. Skandalın patladığından beş yıl sonra 20 Eylül 2000 tarihinde bir Osaka mahkemesi bankanın mevcut ve eski yönetim kurulu üyelerinin ve tepe yöneticilerinin zarara karşılık bankaya \$775 milyon dolar tazminat ödemesine karar verdi. Bu rekor düzeydeki tazminat banka hissedarlarının yönetim aleyhine açtıkları bir davanın sonucu idi ve yetersiz yönetim, sorunları ört bas etme ve New York branşında risk yönetimi kurallarını uygulamama iddialarını sonuca bağlıyordu.<sup>49</sup> Kurum kültürü ve kontrol prosedürleri iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması açısından önemlidir. Düzgün kurum kültürüne sahip firmalar hem istihdam edilecek personelin hem de müşterilerinin gözünde yüksek dereceye sahiptir. Kurallarına bağlı, etik değerleri ön planda tutan firmalarda kontrol mekanizması etkin olacaktır. Bu durum yasal çevrenin getirdiği düzenlemelere uygunluğu da beraberinde getirir. Kontrol çevresinin iyi düzenlendiği firmalarda yüksek dereceli skandalların oluşma ihtimali çok az olacaktır.

## 5.3. ALLIED IRISH BANK OLAYI

Tarihte önemli operasyonel skandalların bir diğeri de Allied Irish Banks (AIB) adındaki bir İrlanda bankasında yaşanmıştır. 1993 yılında John Rusnak adında bir trader, AIB'nin Baltimore'daki iştiraki olan First Maryland Bancorp'ta (1999 yılında Allfirst adını almıştır) çalışmaya başlamıştır. Rusnak, kompleks operasyonlar yerine yenin dolar karşısında değer kazanacağı varsayımı ile stratejisini geliştirmiştir. 1995 ortalarında yenin dolar karşısında değer kaybetmeye başlaması ile zarar etmeye

---

<sup>49</sup> <http://www.riskonomi.com/wp/?p=1048>, ( 30.06.2014)

başlamıştır. Rusnak riskli stratejisinin bir sonucu olarak 1997 yılının sonunda 29,1 milyon dolar zarar etmiştir. Sorumluluğu alıp zararını yönetime rapor etmek yerine gizlemeyi tercih etmiş, oluşan zararı kapatmak için yetkisiz işlemler yapmaya başlamıştır. Hazine Operasyon Bölümü'nün yapılan işlemleri bağımsız kaynaklardan teyit etmemesi büyük bir kontrol zaafiyeti oluşturmuştur. Benzer bir zayıflık risk yönetimi faaliyetlerinde yaşanmıştır. Her traderın pozisyonu için bağımsız olarak riske maruz değer (RMD) hesaplaması gereken Hazine Risk Kontrol Bölümü, Rusnak'ın pozisyonu için yaptığı hesaplamalarda Rusnak tarafından manipüle edilmiş olan verileri kullanmış, sonucunda hatalı RMD hesaplamıştır. Rusnak'ın pozisyonunun RMD'si maksimum 1,5 milyon dolar olarak hesaplanmasına rağmen yapılan incelemelerde 90 milyon kaybettiği tespit edilmiştir. Birinci ve ikinci seviye kontrollere ek olarak AIB'nin iç denetim fonksiyonları da bu suiistimalin tespitinde başarısız olmuştur. Rusnak'ın faaliyetleri, 5 yıllık süre zarfında sadece bir kere denetlenmiştir. Sonuç olarak AIB'de yaşanmış olan bu suiistimal vakasında; süreçteki kontrol zaafiyetleri, hazine işlemlerinde tecrübesiz olan yönetimin risk algısı ve etkin iç denetim sisteminin eksikliği, tarihteki en büyük operasyonel skandallardan birine neden olmuştur.<sup>50</sup> İç denetim sistemlerinin yetersizliği, gerekli kontrollerin yapılmaması, bilgi işlem sistemlerinin yanlış seçilmesi sonucu hata ve hile riskinin üst seviyelere çıkması firmaları içinden çıkılması zor durumlara sokmakta ve itibarını büyük ölçüde etkilemektedir. Kontrol sistemlerine gereken önemin verilmesi ve üst yönetim tarafından desteklenmesi firma skandallarının engellenmesine neden olur.

#### 5.4. SOCIETE GENERALE OLAYI

Bankacılık sektörünün en büyük operasyonel skandalı; 3. Napolyon tarafından kurulmuş, 150 yıllık geçmişiyle köklü bir Fransız bankası olan Société Générale'de 2008 yılının başında yaşanmıştır. Jerome Kerviel, 2005 yılında Delta 1 olarak adlandırılan, piyasaların geleceğini öngörerek büyük finansal operasyonlar ile bankanın kaynaklarını yöneten ekibe trader olarak transfer olmuştur. Çevresi tarafından hep başarılı olmak isteyen hırslı bir çalışan olarak tanınan Kerviel, Delta 1 ekibinde üstlerinden habersiz riskli pozisyonlar almaya başlamıştır. 2007 yılının Mart ayında Fransa Bankacılık Komisyonu, yaptığı incelemelerden sonra bankanın iç denetim

---

<sup>50</sup> Ömer Kara, Bankalarda Operasyonel Risk, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bankacılık Tezsiz Yüksek Lisans Programı,( Yüksek Lisans Bitirme Projesi), 2009, s.12-15

mekanizmasının güçlendirilmesini istemiş ve özellikle Delta 1 ekibinin iyi bir şekilde denetlenmesi gerektiğini belirtmiştir. Soci t  G n rale'in bu uyarıları dikkate almayarak büyük k rlar karşısında bu ünitedeki kontrol zayıflığına göz yumduğu iddia edilmiş ve banka ağır şekilde eleştirilmiştir. Yapılan incelemelerde Kerviel'in tüm bu işlemleri yaparken bazı arkadaşlarının bilgisayarına izinsiz olarak girmiş ve onlar adına gereken onayları vermiş olduğu tespit edilmiştir. Soci t  G n rale'de kullanıcı şifrelerinin belirli zaman zarfında değiştirilme zorunluluğunun olmaması sistem güvenliğinde büyük bir kontrol zafiyetine sebep olmuştur. Yapılan incelemede Kerviel'in son 8 ay içerisinde 7 gün kesintisiz olarak izin yapmadığı ortaya çıkmıştır.<sup>51</sup> Bütün bu sonuçlar denetimin istenilen şekilde yapılmaması, sistem açıklarının bulunması, personele zorunlu izin sistemine gerektiği gibi uyulmaması nedeniyle ortaya çıkmıştır. Kontrol faaliyetlerinin gereğinin yapılmamasından hileli işlemler gizlenmiş ve derin sonuçların oluşmasına neden olmuştur.

## **6. İ  KONTROLÜN GELİŞMESİNE KATKI SAğLAYAN GELİŞMELER**

İ  kontrol sisteminin tarihçesi incelendiğinde geçmişten günümüze kadar tanımında ve uygulamasında birçok değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu eski uygulamaların yetersiz kalması, karşılaşın krizler ve şirket skandalları kaynaklı olmaktadır.

İç kontrol sisteminin Dünya'da ve Türkiye'de öne çıkan modelleri Coso, COCO, Sarbanes-Oxley yasası, Turnbull raporu, INTOSAI rehberi, CoBIT modeli ve Türkiye'de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olarak sıralanabilir.

### **6.1. COSO RAPORU**

İ  kontrol modellerinden ilki olan COSO modeli, Amerika'da geliştirilen bir modeldir. Coso modelinin ortaya çıkmasında Amerika bazlı birçok yerel birliğin katkısı olmuştur. Bu raporun oluşumunda;

- Amerika Muhasebeciler Birliği ( American Accounting Association (AAA)),
- Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)),

<sup>51</sup><http://omerka.blogspot.com.tr/2009/05/bankalarda-operasyonel-skandallar.html>, ( 15.11.2013)

- Finansal Yöneticiler Birliği ( Financial Executives International (FEI)),
- Yönetim Muhasebecileri Birliği ( Institute of Management Accountants (IMA)),
- İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors (IIA)) gibi önemli birliklerin katılımıyla oluşturulmuştur.

İlk olarak 1992 yılında Treadway Komisyonunun Sponsor Organizasyonları Komitesi tarafından İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve adıyla ortaya çıkmıştır. Bu rapor o zamandan günümüze kadar geniş çerçevede kabul görmüş olup dünyanın dört bir tarafında geniş bir çevrede kullanılmaktadır.

İç kontrol- Bütünleşik çerçevenin 1992 yılında yayımlanmasından günümüze kadar geçen süre zarfında globalleşmenin de etkisiyle iş dünyası, daha kompleks, daha global ve teknoloji temelli bir hal almaya başlamıştır. Aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin firmaların yönetim kararlarına ve iş çevresine entegrasyonu ile birlikte şirketlerin paydaşları da işletme yönetimi üzerinde daha çok etki kurmaya, kendilerine daha çok getiri elde etmeyi ve daha açık bilgi edinebilmeyi amaçlamışlardır. İç Kontrol-Bütünleşik Çerçevenin yayımlanmasının amacı; Firmaların kontrol mekanizmalarını kullanarak yapacakları iş ve işlemlerin etkililik ve verimlilik seviyelerini artırmak, buna ek olarak global dünyanın değişen çehresine daha çabuk ayak uydurabilmek, müşteri isteklerinin değişimine karşı daha esnek kararlar alabilmek, yasal mevzuata ayak uydurarak işletmelerin devamlılığını sağlamaktır.

Coso'ya göre iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır<sup>52</sup>: İç kontrol kurumun yönetim kurulundan, yöneticilerinden, diğer personelinden etkilenen,

- İş ve işlemlerin etkililiği ve verimliliği,
- Raporlamanın güvenilirliği,
- Yasal düzenlemelere uygunluk

gibi konularda makul güvence sağlayan bir süreçtir.

İç kontrolün tanımından yola çıkarak Coso'ya göre<sup>53</sup>:

---

<sup>52</sup> COSO, a.g.e., s.1

<sup>53</sup> COSO, a.g.e., s.1

- ❖ İç kontrol yönetim tarafından verilen emirler ve yapılan mevcut işlemler ile işbirliği içindedir. Bu durum da iç kontrolün her zaman devam eden bir süreç olduğunu, bir sonu olmadığını göstermektedir.
- ❖ İşletmenin her kademesinde yer alan, mavi yakalı ya da beyaz yakalı, bütün personelin iş ve işlemlerinden etkilenmektedir.
- ❖ İşletmenin üst yönetimi ve yönetim kuruluna kesin güvence değil makul bir güvence sağlamaktadır. Çünkü iç kontrol kendi dinamiği dışındaki birçok faktörden de etkilenmektedir. İşletmenin içinde bulunduğu pazar koşullarının ani bir biçimde değişmesi, ülke çapında ya da global etki oluşturan krizlerin meydana gelmesi, doğal afetler gibi nedenler iç kontrolün kesin güvence verememesine neden olan etmenlerin başında gelmektedir.
- ❖ İç kontrol mekanizması, işletmenin başarıya ulaşmasını sağlamada etkili bir yöntemdir.
- ❖ İşletmelerin içinde bulunduğu koşullar ne olursa olsun her türlü firmaya uygulanabilen bir sistemdir.
- ❖ İç kontrol bir veya daha fazla ayrı fakat birbirleriyle ilgili kategorilerdeki amaçları elde etmek için kullanılır.

14 Mayıs 2013 tarihinde son hali yayımlanan raporun 1992 yılında yayımlanan ilk halinde de olduğu gibi iç kontrol sistemi beş ana eleman üzerine dayandırılmıştır. Coso'ya göre iç kontrol sisteminin 5 temel unsuru:

- Kontrol Ortamı ( Control Environment)
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment)
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)
- Bilgi ve İletişim ( Information and Communication)
- İzleme ( Monitoring)

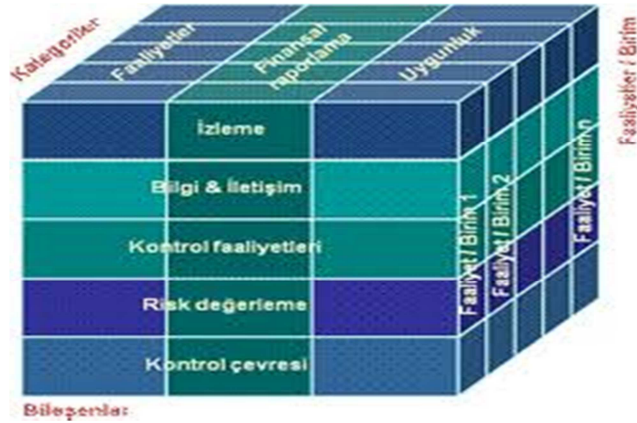
Coso'nun iç kontrol mekanizmasının temelini oluşturduğunu düşündüğü bu 5 unsuru şekil 1 ve 2 de incelemek mümkündür.

Şekil 2: COSO Piramidi



(<http://bertankaya.net/2014/06/22/kit-ler-icin-en-uygun-ic-kontrol-modeli-hangisi/1849%252Findex-9786.html%3B800%3B600>, ( 25.07.2013))

Şekil 3: COSO Küpü



([http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1116](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1116), ( 25.07.2013))

COSO raporunda yer alan verilere göre iç kontrol mekanizması Şekil 1 ve Şekil 2’de gösterilen kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak iç kontrol mekanizmasının temelini oluşturmaktadır. Şekillerden de anlaşılacağı üzere bu sistemin temelini kontrol çevresi oluşturmaktadır.

Kontrol ortamı; iç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsar, yani; tüm diğer unsurların var olduğu bir ortamdır. Kontrol ortamı, tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi kavramları içerir. Gücünün çoğunu, şirketin yönetim kurulu ve yönetici kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır<sup>54</sup>.

Şekil 2'deki COSO küpü incelendiğinde iç kontrol sisteminin elemanlarının ve işletmenin yaptığı ve yapacağı tüm iş ve işlemlerin bir etkileşim içinde olduğu gözlemlenmektedir. Bütün bu faaliyetler hem hiyerarşik yapı içindeki bölümler arasında hem de iç kontrol sisteminin temel unsurlarıyla uygun bir yapıda olmalı, birbirleriyle çatışmamalıdır. Örnek olarak sistemin göbeğinde yer alan kontrol faaliyetleri sadece finansal raporlamayla ilgili değildir. Kontrol faaliyetleri, kurumun mevcut ve muhtemel işlemlerini, finansal raporlamayı, yasal düzenlemelere uygunluğu, imza silsilesinin düzgünlüğünü, hiyerarşik düzende izlenen emir komuta zinciri gibi unsurların prosedürlere uygun olarak işlediğinin tespitiyle yükümlüdür.

Firma yönetim kurulu tüm bu sistemin kurulmasından, istenilen şekilde çalışmasından ve yapılacak kontrollerden sorumludur. Kontrollerin sıklıkla yapılması mevcut ve muhtemel hataların önüne geçilmesine, sistemin daha iyi şekilde çalışmasına neden olacaktır.

### **6.1.2. Kontrol Çevresi**

COSO 'da yer alan tanıma göre kontrol çevresi 'iç kontrol sisteminin firmanın tamamına yayılması için oluşturulan standartlar, süreçler ve yapılar bileşkesi'<sup>55</sup>olarak tanımlanmaktadır. Bu sistemin kurulumunda sorumlu olan yönetim kurulu ve üst yönetim kontrol mekanizmasının en alt kademedan en tepedeki yöneticiye kadar iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlamalı ve bunun için gerekli olan önlemleri almak ve denetim mekanizmasını kurmakla yükümlüdür. Sistemin belkemiği niteliğindeki kontrol çevresi diğer tüm unsurların oluşturulması ve yürütülmesi açısından büyük önem arz etmektedir. İşletme yönetimi ve çalışanlar iç kontrol sisteminin istenilen şekilde işleyebilmesi için işletme dahilinde iç kontrolü ve yönetimi destekleyici pozitif bir kontrol ortamı kurmalı ve bu ortamı korumalıdır. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin kalitesini etkileyecek disiplin

---

<sup>54</sup> Gökhan Alpman, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, Deloitte, s.2

<sup>55</sup> COSO, Internal Control-Integrated Framework, 2012, s.11

ortamını ve yapıyı oluşturmaktadır. Kontrol çevresinin istenilen şekilde oluşturulabilmesi için uyulması gereken bazı prosedürler bulunmaktadır;<sup>56</sup>

- ❖ İşletmenin tamamında iç kontrol sistemini destekleyecek şekilde bir bütünlük duygusu oluşturulmalı ve işletmede tüm personel tarafından uyulacak etik değerler var olmalıdır.
- ❖ Yönetim kurulu, üst yönetimden bağımsız olarak bir değerlendirme sistemine sahip olmalı ve bu sistemde iç kontrol sisteminin kurulumu ve gelişimine ilişkin veriler değerlendirmeye alınmalıdır.
- ❖ İşletme üst yönetimi, yönetim kurulunun gözetimiyle birlikte kurum dahilinde mevcut ve muhtemel emir ve politikaların uygulanabilmesi için gerekli olan emir ve komuta zincirini, raporlama ve iletişim kanallarını, bölümler arası haberleşme mekanizmalarını ve bunun gibi gerekli olan yapıları kurmakla mükelleftir.
- ❖ İç kontrol sisteminin işletilmesinde ve bunun devamının sağlanmasında belirli kişilere değil tüm işletme personeline görevler düşmektedir. Bu nedenden herkes kontrol mekanizmasının etkili ve verimli bir şekilde sürdürülebilmesi için üzerine düşen görevleri düzgün bir şekilde yerine getirmeli aksi takdirde üzerlerine düşen sorumluluğu kabul etmelidir.
- ❖ İşletmenin tamamında iç kontrol sisteminin verimliliğini artırmak için gerekli olan gelişim, bilgi ve iletişim ve eğitim programları, kalite kontrol çemberleri gibi sistemlere ve prosedürlere yönelerek işletmenin hedeflerine daha kolay ulaşabilmesi sağlanabilmektedir.
- ❖ İşletmenin organizasyon yapısı da kontrol çevresinin oluşturulmasında önemli etmenlerden bir tanesidir. İşletmenin türü ve büyüklüğü organizasyon yapısına etki eder. Yönetim iç kontrol sistemini kurarken mamul hatları, coğrafi yerleşim, faaliyet birimlerinin yapısı gibi etmenleri göz önünde bulundurur.<sup>57</sup>Bu tür etmenler iç kontrol sisteminin kalitesini de etkilemektedir. Özellikle organizasyon yapısı bu noktada ayrı bir önem arz etmektedir. İşletmelerin büyüklüğü kontrol çevresini etkileyen faktörlerin başında yer almaktadır. Daha

---

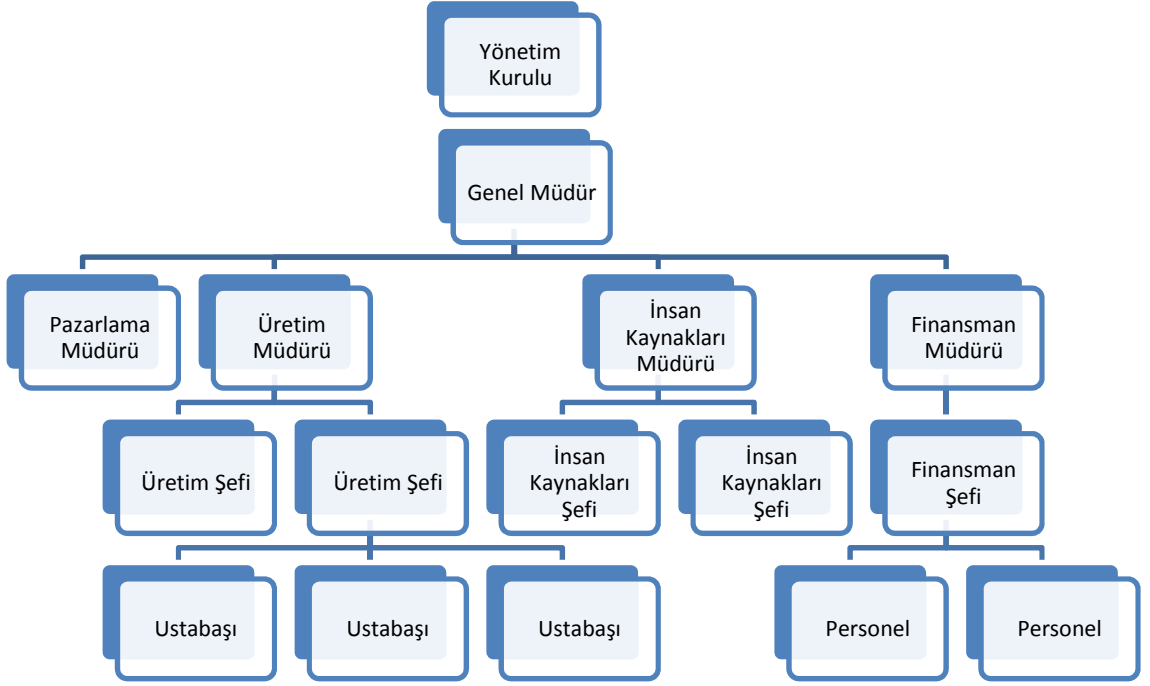
<sup>56</sup> COSO, a.g.e, 2011, s.25

<sup>57</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, 10. b., Beta, İstanbul, 2000, s. 174



önce de belirtildiği gibi globalleşen dünyada anlık kararlar önemli bir yer işgal etmekte ve anlık bilgiye duyulan ihtiyaç git gide daha da önemli hale gelmeye başlamaktadır. İşletmenin organizasyonel yapısı bu bilgi ihtiyacının ne kadar sürede temin edileceğini belirleyen en önemli kriterdir. Bu noktada işletmelerde uygulanacak hiyerarşik yapı küçük ve büyük ölçekli işletmelerde farklılık göstermektedir. Küçük ölçekli işletmelerde ister dikey ister matriks tipi uygulanan organizasyonel yapı iç kontrol sistemini etkileyecek düzeyde fark yaratmamaktadır. Bu tür işletmelerde ast-üst ilişkisi, departmanlara ayırma gibi faktörler büyük parçalara ayrılmadığından emir-komuta zincirinde ve iletişim kanallarında zaman kayıplarına neden olmamaktadır. Ancak bu durum büyük ölçekli işletmeler için aynı değildir. Büyük ölçekli işletmelerde departmanlara ayrılma, bölüm müdürleri ve müdürlere bağlı çalışan sayıları fazlalık göstermektedir. Buralarda uygulanacak dikey iletişim sistemi anlık bilgiye duyulan ihtiyaçta zaman kaybının yaşanmasına dolayısıyla da işletme için muhtemel fırsatların kaçırılmasına neden olmaktadır. Yaşanan gecikmelerden kaynaklanan bu tür etkiler iç kontrol sisteminin tanımında varlıkların korunması ve geliştirilmesi ilkesine ters düşmekte ve sistemin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Şekil 3’de dikey örgüt modeline yönelik olarak bir örnek verilmiştir. Bu örnekte olduğu gibi dikey örgüt modelinin benimsendiği özellikle büyük ölçekli firmalarda departmanlar arası bilgi alışverişi doğrultusunda hiyerarşik yapı önemli zaman kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır. Şekil 3’de eğer insan kaynakları şefi üretim bölümünde çalışan bir ustabaşından bilgi almak istiyorsa bunun için öncelikle üretim bölümü müdürüne danışmalıdır. Bu aşamadan sonra üretim bölümü şefine gitmeli ondan sonra ise ustabaşından bilgi alabilmektedir.

Şekil 4: Dikey Örgüt Modeli



Bu hiyerarşik yapıda önemli karar alımını gerektiren bilginin ele geçme süresi uzamış olacak ve bunun sonucu olarak firma ya elindeki fırsatı kaçıracak ya da ciddi bir riskle karşı karşıya kalacaktır. Bu tür sonuçlara ek olarak firmanın iç kontrol sistemi zarara uğramış olacaktır.

Dikey örgüt modelinin uygulanmasının sakıncaları şunlardır:<sup>58</sup>

- ✚ İşletme büyüdükçe emir-kumanda zinciri uzayacak, haberleşmenin için geçen süreler uzayacaktır.
- ✚ Örgütün büyümesi denetim ve kademeler arası koordinasyonu güçleştirecektir.
- ✚ Bölümler arası yatay ilişkiler sözkonusu olmadığından işbirliği ve koordinasyonu sağlamak zorlaşacaktır.
- ✚ Birden çok işle uğraşan yöneticinin uzmanlaşması ve çok yönlü bilgi ve yeteneğe sahip yönetici bulmak güçleşecektir.

<sup>58</sup> İsmail Efil, **İşletme Organizasyonu ve Ekip Çalışması**, 1.b., Aktüel, Bursa, 2005, s.86

- ❖ Kontrol çevresinin oluşumunda önemli rol oynayan diğer bir unsur ise işletme personelidir. Personel, iç kontrol sisteminin çalışmasını sağlamaktadır. Düzgün çalışan bir iç kontrol sistemi tüm yöneticilerin sorumluluğundadır. Yönetim, bu noktada çalışanların görevlerini belirler, kontrol mekanizması ve aktiviteleri yerine koyar ve bunlara kontrol mekanizmasının denetimini sağlamak için gerekli önlemleri alır. Yöneticilere bu kadar rol düşmesine rağmen işletme dahilinde çalışan tüm personel bunların oluşmasında önemli bir rol oynamaktadır<sup>59</sup>. İşletme yönetimi iç kontrolün en önemli ayağını oluşturan çalışanların iç kontrole olan bağımlılıklarını artırmalı ve çalışanlar üzerinde aidiyet duygusunu oluşturmalıdır. Aidiyet duygusu, personelin işletme çıkarlarını kendi çıkarlarının üzerine koyması anlamına gelmektedir. Bu duygunun oluşmasıyla birlikte muhtemel hata ve hilelerin önüne geçilmiş olacak ve iç kontrol mekanizmasının istenilmeyen şekilde çalışmasına neden olacak etmenler saf dışı bırakılmış olacaktır. Bu ortamın sağlanması için işletme dahilinde tüm yönetim kademelerince etik kurallara bağlılık sergilenmeli, çalışanlar kurum içinde söz sahibi olmalıdır. Çalışanların kurum içinde söz sahibi olmasını sağlamanın en etkili yolu kalite kontrol çemberleri uygulamasıdır. ‘Kalite çemberleri, aynı mesleki faaliyet içinde olan veya aynı üniteye bağlı olarak çalışan (atölye, büro, hizmet, laboratuvar, satış örgütü gibi) sayıları 5 ila 10 arasında değişen gönüllü kişilerin oluşturduğu küçük bir gruptur.<sup>60</sup> Bu grup içerisinde önemli olan faktör gönüllü çalışma esasıdır. Buraya katılan iş gören grubu kendi faaliyet alanları içerisinde karşılaştıkları sorunları gerekli kişilere bildirerek işletme içinde karşılaşılan sorunların daha hızlı bir şekilde çözümlerine katkıları olmakla birlikte kendi kişisel gelişimlerini de hızlandırmış, işletme içi iletişim kanallarının kalitesini artırmış ve sonuç olarak işletme

---

<sup>59</sup> United States General Accounting Office, a.g.e., s. 6

<sup>60</sup> Efil, a.g.e., s.189

gelişmiş olacaktır. Bu sonuçlar ışığında çalışanların aidiyet duygusu da önemli ölçüde gelişecektir.

Bu ortamı en iyi göstergeleri, Yönetim Kurulu'nun sık aralıklarla toplanması, alınan bütün kararların yönetim kurulunca kaydediliyor olması, her bir yönetim kurulu üyesinin işletmenin bir fonksiyondan sorumlu bir şekilde görev alması ve toplantıların olmadığı zamanda bile işletmede bulunarak bu üstlendiği görevi yürütmesi, işletmede emir ve talimatların yazılı bir şekilde verilmesinin prensip haline getirilmesi, rutin ve tekrarlanan konulardaki emir ve talimatların yönetmelikler şeklinde düzenlenmesi bunları hiç yapmayan veya kısıtlı bir şekilde yapan bir yönetime oranla daha iyi bir iç kontrol sistemi ve bu kapsamda kontrol ortamı sağlamış olur. İşletmede bir bütçe sisteminin uygulanıyor olması ve gerçekçi hedeflere ulaşamayanların cezalandırılıyor, fazlası ile geçenlerin başarılarının ödüllendiriliyor olması kontrol ortamının gelişmesine katkıda bulunur.<sup>61</sup>

Yukarıda kontrol çevresinin kurulması aşamasında etkili olan faktörlerin bahsedilen şekilde kurulması ışığında iç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol çevresinin temelleri sağlam bir şekilde kurulmuş olacaktır.

### **6.1.3. Risk Değerlendirme**

İç kontrol sisteminin unsurlarından ikincisi olan risk değerlendirme şöyle tanımlanmaktadır: ' Risk değerlendirmesi, kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir.<sup>62</sup> Risk unsuru ise; işletmelerin, belirsiz olan gelecekte karşılaşılabilecekleri fırsat ve sorun topluluğu olarak değerlendirilmektedir. ' Finansal raporlama için risk değerlendirmesi, yönetimin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ölçüsünde finansal durumunun belirlenmesi ve ilgili riskler göz önünde bulundurulmasıdır.<sup>63</sup> Firma yöneticileri her gün aldıkları kararlarda bir risk unsuru ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu unsur işletmeleri içinde buldukları ekonomik durum, mevcut pazar, ülkenin içinde bulunduğu sosyal durumlar gibi

---

<sup>61</sup> Kaval, a.g.e., s.126

<sup>62</sup> Recai Akyel, "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Yönetim ve Ekonomi**, 2000, Cilt 17, Sayı 1, s. 87

<sup>63</sup> Arens&Loebecke, a.g.e., s.294

etkenler göz önünde bulundurularak farklı şekillerde etkilemektedir. Belirsizlik unsuru bulunduğundan firmalar gelecek ile ilgili tahmin yaparken veya yatırım kararı alırken bugünkü şartları göz önünde bulundururlar ve o verilere göre tahmin yapabilirler. Tanımdan da anlaşılacağı üzere gelecek kesinlik arz etmemektedir. Her ne kadar kurumun elindeki verilere göre gelecekteki ekonomik ve sosyal durum hakkında bir bilgi olanağı sağlansa da öngörülemeyen faktörler de işletmelerin faaliyetlerini önemli ölçüde etki etmektedir. Doğal afetler, savaş gibi faktörler bu etmenlerden sadece birkaçıdır. Örnek olarak Arap Baharının yaşanması sonucu Mısır, Suriye, Lübnan gibi ülkelerde önemli yatırım kararları alan Türk müteahhitler bu süreçten büyük ölçüde yara almışlar, aldıkları yatırım kararlarından vazgeçmek zorunda kalmışlardır. Bu da firmaların finansal tablolarında zarar olarak karşılırlarına çıkmış ve zincirleme etki olarak firmaların piyasa değerleri düşmüştür. Bütün bunların oluşmasının engellenmesi için karşımıza çıkan tanım iç kontrol sistemi ve risk değerlendirme biriminin organize bir şekilde çalışmasıdır. İç kontrol sisteminin amaçlarından bir tanesi de işletmelerin hedeflerine ulaşması doğrultusunda karşılaşacakları riskleri minimize etmeyi sağlamaktır. Bu amacın yerine getirilebilmesi için işletme dahilinde etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin var olması ve bir risk değerlendirme biriminin bulunması olmazsa olmaz unsurlardandır. Risk değerlendirme birimi, firmaların gelecekte karşı karşıya kalabileceği riskleri önceden belirlemek suretiyle firmaya olumsuz şekilde yansiyabilecek unsurları minimize etmeyi amaçlamaktadır. Buna ek olarak risklerin fırsatlara çevrilebilme ihtimali söz konusu olduğunda da yine karşımıza risk değerlendirme birimi çıkmaktadır. Risk değerlendirme ya da diğer adıyla risk yönetim birimi kurumun içinde bulunduğu ekonomiyle ilgili tüm iş ve işlemlerin etkili bir şekilde analizi ve değerlendirilmesi açısından önemlidir. Risk yönetim biriminin sunduğu 4 önemli fonksiyon bulunmaktadır. Bunlar;

- Firmayı pazar, kredi, likitide, operasyonel ve yasal risklere karşı korumak,
- Finansal durumu sistematik risklere karşı korumak,
- Firma müşterilerini pazarla ilgisi olmayan kayıplara karşı korumak,
- Firmayı ve varlıklarını kamuoyunda firma aleyhine oluşmuş olan olumsuzluklara karşı korumaktır.

Güçlü ve etkili bir risk yönetim birimine ve kontrol mekanizmasına sahip olmak firmanın iç ve dış paydaşlarına karşı güvenilirliğini arttırmakla birlikte firmaya ekonomik olarak da istikrar sağlamaktadır. Risk yönetimini iyi yapamayan veya bu birime sahip olmayan işletmeler birçok riske maruz kalmakta ve iyi analiz edilememesi sonucu iflasla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Risk yönetiminin önemi özellikle 2000’li yıllarda Türkiye’de yaşanan bankacılık krizinde ortaya çıkmıştır. Bu tarihten önce Türkiye’de bankacılık sektöründe risk yönetimi birimlerine çok rastlanmamaktaydı. 2000’li yıllarda Türkiye’de yaşanan ve birçok bankanın kapanmasına neden olan krizden çıkan sonuçlar gösterdi ki risk yönetiminin ve iç kontrolün eksikliğinden dolayı gerekli denetimler yapılamadı ve/veya yapılırken bilgiler eksik kaldı. Bu dönemde ekonomik olarak büyük bir yara alan Türkiye daha sonra iç kontrol ve risk yönetimi ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Özellikle iç kontrol ile ilgili standartlara bu yıllarda başvurulmaya başlanmıştır. Bu çalışmalar Türkiye açısından bakılacak olursa meyvelerini tüm Dünya’da 2009 yılında yaşanan krizde vermiştir. Amerika’da başlayan ve Mortgage krizi olarak ortaya çıkan küresel krizden Türk bankacılık sektörü çok az etkilenmiştir. 2000’li yıllarda yaşanan krizden iyi dersler çıkaran ve risk yönetimi ve iç kontrol alanlarında önemli çalışmalara imza atan Türkiye, krizden en az etkilenen ülkelerden biri olmuş ve ülke güvenilirliğini arttırarak yatırımcıların birçoğunu kendisine çekmiştir. Bankacılık sektöründe yaşanan bu gelişmelere paralel olarak ülke ekonomisine yatırımlar da bir artış meydana gelmiştir. Bu artışlar sonucu ödemeler bilançosunun artı kaleminde yükselişler meydana gelmiş milli hasıla artmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere etkin işleyen risk yönetimi ve iç kontrol çalışmaları mikro bazda firmaların ekonomik durumunu makro bazda ise ülke ekonomisini olumlu yönde etkilemektedir.

Risk değerlendirme aşamasının temelini işletmenin amaçları oluşturur. İşletmenin amaçları, yönetim kurulu tarafından belirlenerek alt kademelere iletişim kanalları aracılığıyla iletilir. Amaçlar belirlenirken bunların sayısal olarak değerlendirilebilir olması, herkes tarafından anlaşılır ve ulaşılabilir olması gibi koşullar göz önünde bulundurulur. İşletmenin amacı nedir sorusu sorulduğunda cevabı işletmenin gelecekte ulaşmak istediği nokta, kendini gelecekte pazarda nerede görmek istediğidir. Ancak gelecek belirsizlik arz etmektedir. Bu belirsizlikte risk olgusunu oluşturmaktadır.

Bundan dolayıdır ki işletmenin amaçlarının etkili bir şekilde belirlenmesi risk değerlendirme aşamasının temel yapı taşı niteliğindedir.

Risk, kurumların buldukları pazar dahilinde rekabet ve başarı elde etme yetilerini etkilediği gibi finansal anlamda da güçlü bir yapıya kavuşmalarını, müşteriler nezdinde olumlu firma imajı bırakmayı ve ürünlerinin, sağladığı servislerin ve istihdam edilen personelin kalitesi üzerinde önemli etkilere neden olmaktadır. Risk kavramını tamamen ortadan kaldırmak hiçbir zaman mümkün olmamaktadır. Ancak riskleri yönetmek mümkündür. Bu durum işletmelerin riske ne derecede maruz kaldığı ve yönetimin riski ne ölçüde kabul etmesiyle kontrol altına alınabilmektedir.

İç kontrol sistemi hakkında en yetkili ağızlardan olan COSO raporuna göre risk değerlendirmesi aşamasında önem arz eden 4 önemli faktör yer almaktadır. Bunlar:<sup>64</sup>

- Organizasyon dahilinde uygulanacak prosedürler risklerin tespit edilebilmesi ve tanımlanabilmesi amacıyla açık ve anlaşılır bir şekilde belirlenmelidir.
- İşletme yönetimi organizasyonun bütününde üst yönetim tarafından gönderilen emir ve talimatların yerine getirilmesi amacıyla riskleri iyi bir şekilde tanımlamalı ve tanımlanan bu riskleri nasıl yöneteceği hakkında etkin bir analiz yapmalıdır.
- İşletme dahilinde muhtemel olan hırsızlık olayları işletmenin hedeflerinin yerine getirilmesi sırasında risk değerlendirme aşamasında ele alınacak veriler arasında bulunmalıdır.
- İşletmenin iç kontrol sistemini önemli bir şekilde etkilemesi muhtemel olan değişiklikler tespit ve analiz edilmelidir.

Organizasyon dahilinde talimatların açık bir şekilde yerine getirilmesi aşaması ele alınacak olursa işletmenin amaçları göz önünde bulundurularak hedefler belirlenmelidir. Örnek olarak eğer işletme çevreyi kirletiyorsa bu da işletme imajı üzerinde olumsuz bir etki yaratıyorsa kurum dahilinde üst yönetim tarafından belirlenen emir ve talimatlar işletmenin ismini bu olumsuz etkiden kurtarmaya yönelik olmalıdır. Firma, reklamlar, sosyal medya ve yaptığı iş ve işlemler itibariyle çevre üzerinde yarattığı bu olumsuz etkiyi ortadan kaldırmalı, çevre dostu üretim sahası haline gelmeli, karbondioksit (CO<sub>2</sub>)

---

<sup>64</sup> COSO, 2011, a.g.e., s.51

salınımını azaltıcı önlemlere başvurmalıdır. Bu sayede çevreye olan duyarlılığını hem yaptığı çalışmalarla hem de reklamlar sayesinde yinelemiş olacak ve müşterilerinin zihninde firma aleyhine oluşan bu olumsuzlukları silmesinde yardımcı olacaktır.

İşletme hedeflerinin açık bir şekilde belirlenmesi ve bunların belirli alanlara kanalize edilmesi firmanın çalışanlarının bu hedeflere daha çok yoğunlaşmasına neden olacaktır. Bu sayede hedeflerin yerine getirilmesi hızlanacak ve bu yolda uygulanan yöntemler etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilecektir.

Risk değerlendirme aşamasında hırsızlık olaylarının değerlendirilmesi de önemli faktör olarak ele alınmaktadır. İşletmenin varlıklarının korunması zorlu ekonomik koşullar dahilinde firmaların hayatta kalabilmeleri açısından hayati bir öneme sahip olmaktadır. Varlıklara yönelik oluşan tehditler firmaların değişimlere olan çabuk cevap verebilme kabiliyetlerini, muhtemel riskleri fırsatlara çevirebilme yeteneklerini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Ayrıca varlıklarda meydana gelen beklenmedik azalmaların finansal tablolar üzerinde de negatif etkisi bulunmaktadır. Bu etki dönem sonunda kimi zaman karların daha az gözükmeye kimi zaman da zararlar sonuçlanmasına neden olmaktadır. İşletmenin paydaşları bu durumu öğrendikleri zaman yaptıkları yatırımın kendilerine geri dönüşü üzerine olumsuz fikirlere sahip olacak ve muhtemel olarak işletme üzerindeki paylarını geri çekme yönünde karar alacaklardır. Bu durum, işletmenin düzgün bir şekilde yönetilemediği fikrini ortaya atacak, bu durum da kurumun imajı üzerinde olumsuzluklara neden olacaktır. Açıklanan durumdan anlaşılacağı üzere hırsızlığın risk değerlendirme sürecinde etkili bir şekilde ele alınmaması ya da gerekli önem verilmemesi üzerine firma dâhilinde zincirleme bir reaksiyon oluşturacağı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bütün bu nedenlerden risk yönetim birimi, 'işletmenin yönetimi tarafından ele alınan risk tanımlamasında varlıkların güvenli bir şekilde tutulmasını ve hırsızlık hakkında raporlamaları da değerlendirmelidir.'<sup>65</sup> İşletme varlıklarına yönelik olan bu riskler değerlendirilirken işletme içinden veya dışından oluşan varlıkların muhtemel tahrifatı firma dâhilinde yönetim tarafından gönderilen emir ve talimatların yerine getirilmesi çalışmalarına direkt olarak olumsuz etkide bulunmaktadır.

---

<sup>65</sup> COSO, 2011, a.g.e., s.65



Varlıkların korunması; yetkisiz, bilinçli olarak varlıkların kullanımı ya da imha edilmesine karşı korunması anlamına gelmektedir<sup>66</sup>. Varlıkların uygunsuz şekilde kullanımının işletmeye hiçbir katkısı olmaksızın bu şekilde kullanım sonucu kişi veya grupların bireysel kazanımı söz konusu olmaktadır. Varlıkların istenilen şekilde korunamaması sonucu işletme varlıklarında tahrifat, bunların yasadışı yollarla elden çıkarılması ve bu kalemlerle ilgili bilgilerin dışarıya çıkarılması sonucu kurumlar bu durumdan büyük zarar görmektedir. Firma aktiflerinin zarara uğraması, işletmenin bu tür olaylara fırsat yaratacak şekilde organizasyon yapısına sahip olması, çalışanlar üzerinde yapılan büyük baskılar, iç kontrol sisteminin temel yapı taşı olan kontrol çevresinin eksik şekilde tasarlanmasından dolayı bu tür olaylara yönelik fırsatların ve dürtülerin çalışanların ve/veya üçüncü kişilerin eline geçmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Fırsatlar, işletme kayıtlarında değişikliklere neden olabilecek şekilde yetkilerin dağıtılması, emir-komuta zincirinin gerektiği gibi işlememesi, işletmedeki kontrol mekanizmasının istenilen şekilde kurulamaması ve/veya çalışmaması, kontrol çevresinde eksiklerin bulunması gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır. Bu tarz fırsatlara sahip olan kişilerin kayıtlar üzerinde kendi veya grup çıkarlarını gözeterek değişiklik yapmaları bunların ortaya çıkarılmasını zorlaştırmaktadır. Kimi zaman ise bu tahrifatların ortaya çıkarılması imkânsız hale gelmektedir. Bu olumsuzlukların ortaya çıktığı firmalarda görülen ortak özellikler:

- Yönetimin kontrol mekanizmasına gereken önemi vermemesi,
- Son derece karışık ve anlaşılamayan bir organizasyon yapısının bulunması,
- Yetersiz teknolojik bilgi sistemlerinin yer alması,
- Muhasebe, operasyon, risk yönetimi, iç denetim ve bilgi teknolojileri bölümlerinde istihdam edilenlerin sık sık değiştirilmesi,
- İşletme dahilinde etik değerlere gereken önemin verilmemesi,
- Çalışanlara verilen hedeflerin ulaşılabilir hedefler olmaması,
- Personele işletmeye yönelik aidiyet duygusu oluşturacak proseslerin yapılmaması sonucu kişisel çıkarların işletme çıkarlarının önüne geçmesi,
- Görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulanmaması nedeniyle bir kişide birden fazla işlem yapma yetkisi bulunmasının sonucu olarak işletme kayıtlarında

---

<sup>66</sup> COSO, 2011, a.g.e., s.67

kolaylıkla sahteciliğe başvurabilme olasılığının bulunması gibi faktörler bulunmaktadır.

Devam eden süreçlerde risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi etkili bir iç kontrol sistemi için kritik bir bileşendir. Yönetim, organizasyonunun tüm katmanlarında risklere odaklanmalı ve bunları yönetmek için gerekli olan işlemleri yapmalıdır. Öncelikli görevlerin yerine getirilememesi, personelin kalitesi, işletmenin ticari işlemlerin coğrafik dağılımı, temel iş süreçlerinin karmaşıklığı ve önem derecesi, yeni bilgi teknolojilerinin tanıtımı, pazara girecek yeni rakipler, bunların tümü artan risklere örnek teşkil etmektedir. Riskler tanımlandıktan sonra, yönetim bu riskin önem derecesini saptamalı, riskin gerçekleşme olasılığını belirlemeli ve bunun kabul edilebilir seviyelere indirebilmesi için gerekli önlemleri almalıdır.<sup>67</sup>

Risk yönetim biriminin göz önünde bulundurması gereken diğer bir unsur ise iç kontrol sistemini etkileyebilecek önemli değişiklikleri tanımlamalı ve bu değişikliklere göre önlem alınması için gerekli prosedürleri devreye sokmalıdır. İşletmelerin içinde buldukları ekonomik durum, pazarın koşulları, yasal çevrenin getirmiş olduğu yenilikler, içinde bulunduğu ülkenin koşulları değiştikçe firmalarda bu değişikliklere göre gerekli koşullar sağlandığında kurumun önceliklerini, işletme modelini, organizasyonel yapısını, iş süreçlerini, işe alma kriterlerini, müşteri çevresini, uyguladığı terfi ve maaş politikaları gibi iş akış süreçlerini değiştirerek bu dalgalanmalara karşı uyum sağlamalıdır. Yöneticilerin aldıkları her karar risk unsurunu barındırdığından alınan her kararın artı ve eksikleri karşılaştırılmalıdır. Firmanın iş ve işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkilendirilebilen her türlü ortamda meydana gelen değişimler firma üzerinde bir etkiye sahiptir. Risk yönetim birimi bu ortamlarda meydana gelen veya gelmesi muhtemel değişiklikleri saptayarak gerekli kademeleri bu konuda bilgilendirmelidir. İşletmeden veya işletme dışından kaynaklanan değişimler risk yönetim birimi tarafından firmaya olan veya olabilecek muhtemel etkilerine göre kategorize edilmeli ve buna göre gerekli önem verilmelidir.

---

<sup>67</sup> Arens&Loebecke, a.g.e., s.295

İç kontrol sistemine ve kuruma olan etkilerine göre özel dikkat gerektiren faktörler aşağıdaki gibidir:<sup>68</sup>

- i. Dış çevrede meydana gelen değişiklikler: Yasal düzenlemelerin ya da ekonomik çevrenin değişmesi sonucunda firmalar içinde buldukları ortamdaki daha farklı olan bir rekabet ortamına, operasyonel işlemlerde değişikliklere ve çok daha farklı risklerle karşı karşıya kalmaktadır.
- ii. Fiziksel çevrenin değişmesi: Firmalar içinde buldukları fiziksel ortama göre hammadde tedarikini, lojistikini, müşteri çevresini, tedarik zincirini kısaca işletmenin kuruluşunu sırasında ekonomik ortama tutunmak ve bu ortamda hayatta kalmasını sağlayacak temel işlemlerini planlamaktadır. Öngörülemez doğal afetlerde ekonomik ve sosyal yaşamın bir parçasını oluşturmaktadır. Firmalar, faaliyet gösterdiği ülkenin özel konumunu göz önünde bulundurarak gelecekle ilgili planlama yaparken deprem, sel, kasırga vb. gibi doğal afetlerin oluşabilme olasılığını göz önünde bulundurmalıdırlar.
- iii. Önemli ölçüde birleşmeler ve elden çıkarmalar: ‘Eğer işletme, ticari faaliyetlerini birleştirme kararı aldığında bütün organizasyon dahilinde iç kontrol sistemini gözden geçirmeli ve bunların standartlarını sağlamalıdır.’<sup>69</sup> Birleşmeler de bir risk unsuru taşımaktadır. Birleşme öncesinde birleşilen firmanın tüm ticari faaliyetlerinin incelenmesi gereklidir. Birleşecek firmada uygulanan iç kontrol sistemi birleşilen firma ile her zaman uyum sağlayamamaktadır. Bu göstergeler neticesinde birleşilen firmaya ait verilere göre iç kontrol sistemlerinin uygulanabilirliği hakkında bir analiz yapılmalıdır. Böylece firma dahilinde bir iç kontrol sistemi standardı oluşturularak birleşilen firmayla da bu standartlar uygulanabilir. Bu durum elden çıkarmalar konusunda da aynı şekilde tezahür etmektedir.
- iv. Ticari faaliyetlerin ya da merkezlerin yurtdışına taşınması: İşletmelerin ucuz hammadde, işgücü, karlılığı artırma, ürün-yaşam eğrisinin daha erken aşamalarında bulunan ülkelere giderek rekabet avantajı yakalama gibi nedenlerle yurtdışına açılma çabaları sık rastlanan olgulardandır. Ancak kültürleri, yasal uygulamaları, tüketici alışkanlıkları farklılık arz eden ülkelerde faaliyet

---

<sup>68</sup> COSO, 2011, a.g.e., ss.69-70

<sup>69</sup> COSO, 2011, a.g.e , s.70

göstermek için risk yönetiminin iyi şekilde uygulanması gereklidir. Burada yük sadece bu birime düşmemektedir. Yurtdışına açılma kararı alındığında firmanın bütün bölümlerine farklı farklı sorumluluklar düşmektedir. İnsan kaynakları birimi oradaki işgücünün özelliklerini iyi belirlemeli, satın alma birimi hammadde elde etme konusunda herhangi bir zorluk yaşanmayacağına dair güvence vermeli, risk yönetim birimi ise bu riskleri fırsatlara çevirebilecek öneriler sunmalıdır.

- v. Önemli personel değişimi: Firmaya yabancı olan üst yönetimin yeni bir üyesi firmanın etik değerlerini ve kültürünü anlayamayabilir ve farklı bir anlayışa sahip olabilir. Ayrıca bu üye kontrol ile ilgili faaliyetler hariç olmak üzere sadece firmanın performansına odaklanabilir<sup>70</sup>. Örnek olarak firmanın daha önceki üst yöneticisi iç kontrol sistemini ön plana çıkararak firmanın ticari faaliyetlerinin değerlendirilmesini bu sistemin etkinliği ile ilişkilendirmiş olabilir. Bu değerlendirme organizasyon dahilinde tüm çalışanlar tarafından benimsenmiş ve bu yönde bir takım çalışması yapılmaktadır. Bölüm bazında yapılan çalışmalar iç kontrol sisteminin etkinliğine katkı sağlayarak firmanın performansını ve hedeflerini artırmaya yöneliktir. Ancak bu yöneticinin değişmesi sonucunda yeni gelen yönetici farklı bir anlayışa ve kültüre sahip olabilir. İç kontrol sistemine verilen önemin ikinci ya da üçüncü plana atılmasına neden olan yönetici sadece performans odaklı veya satış odaklı bir zihniyete sahip olabilir. Satış odaklı olan bir yönetici işletmenin sadece ne kadar satış yaptığına odaklanmaktadır. Ancak bu işlemler sırasında yapılacak raporlamalar, kontrol çevresiyle ilgili standartlar, yapılan satışların risk unsuru taşıyıp taşımadığı gibi etkenler arka plana atıldığından iç kontrol sistemi bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.

İç kontrol faaliyeti risk odaklı olarak gerçekleştirilmelidir. Sistemin zayıf ve güçlü yönleri analiz edilerek, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine

---

<sup>70</sup> COSO, a.g.e, 2011, s.70

bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.<sup>71</sup>

Risk değerlendirme, iç kontrol sisteminin önemli parçalarından birisidir. Risk değerlendirmenin amacı; işletmenin karşılaştığı riskleri önceden değerlendirerek firmanın zor bir durumda kalmasını önlemek, riskleri minimize etmek, gerekli koşullar oluştuğunda bunları fırsatlara çevirerek kurumun bu durumdan kazançlı çıkmasını sağlamak amacıyla gerekli değerlendirmeleri yaparak üst yönetime raporlamaktır. Üst yönetimin burada üzerine düşen görev, risk yönetim biriminin raporlamalarına gereken önemi vermesidir. Yöneticiler ve diğer tüm personel risklerle ilgili olarak ne yapılacağını değerlendirirken amacı daha iyi anlar ve yeni ve bilinmeyen risklerle başa çıkma kabiliyetlerini artırır.

#### **6.1.4. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri işletme yönetiminin direktiflerinin alt kademelere ulaşmasını sağlamak, riskleri azaltmak ve hedeflerin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla ortaya koyduğu politika ve prosedürlerden oluşan eylemler topluluğudur.<sup>72</sup> Bir başka kontrol faaliyeti tanımı ise; ‘ Kontrol faaliyetleri yönetimin direktiflerinin alt birimlere ulaştığından emin olunması ile ilgilidir.’<sup>73</sup> Kısaca kontrol mekanizması, işletmenin tüm aşamalarında ortaya konulan, hedeflere ulaşılmasında yardımcı, yönetim tarafından istenilen hedefler ile mevcut durum arasında farklılıklar olması durumunda bunların ortadan kaldırılmasında yol gösterici eylemler bütünüdür. Kontrolü, firmanın sadece bir bölümüyle ilişkilendirmek doğru değildir. Kontrol mevcut ticari faaliyetler için her zaman kullanılmalıdır. Kontrol, devamlılık arz eden bir süreçtir. Özel bir süreç için değil tüm süreçler için uygulanmalıdır. Sadece belirli dönemlerde değerlendirme yapmak bazı sonuçların ortaya çıkmasını engelleyecek niteliktedir. Süreçlerin başından sonuna kadar kontrol faaliyetlerinin izlenmemesi sonucu firma içinde görülen olumsuz sonuçların nedenleri tespit edilemeyebilir. Örnek olarak sadece dönem sonunda yapılan kontrollerden elde edilen verilere göre satın alma bölümünde faturaların eksikliği, varlıkların giriş çıkışlarında tutarsızlıklar saptanmıştır. Ancak bunların kimler tarafından

---

<sup>71</sup> İbiş, a.g.m, s.102

<sup>72</sup> COSO,2011, a.g.e., s.75

<sup>73</sup> United States General Accounting Office Internal Control, a.g.e., s. 11

yapıldığı ya da faturaların eksikliğinden kaynaklanan muhasebe kayıtlarının eksikliğinin gelir tablosuna etkileri tam olarak saptanamamıştır. Yine kasa sayımı sonucunda sayım ve tesellüm eksikliği ile karşılaşılması durumunda firma bunu olağandışı gider/zarar olarak muhasebeleştirmiştir. Ancak kontroller düzenli bir şekilde yapılsaydı bu eksikliğin kimler tarafından yapıldığı ortaya çıkarılır ve firma bunu sorumlulardan temin edebilecek ve karı azaltıcı etkiye neden bu durumu kolaylıkla bertaraf edebilecektir.

Kontrol faaliyetleri gerçekleştirilirken COSO raporuna göre uygulanması gerekli 3 önemli kriter mevcuttur. Bunlar<sup>74</sup>:

- İşletme yönetimi, hedeflere ulaşılmasında ortaya çıkabilecek riskleri kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için gerekli olan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir,
- İşletme yönetimi, hedeflere ulaşılmasına katkı sağlamak amacıyla teknoloji üzerinde genel kontrol faaliyetleri seçer ve bunları geliştirir,
- İşletme yönetimi, kontrol faaliyetlerini işletmeden beklenenler doğrultusunda politikalar aracılığıyla kurar ve prosedürler aracılığıyla da koymuş olduğu politikalar işleme koyar.

Aşağıdaki tabloda kontrol faaliyetlerine yönelik ortaya koyulan ilkeler ve bu ilkeleri uygulamaya yönelik yaklaşımlar ele alınmıştır.

**Tablo 1: Kontrol Faaliyetleri İlkeler ve Yaklaşımlar**

İLKELER	YAKLAŞIMLAR
<ul style="list-style-type: none"><li>• İşletme yönetimi, hedeflere ulaşılmasında ortaya çıkabilecek riskleri kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için gerekli olan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Matrisler, çalıştaylar ya da iç kontrol standartlarından faydalanarak riskleri tespit etmek ve bunları kontrol faaliyetleri çerçevesinde değerlendirmek</li><li>• Üçüncü kişilerde sağlanan mal ve hizmetlerde kontrol faaliyetlerini uyumlaştırmak ya da bunları kontrol etmek</li><li>• Kontrol faaliyetleri çeşitlerinden faydalanmak ( Önleyici, saptayıcı, yönlendirici, tamamlayıcı faaliyetler)</li></ul>

<sup>74</sup> COSO, 2012, a.g.e., s.73

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Görevlerin ayrılması durumunda farklı kontrol prosedürlerini düşünmek</li> <li>• Birbirine uymayan fonksiyonları tespit etmek</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme yönetimi, hedeflere ulaşılmasına katkı sağlamak amacıyla teknoloji üzerinde genel kontrol faaliyetleri seçer ve bunları geliştirir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Risk ve kontrol matrisleri kullanarak teknolojiye olan bağımlılık derecesi tespit edilir</li> <li>• Son kullanıcı hesaplamalarını ölçmek</li> <li>• Bilişim teknolojileri hizmeti üçüncü kişilerden tahsis edildiğinde bunların kontrol faaliyetlerini uyumlaştırmak ve kontrol etmek</li> <li>• Erişimi sınırlandırma ve görevlerin ayrılığı ilkelerini desteklemek amacıyla bilişim teknolojilerinin altyapısını yapılandırmak</li> <li>• Veri ve işlemlerin doğruluğunu ve tamamlanma derecelerini arttırmak amacıyla bilişim teknolojilerini yapılandırmak</li> <li>• Güvenliği ve varlıklara erişimleri yönetmek</li> <li>• Paket yazılımlar üzerinde sistem geliştirilmenin yaşam döngüsünün kurulması</li> <li>• Şirket içinde geliştirilen yazılımlara yönelik sistem geliştirme yaşam döngüsü sistemi kurulmalıdır</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme yönetimi, kontrol faaliyetlerini işletmeden beklenenler doğrultusunda politikalar aracılığıyla kurar ve prosedürler aracılığıyla da koymuş olduğu politikaları işleme koymalıdır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Politika ve prosedürleri geliştirmek ve bunların dokümantasyonunu sağlamak</li> <li>• Fonksiyonel liderler ya da birimler üzerinde kontrol faaliyetlerini konuşlandırmak</li> <li>• Normal ve özel değerlendirmelerle kontrol faaliyetlerinin yürütülmesi</li> </ul>

(COSO, 2012, a.g.e., s.74)

Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün değerleriyle işbirliği içindedir ancak risk yönetim birimiyle olan ilişkisi büyük önem taşımaktadır. Kontrol faaliyetlerinin tanımında işletmenin hedeflerine ulaşması için gerekli olan emir ve talimatların yerine ulaşmasının sağlanmasını destekleyici nitelikte olduğuna değinilmiştir. Risk yönetim birimiyle birlikte kontrol prosedürleri, yönetimin risk değerlendirmesinden sonra gerekli olan önlemleri uygulamaya geçirmesine yardımcı olmaktadır. Risklerin azaltılması ya da

paylaşılmasının kararı kontrol faaliyetlerinin oluşturulması ve geliştirilmesi açısından başlangıç noktası niteliğindedir.

Kontrol faaliyetleri, kontrol çevresinde standartlar oluşturmak ve risklere karşı yapılacak eylemlerin zamanında gerçekleşmesini sağlamak amacıyla oluşturulan eylem planlarından meydana gelmektedir. Örnek olarak, bir işletme 'kalifiye personel sayısını artırmak' hedefini benimsemiştir. Ancak işletme içi ve dışında yapılan değerlendirmeler sonucu işletmenin böyle bir personeli istihdam edecek bütçesinin kısıtlılığının yanında arandığı kriterlerde personelin ülke şartlarından dolayı azlığı sonucuna varılmıştır. Bu durum hedefin gerçekleşmesi yolunda önemli bir risk unsuru taşımaktadır. Bu riski azaltmak için öncelikle kontrol faaliyetlerine verilen önemin artırılması gerekmektedir. Bu sayede mevcut personelin yetki devri, iş geliştirme ve/veya iş zenginleştirme yöntemleri kullanılarak eğitilmesi yoluna gidilebilir. Bu yöntem ek olarak işletme sermaye artırımına karar vererek işletmenin bütçesine ek gelirler sağlayabilir. Bu geliri üniversitelerle işbirliği yaparak istenilen kriterlerde eleman yetiştirerek de temin etme yoluna başvurabilir. Bu sayede riskler minimize edilerek işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

Kontrol faaliyetleri içinde görevlerin ayrımı ilkesi de dikkat edilmesi gereken unsurlardandır.

Görevlerin ayrımı, mali nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ve böylece hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin azaltılmasını ifade eder. Görevlerin ayrımı sırasında şu üç görevin farklı kişilere verilmesine dikkat edilir;<sup>75</sup>

- İşlemlerin yapılması (yürütülmesi),
- İşlemlerin kaydı,
- Bu işlemle bağlantılı aktiflerin korunması.

---

<sup>75</sup> Münevver Yılcı - Birol Yıldız - Murat Kiracı, **Muhasebe Denetimi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2473, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1444, Eskişehir, 2012, s.90



**Tablo 2: Görevlerin Ayrımı İlkesi**

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

(Yılancı ve diğerleri, a.g.e., s.90)

İşletmenin iç dinamikleri de iç kontrol sisteminin dinamiklerini önemli ölçüde etkilemektedir. Her ne kadar iç kontrol sistemi bütün işletmelere uygulanabilir bir nitelik gösterse de her işletmenin organizasyon yapısı, içinde bulunduğu pazarın koşulları, yöneticilerin bakış açıları, karşı karşıya kaldıkları riskler, iletişim kanallarının kalitesi, kontrol mekanizmasına verdikleri önem ve kullandıkları bilgi teknolojileri gibi faktörler değişiklik göstermektedir. Bu etmenlerin farklılık göstermesi kontrol faaliyetlerinin uygulanması bakımından farklı yollara başvurulmasına neden olmaktadır. Eğer firma kontrol faaliyetlerinin tamamını ya da bir kısmını işletme dahilinde karşılayacak nitelikte değilse bu servis üçüncü kişiler tarafından da yerine getirilebilmektedir. Bu yola başvurulması sonucu durumun gerekleri iç kontrol sisteminde belirtilmeli ve standartlar buna göre sağlanmalıdır.

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetlerini etkileyen işletme kaynaklı sebepler aşağıda belirtilmiştir:<sup>76</sup>

- İşletmenin organizasyon yapısının karmaşıklığı, içinde bulunulan çevre, ticari faaliyetlerinin özelliği ve uygulandığı çevre,

<sup>76</sup> COSO, 2011, a.g.e., s.77

- Belirli bir kurala, yasaya ya da ilkeye daha yüksek düzeyde uyum sağlayarak faaliyetlerini gerçekleştiren işletmelerde bu prensiplere daha az uyum gösteren işletmelere göre kontrol faaliyetleri ve risklere verilen cevaplar daha karmaşıktır,
- Uluslararası firmalarda ticari faaliyetlerin karmaşıklığından dolayı yerel firmalara göre risklere karşı uygulanan eylemlerin etki çevresi, bu risklerin farklılığı ve kontrol faaliyetleri daha kompleks bir iç kontrol sistemini beraberinde getirmektedir.
- Paket muhasebe kullanan firmalara göre daha karmaşık kaynak yönetim sistemi kullanan işletmelerin uygulayacağı kontrol faaliyetleri de farklılık göstermektedir.
- Ticari faaliyetleri belirli bir merkezde toplanmayan ve yerel olarak özerkliğin ön planda tutulduğu firmalar, ticari faaliyetlerin yüksek derecede merkezileştiği ve süreklilik arz ettiği firmalara göre daha farklı kontrol faaliyetleri uygulamaktadırlar.

İş süreçleri kontrol faaliyetlerini etkileyen ve bunların uygulanması sürecinde farklılık göstermelerine neden olan faktörlerdendir. İş süreçleri, firmaların ekonomik hayatta varlıklarını sürdürebilmelerini, kuruluş hedeflerini gerçekleştirmeyi, kar sağlamayı kısacası işletmelerin doğması, büyümesi ve gelişip olgunluğa ulaşması için gidilen yolda başlangıç noktası niteliğindedir. Her iş firma iş süreçleri akışında ortak olarak işledikleri süreçlere sahiptirler. Bunlar pazarlama, muhasebe, finansman, insan kaynakları, satın alma gibi süreçlerden meydana gelmektedirler. Bu departmanlardan ayrı olarak firmaların içinde buldukları fiziksel ve psikolojik ortamın farklılıklarından dolayı farklı birimlerle de iş akışlarını gerçekleştirebilirler. Bu departmanlara örnek olarak müşteriler için çağrı servisleri, otomotiv sektöründe servis ve sigorta hizmetlerinin sağlanması, ürün garanti hizmeti gibi süreçlerde bulunmaktadır. Bütün bu süreçlerde esas olarak yapılan girdileri belirli işlemlere tabii tutarak bunları çıktı haline getirmektedir. ‘Firmanın yaptığı işlemlerden kaynaklanan risklerin asgari seviyeye indirilmesi için yapılan kontrol faaliyetleri ‘işlem kontrolleri’ ya da ‘uygulama kontrolleri’ olarak tanımlanmaktadır.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 78

İş süreçleri işletmenin yaptığı ticari faaliyetleri kapsamında bütün aşamalarda yer aldığından kontrol faaliyetlerinin en önemli başlangıç noktası niteliğindedir. İç kontrolün amacı firmanın hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmak ve bu yolda karşılaşılan riskleri minimize etmek olduğundan ticari faaliyetlerde yapılan kontrol faaliyetleri firmanın ayakta kalmasını sağlayan faktörlerdendir.

Kontrol faaliyetleri firmaların koydukları hedeflere ulaşmalarında yollarına çıkan engelleri minimize etmeyi ve bu hedeflere varma yolunda uygulayacağı prosedürleri kendi etik değerleri ve tabii oldukları yasal çevreye uyum sağlayarak yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır. İşletme dahilinde uygulanacak kontrol mekanizmasında uygulanan yöntemler tüm firmalar açısından ortak yönler barındırmaktadır. İşletmelerde uygulanacak kontrol faaliyetleri aşağıda belirtilmiştir:

- ✓ Doğrulama: Bu mekanizma işletmede bir veya birden çok ticari işlemin birbirleriyle karşılaştırılarak tutarların doğruluğunu saptamaya yarar. Eğer tutarlar arasında farklılıklar mevcutsa bu farklılığın nereden kaynaklandığını bulmak ve buna yönelik işlemler ortaya koymak firmanın sorumluluğundadır. Örnek olarak satış işleminde firmanın kendinde bulunan, satın alan firmada bulunan, muhasebe kayıtlarında bulunan nüshaların birbirleriyle karşılaştırılması sonucu doğrulama yapılması verilebilir.
- ✓ Üst yönetim tarafından mevcut işletme performansının değerlendirilmesi: Yönetim kademeleri değişik alanlardaki performans sonuçlarını incelemelidir. İncelemeler üst yönetimde tüm işletmeyle ilgili faaliyet sonuçları üzerinde yapılırken, alt kademelerdeki yöneticiler kendi alanlarıyla ilgili kontrol sistemlerinden gelen faaliyet raporlarını incelerler. İnceleme sırasında fiili sonuçlarla bütçeler, tahminler, geçmiş dönem sonuçları ve rakiplerle karşılaştırmalar yapılabilir. Bir işletmede bu tür incelemelerin yapılabilmesi için önceden performans göstergelerinin belirlenmiş olması gerekir. Performans göstergeleri kontrol eylemlerinin önemli bir parçasıdır.<sup>78</sup>
- ✓ İnsan kaynaklarının yönetimi: İşletmelerin istihdam ettiği personelin anlayışı, etik değerleri, geçmişte aldığı eğitim iç kontrol sistemini etkileyen unsurların

---

<sup>78</sup> Yılancı ve diğerleri, a.g.e., s.89

başında gelmektedir. İç kontrol sisteminin istenilen düzeyde etkili ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlayan istihdam edilen personeldir.

- ✓ Bilgilerin işlenmesinin kontrolü: Bu tür kontrol faaliyetleri işlemlerin eksiksizliği, doğruluğu ve yetkilendirilmesini kontrol için kullanılır.<sup>79</sup> İşletmeye girişi yapılan mal ve hizmetlerin faturalarının kontrolü, muhasebe kayıtlarının ilgili kalemlerle karşılaştırılarak güvenilirliğinin ve doğruluğunun kontrolü gibi uygulamalar sayesinde kontroller sağlanmaktadır.
- ✓ Varlıkların fiziki kontrolü: İşletme varlıkları muhasebe kalemleri arasında işletmenin sahip olduğu ve devamlılığını sürdürebilmesi için gerekli olan kaynakların en önemlisidir. Bunlarda meydana gelen işletme içi ve/veya dışından kaynaklanan olağandışı zararlar firmanın değişikliklere çabuk cevap verebilme ve riskleri fırsatlara çevirebilme kabiliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenlerden dolayı varlıkların erişimine belirli kısıtlamalar getirilmelidir. Bu kısıtlamalara örnek olarak, nakitlere, dönen varlıklara, kasaya erişime, muhasebe kayıtlarını tutan kişilere belirli kısıtlamalar getirilerek bunların olağandışı kullanımının önüne geçilmesi hedeflenmiştir.
- ✓ Görevlerin ayrımı ilkesinin gerçekleştirilmesi: Hiçbir işin başından sonuna kadar tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi, bunun sağlanması için de işletmenin faaliyetlerinin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir.<sup>80</sup> Bu yönetime başvurulmasının nedeni hata ve hile riskinin en alt seviyeye indirilmesinin amaçlanmasıdır.
- ✓ Ticari faaliyetlerin prosedürlere uygun şekilde yerine getirilmesi: Prosedürlere uygun işlemler yapmak denildiği zaman anlaşılan ticari faaliyetlerden sorumlu olan kişilerin yetki alanları çerçevesinde işlemleri yerine getirmesidir. Hiçbir çalışan yetkisi aşan bir işe kalkışmamalıdır. Bu ortamın sağlanması için yöneticiler denetim mekanizmasını iyi bir şekilde kurmalıdırlar, yetkilerin dağıtılması net bir şekilde yapılmalıdır.
- ✓ Performansın bağımsız biçimde gözden geçirilmesi: Kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan bu yöntem iç kontrol sisteminin çalışmasına neden olan departmanların, çalışanların sürekli olarak bağımsız kişiler

---

<sup>79</sup> Uzay, a.g.e., s.93

<sup>80</sup> Kaval, a.g.e., s.128

tarafından denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Denetimin süreklilik arz etmediği durumlarda, çalışanlarda meydana gelebilecek işleri aksatma, daha önceleri çalıştıkları gibi çalışmama, prosedürleri harfiyen uygulamak yerine bunları aksatma durumu baş gösterebilir. Bu durumun oluşmasının engellenmesi için bağımsız denetimler yapmak şarttır.

Kontrol faaliyetleri iç kontrol sisteminin kurulmasında, etkinliğinin değerlendirilmesinde önemli faktörlerdendir. Kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesinde yönetim tarafından uygulanacak yukarıdaki yöntemlerin yanı sıra en çok başvurulan yöntem SWOT ( Strengths, Weakness, Opportunities, Threats) analizidir.

Denetim mekanizmasının etkili bir şekilde işleyebilmesi için dikkate alınması gerekli ilkeler aşağıda sıralanmıştır:

- İşletme amaçlarının açık ve net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir,
- Denetim sistemi iş görene yaptıkları hakkında bilgi vererek kendi kendilerini kontrol etmeye imkan tanıyan tekniklerden yararlanmayı sağlamalıdır,
- Denetim sistemi bir kayıt düzeni ve bilgi akış sisteminin kurulmasıyla daha etkin hale gelir,
- Denetimle ilgili elde edilen veriler zamanında gerekli birimlere bildirilmelidir,
- Çalışanların denetime bakış açılarını geliştirecek eğitimler verilmelidir,
- Denetimin sadece bir kerelik bir olay olmadığı devamlılık arz ettiği düşüncesi işletme dahilinde tüm çalışanlar tarafından benimsenmelidir.

Kontrol faaliyetleri bütün faaliyetlere uygulanacak dinamikliğe ve esnekliğe sahiptir. Bütün faaliyetleri içine alacak şekilde ve her türlü duruma uygulanabilecek şekilde tasarlanmalıdırlar... Kontrol faaliyetlerini kısaca özetlemek gerekirse;<sup>81</sup>

- ❖ Yüksek derecede denetim
- ❖ Fonksiyonların ve işlemlerin yönetimi
- ❖ Bilgi teknolojileri süreçleri
- ❖ Fiziki sayımlar
- ❖ Performans göstergeleri

---

<sup>81</sup> Fuat Öksüz, “Are Internal Control Systems Of Turkish Companies Effective? Assesment From Internal Control Perspective”, **3. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, s. 4

#### ❖ Görevlerin ayrımı

Etkili ve verimli şekilde işleyen bir kontrol mekanizmasına sahip olmak hedeflere ulaşılmasını kolaylaştırır, yönetimin uygulamak istediği fikirlerin daha kolay benimsenmesine neden olur, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasına ve standartların oluşturulmasına önemli ölçüde etki eder.

#### **6.1.5. Bilgi ve İletişim**

Bilgi ve iletişim, iç kontrolle ilgili sorumlulukların ve belirlenen hedeflerin desteklenmesinde işletmeler için gereklidir. İletişim hem işletme içi hem de işletme dışı şeklinde ortaya çıkmaktadır ve işletmenin günlük iç kontrol faaliyetleriyle ilgili bilgi gereksinimini sağlamaktadır. İletişim, personelin iç kontrolle ilgili sorumluluklarını ve bunların önemini anlamalarını sağlar.<sup>82</sup>

Günümüz ekonomik koşullarında firmalar karar alma mekanizmalarında anlık değişen birçok değişkenle karşı karşıya kalmaktadır. Karar alma sürecinde bilgiye duyulan ihtiyaç süreklidir ve elde edilen bilginin doğruluğu büyük öneme sahiptir. İç ve dış kaynaklardan bilgi elde etme sistemin etkinliğini, bilginin kalitesini, bilginin elde edilme zamanını etkilemektedir. İletişim sayesinde ise elde edilen bilgi işletme içindeki ve dışındaki kaynaklarla paylaşılmaktadır. Yönetim, işletme dahilinde iletişim kanallarını kullanarak çalışanların firmanın hedeflerini ve iç kontrol sisteminde üzerlerine düşen sorumlulukları algılamasını sağlamaktadır. İşletme dışındaki kaynaklarla yapılan bilgi alışverişi sayesinde organizasyonlar, riskler, yasal düzenlemeler, içinde bulunulan ekonomik koşullarda meydana gelen fiziksel ve psikolojik değişiklikler, müşteri memnuniyeti ve iç kontrolün diğer bileşenleri ile ilgili verilere rahatlıkla ulaşabilmektedir.

COSO raporunda yer alan iç kontrol ile ilgili bütünleşik çerçeveye göre bilgi ve iletişim standardında dikkat edilmesi gereken üç ilke bulunmaktadır:<sup>83</sup>

- Firmalar, iç kontrolün diğer bileşenlerinin çalışmasını destekleyecek nitelikteki önemli ve kaliteli bilgileri üretir ya da bu bilgileri üçüncü kişilerden tedarik eder.

---

<sup>82</sup>Jill D'Aquila, COSO's Internal Control- Integrated Framework, **The CPA Journal**, 2013, ss. 26-27

<sup>83</sup>COSO, 2011, a.g.e., s. 91

- Kurumlar, iç kontrolün diğer bileşenlerinin çalışmasını destekleyecek, iç kontrolle ilgili hedeflerin ve sorumlulukların da dahil olduğu verileri işletme dahilinde paylaşacaktır.
- Organizasyonlar, üçüncü kişilerle iç kontrolün bileşenlerini ilgilendiren meseleler hakkında devamlı iletişim halindedirler.

Bilgi, işletmelerin hayatta kalmaları ve devamlılıklarını sürdürebilmeleri için en önemli ihtiyaçtır. Elde edilen bilgiler işletmedeki herkes tarafından açık ve anlaşılır nitelikte olmalıdır. Bu ilkeye uyulmaması sonucunda bilgiye ihtiyaç duyan kişi karar alma aşamasında istediği bilgileri zamanında yorumlayamayacak ve bunun neticesinde karar sürecinde zaman kaybı yaşanacaktır.

Firmalar bilgiyi elde etmek istedikleri zaman bu bilginin işletme ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekmektedir. Elde edilmesi gereken bilginin içeriğini yönetim belirler ve bu ihtiyaçlar doğrultusunda gerekli olan departmana ve gerekli niteliğe haiz bilgiler elde edilmeye çalışılır. COSO'nun iç kontrol ile ilgili bütünlük çerçevesinde ele aldığı bilgi ve iletişim standardına yönelik olarak aşağıda verilen örnek ihtiyaç duyulan verilerin iç kontrolün diğer bileşenleriyle olan ilişkisine değinmiştir:

**Tablo 3: Bilgi&İletişim ve Diğer İç Kontrol Standartları Arasındaki İlişki**

İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ	KULLANILAN BİLGİYLE İLE İLGİLİ ÖRNEKLER
Kontrol Çevresi	İşletme yönetimi, işletme genelinde çalışanlarına yönelik olarak çalışanların uyması gereken davranış kuralları ve işletmenin beklediği davranış kuralları arasındaki ilişkiyi değerlendirmek üzere bir anket çalışması yapmaktadır. Anketin amacı, kontrol çevresi bileşenini desteklemek ve kontrol faaliyetlerinin seçimi, geliştirilmesi, uyumlaştırılması ve muhafazasına yönelik bilginin elde edilmesini sağlamaktır.
Risk Değerlendirme	Müşteri talebinde meydana gelen değişikliklerden dolayı firma sunduğu ürün karmasını ve dağıtım kanallarını değiştirme yoluna gitmiştir. Online olarak yapılan satışlarda meydana gelen artışlar kredi kartıyla yapılan işlemlerde önemli bir artış sonucunu ortaya çıkarmıştır.

	Kredi kartı bilgilerinde meydana gelebilecek muhtemel güvenlik ve bilginin özelliği gibi kurallara riayet etmeme riskini engellemek için yönetim, yapılan işlemlerin sayısı, toplam değeri, geçmiş yıl verilerini ve bunun risk analizinin tespitine yönelik önemlilik derecesinin belirlenmesiyle ilgili olarak bilgi elde etmeye yönelmiştir.
Kontrol Faaliyetleri	Yüksek hacimli üretimlerde kullanılan donanımlar ekonomik ömürlerinden fazla kullanıldıkları zaman hata vermeye başlarlar. Teçhizatların ekonomik ömürlerini maksimum noktada kullanmak için yönetim günlük incelemeler hakkında bilgi edinir ve bu verilerin üst yönetimin belirlediği aralıklar dahilinde olup olmadığını kıyaslar. Çalışabilirlik süresine yönelik bilgiler bu sürenin aşıldığı durumlarda gerekli olan prosedürlerin asgari seviyeye indirilmesi için kontrol faaliyetlerini desteklemektedir.
İzleme Faaliyetleri	Büyük bir kamu hizmeti veren işletme enerji üretim birimindeki çalışanlarının kaza ve yaralanma sonucu doğuran olaylara ilişkin kayıtları toplamakta ve raporlamaktadır. Elde edilen bu bilgileri çalışan sağlık sigortası tazmini hakkında belirtilen değişkenlerle karşılaştırmaktadırlar. Elde edilen bu sonuçlar kaza ve yaralanma olayları üzerindeki belirleme, işleme, raporlama, inceleme ve çözüm bulma fonksiyonlarına yönelik sağlanan kontrol faaliyetlerinin istenilen seviyede olmadığına yönelik bilgiler verebilmektedir.

(COSO, 2011, a.g.e., s. 93)

Faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. İşletme kararlarının alınmasında değişik türde geçerli bilginin toplanması zorunludur. Örneğin; bir ürünün fiyatlandırılması kararının alınmasında o ürünün üretim maliyeti ile ilgili bilgilere gereksinim vardır. Özel bir siparişin kabul edilip edilmemesi, bir makinenin satın alınması veya kiralanması seçenekleri arasında bir seçimin yapılması, geçerli ve tutarlı bilgilere gereksinim



gösterir. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgiler daha az maliyetle, zamanında ve güvenilir bir biçimde sağlanır.<sup>84</sup>

İşletmeler gerekli bilgileri belirlemelidir. Bilgi sistemleri iç ve dış kaynaklardan verileri elde eder; ilgili veriyi işleyerek bunu bilgiye dönüştürür; ve zamanlı, mevcut, doğru, bütün, ulaşılabilir, korumalı, kanıtlanabilir ve tutulan bilgiyi üretir.<sup>85</sup>

Ancak fazla bilginin işletme bünyesine dahil edilmesi de bir takım sorunları beraberinde getirmektedir. Bilgilerin fazlalığından dolayı verimliliğin azalmasına neden olabilmektedir. Bunun yanı sıra bilgi saklamak için gerekli olan sistemlerin bilgi fazlalığı durumunda yetersiz kalması ek önlem gerektirmektedir. Güvenliğin sağlanması, elde edilen verilerin kontrol faaliyetlerinin yeni bilgi girişlerinde etkinliğini artırmak da firmaların göz önüne alması gereken unsurlardandır. Bunun sonucu olarak işletme ihtiyaçlarına uygun olmayan ya da istenilenden fazla olan veriler de yöneticileri zor durumda bırakacaktır.

Kaliteli bilgi elde etmek etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve devam ettirilmesinde büyük paya sahiptir. Bilgi akışı sayesinde departmanlar arası bilgi ihtiyaçları karşılanmakta ve işletmenin ulaşmak istediği amaçlar çalışanlara iletilmektedir. Bu nedenle kaliteli bilgiye ulaşma ve bunu elde etme ayrıca üzerinde durulması gereken faktörlerdendir. Nitelikli bilgiye ulaşmanın altyapısı nitelikli kaynağa ulaşmaktır. Yetersiz ve tam olmayan bilgilerin işletmenin karar alma mekanizmasına dahil edilmesi sonucu firmanın geleceği ile ilgili alınacak kararlarda yanlış tahminler yapılabilir, alınmaması gereken yatırım kararları alınabilir ve yönetimin yatırımlardan beklenen getiri öngörüsünü olumsuz şekilde etkileyebilir.

İç kontrol sistemi hakkında en yetkili ağız olan COSO'da yer alan Bütünleşik Çerçeveye göre nitelikli bilginin sahip olması gereken bir takım özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler:<sup>86</sup>

- o Yeterlilik: Bilgi gereksinimlerine yönelik olarak bilginin detaylandırılmasında yeterli derecede veri elde edilmesi gereklidir. Konu ile ilgili olmayan bilgiler verimlilik ve etkililiğin sağlanması amacıyla elenmelidir.

---

<sup>84</sup> Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, a.g.e., s.318

<sup>85</sup> D'Aquila, a.g.m., s.27

<sup>86</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 96

- Zaman esası: İstenilen bilgi ihtiyaç duyulduğu zamanda bilgi sistemlerinde varolmalıdır. Zamanında elde edilen bilgiler olayların, sorunların, risklerin, müşteri ihtiyaçlarında meydana gelebilecek değişikliklerin erken tanımlanması sürecine büyük katkı sağlamaktadır.
- Güncellik: Elde edilmesi istenen veriler güncel kaynaklardan elde edilmeli ve istenilen aralıklarda bu işlem tekrarlanmalıdır. Bilgilerin 'Güncelliği' ilkesi içinde bulunan zamanın ekonomik koşullarını gerçek rakamlarla ortaya koymalıdır. Geçmiş döneme ait bilgiler şimdiki zamanın karar alma sürecinde ana kriter olarak kullanılırsa yanlış kararlar alınmış olunacaktır. Geçmiş döneme ait veriler şimdiki durum ile geçmişte olan durum arasında karşılaştırma imkanı sağlayarak gelecek hakkında tahminde bulunulması açısından faydalı olacaktır. Ancak mevcut şartların getirdiği koşullar ile geçmiş arasındaki farklılıklardan dolayı ihtiyaç duyulan bilgiler mevcut koşulların gerektirdiği özellikleri içinde barındırmalıdır.
- Doğruluk: İşletme için gerekli olan veriler doğru ve tamamlanmış olmalıdır. Bilgi sistemleri düzenli aralıklarla kontrol edilmeli ve doğruluk ve tamlık ilkelerinin gerektirdiği kriterler sağlanmalıdır.
- Ulaşılabilirlik: Veriler, onlara ihtiyaç duyan kişiler tarafından kolayca ulaşılabilir ve elde edilebilir bir nitelik arz etmelidir. 21. y.y.'nin teknolojik şartları bilgiye ulaşımı her yerde muhtemel kılmıştır ve anlık ulaşım imkanı sağlanmıştır. Bu sayede firmalarda bilgiye ihtiyaç duyan birim bu gereksinimini anında doyurma imkanına sahiptir. Ancak elde edilen veriler anında ulaşılabilir olması yeterli değildir. Bilginin sahip olması gereken kriterleri de taşıması gerekmektedir.
- Bilginin Korunması: Kontrol faaliyetleri bilginin korunmasına yönelik eylem planlarını içermelidir. İşletmenin koruması gerekli olan bilgiler, o bilgiye ulaşımın kısıtlanması, yetkili personelin o bilgiye ulaşabilmesi, gerekli güvenlik önlemlerinin alınması gibi kontrol faaliyetlerinin sağlanmasıyla koruma altına alınmalıdır. İşletme açısından büyük önem arz eden bilgilerin dışarı sızdırılması, rakiplere verilmesi gibi faktörlerin baş göstermesi durumunda firma hem ekonomik olarak hem de müşterilerinin gözünde kayba uğrayacaktır.

Bilginin korunması ilkesine yardımcı diğer bir kontrol faaliyeti ise verilerin kategorize edilmesi yöntemidir.

- o Kanıtlanabilirlik: 21. y.y.'nin teknolojik şartları bilgiye ulaşımı kolaylaştırmıştır. Bilgiye ulaşımın kolaylığı, bilgi kalabalığına da yol açmıştır. Bir konuyla ilgili binlerce kaynakta birbirinden farklı veriler yer almaktadır. Bu nedenle ihtiyaç duyulan bilginin kanıtlanabilir bir nitelikte olması işletmenin karar alma mekanizmasında kullanacağı bu bilginin güvenilirliğini artıracak nitelik arz etmektedir.
- o Kayıt altına almak: Elde edilen veriler ileride yapılacak olan denetimlere yönelik işletme dahilinde kayıt altında tutulmalı ve işletmenin, yaptığı işlemler hakkındaki endişeleri gidermeli, kanıt niteliği taşınmalıdır.

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim standardında uyulması gereken ilkelerden ikincisi kurumların, iç kontrolün diğer bileşenlerinin çalışmasını destekleyecek, iç kontrolle ilgili hedeflerin ve sorumlulukların da dahil olduğu verileri işletme dahilinde paylaşmalarıdır. İşletme çalışanları firma içindeki ya da dışındaki kişilerle daima iletişim halinde olmalıdır. Etkili bir iç kontrol sisteminin sağlanması için bilgi alışverişi verimli bir şekilde kullanılmalı ve bu verimliliğin devamlılığını mümkün kılacak ilke ve prosedürler uygulanmalıdır. İstihdam edilenlerin iç kontrol sistemi dahilinde üzerine düşen sorumlulukları bilmesi, iç kontrol standartlarına nasıl katkı yapacaklarının açık bir şekilde aktarılması, görevlerin kesin bir çizgiyle birbirinden ayrılması bilgi akışı içinde yer alması gereken verilerdendir.

İşletme içi iletişim görevlerin iletilmesiyle başlamaktadır. Yönetim önderliğinde işletmeyle ilgili hedefler ve politikalar alt kademelere kademeli olarak iletildiği zaman, çalışanların ana hedeflere ulaşmak için basamak niteliğinde olan alt hedefleri, firmanın hedeflerine ulaşması yolunda üzerlerine düşen görev ve sorumlulukları çok iyi bir şekilde anlamalı ve bunlar açık ve net bir şekilde bildirilmelidir.<sup>87</sup>Çalışanların iç kontrole bakışı, yönetimin bu sisteme bakış açısından büyük ölçüde etkilenmektedir. Eğer yönetim iç kontrol sistemine gereken önemi veriyorsa bunu iletişim kanalları ve koydukları hedef ve politikalarla çalışanlara da hissettirmelidir. Buna yönelik olarak iç kontrol sisteminin diğer standartlarını iyi şekilde işleme koymalıdır. İletişimi kontrol

---

<sup>87</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 98

altına almak, gerekli bilgilerin istenilen yerlere ulaştığından emin olmak için kontrol faaliyetleri verimli bir şekilde kullanılmalıdır.

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir.<sup>88</sup>

Bilgi ve iletişimin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi, bu noktada denetimin sağlanmasına yönelik kontrol faaliyetlerini eylemlere dökmek önemli noktalardan biridir. Kontrol faaliyetleri birçok formda uygulamaya geçirilmektedir. Bunlardan bir tanesi de üst yönetim ve yönetim kurulu arasındaki iletişimdir. Bu iletişim sayesinde yönetim kurulu üzerine düşen iç kontrol sistemini denetleme faaliyetini yerine getirmektedir. Yönetim kurulunun sergileyeceği bu tutum bütün işletmeye yansıyan bir değer haline gelmelidir. Üst yönetimin yönetim kurulunu bilgilendirmesi esnasında bildireceği bilgiler açık ve anlaşılır bir nitelik arz etmelidir. Bu sayede yönetim kurulu iç kontrol sisteminin hedeflenen şekilde ilerleyip ilerlemediğini, çalışanların iç kontrole olan yaklaşımlarını, iç kontrol standartlarında herhangi bir eksiklik olup olmadığını, çalışanların iç kontrole ilgili sorumluluklarını yerine getirip getirmediği gibi iç kontrol sisteminin etkinlik derecesini etkileyen konularda üzerine düşen kontrol faaliyetlerini yerine getirmektedir. Bu çalışmaları yaparken de üst yönetimden bağımsız olarak çalışmalarını yerine getirmelidir. İç kontrol sisteminin verimliliğinin sağlanmasında bağımsız denetim büyük önem taşır. Özellikle yönetim kurulu bu görevi yerine getirdiği zaman kullandığı yöntemlerden biri olan çalışanlarla birebir iletişim sorunların ortaya çıkarılmasına ve cevap verilmesine büyük katkı sağlar. Çalışanlarla yapılan değerlendirmeler neticesinde işletmenin etik kurallarının uygulanma derecesi, iç kontrol sistemine uyum çabaları, çalışanların yeterliliği ya da istihdam edilenlerin sorunlarını rahatlıkla paylaşmaları gibi konuların gün yüzüne çıkarılmasını sağlamaktadır. Böylece sorunlar ilk elden ortaya çıkarılacak ve çözüm süreçlerine yönelik adımlar daha çabuk atılmaya başlanacaktır.

---

<sup>88</sup> İbiş, a.g.m., s.102

Bütçe sistemi ise yine bir bilgi ve iletişim aracıdır. Bütçe ile üst yönetim alt yönetime hedefler hakkında bilgi vermekte, bütçe sapma raporları ile alttan üste fiili sonuçlar hakkında bilgi iletilmektedir. Buradaki sonuçlara göre de ek önlemler alınmaktadır. Böylece bütçe sistemi de bir bilgi iletişim aracı olmaktadır.<sup>89</sup>

Kullanılan iletişim kanalları, bilgi akışının sağlanması ve problemlerin ortaya çıkarılması konularında işletmelerde kullanılan en önemli araçtır. ‘İyi bir iç kontrol sistemi, yatay ve dikey düzeyde bilgi alma yeteneğini ve insanlar arasında iletişimi sağlamalıdır.’<sup>90</sup> Bu da yönetim bilgi sistemi ve bunun alt bilgi sistemlerinin belirli bir disiplin içerisinde ve uyumlu bir şekilde düzenlenmesi ile olanaklı olmaktadır. Firmalar kuruluşları sırasında departmanlar arası iletişim kanallarını benimsedikleri organizasyon yapısıyla doğru orantılı belirlemektedirler. Gelişen ve değişen şartlar bu sistemin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Normal iletişim kanalları bazı durumlarda yetersiz kalmakta, bilgi ve iletişim ihtiyacını yeterli seviyede karşılayamamaktadır. Bu durum istenilen bilgilerin zamanında gerekli yere ulaşamaması, bilgi akışında zaman kayıplarının yaşanması, çalışanların sorunlarını belirtmek istediklerinde kendilerini ifşa etme istememeleri gibi sorunlara yol açmakta ve kurumlara zarar vermektedir. Böyle bir durum söz konusu olduğu zaman normal iletişim kanalları haricinde ayrı iletişim kanalları kullanılmalıdır. Bu yöntem kimi zaman yönetim kurulunun denetimleri sırasında çalışanlar birebir iletişime geçmesi yönünde uygulanmakta kimi zaman da ‘İsimsiz’ ya da ‘Gizli’ iletişim kanallarına başvurmalıdırlar. Bu yöntemlerle birlikte çalışanlar herhangi bir kişi veya kişiler hakkında yapacağı sorun bildirisi gibi konularda daha rahat davranabilecekler, kimliklerini ifşa etme korkusu yaşamayacaklardır. Bu güven ortamının sağlanması için istihdam edilenlerin bu sistemin nasıl çalıştığını, bu sistem sayesinde gizlilik ve güven ortamının nasıl sağlandığını iyi bir şekilde idrak etmeleri gerekmektedir.

Bilgi ve iletişim standardında dikkat edilmesi gereken diğer bir unsur ise mesajın istenilen yere ulaşması konusunda bilginin açıklığı ve verimliliğidir. Gerekli koşulların oluşması durumunda işletme içinden kullanılan intranet ya da mail yoluyla iletişimi kullanmak yerine yüz yüze yapılan iletişimler daha etkili bir şekilde bilgi akışını sağlamaktadır. Düzenli aralıklarla iletişim metotlarının işlerliğinin tespiti kullanılan

---

<sup>89</sup> Kaval, a.g.e., s.131

<sup>90</sup> Alagöz, a.g.e., s. 103

yöntemlerin istenilen düzeyde olup olmadıklarının ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır. Bu işlerliğin tespiti için çalışanlara yönelik performans değerlendirmeleri, yönetim tarafından yapılan raporlamalar, yapılan eğitim faaliyetlerinin çalışanların performansına ve işletmeye olan etkileri gibi değerlendirmeler yapılabilmektedir.

COSO'da yer alan tanıma göre iletişim metodu seçiminde yönetim tarafından dikkate alınması gereken unsurlar aşağıda belirtilmiştir<sup>91</sup>:

- Mesajların sözlü olarak iletilmesi gerektiği durumlarda ( geniş kitlelerde, küçük toplantılarda, yüz yüze yapılan toplantılarda) kişi ve/veya kişilerin ses tonları, sözel olmayan işaretler, ipuçları ortaya koyarak hitap ettikleri kişilerin durumu anlamasına ve iletişime karşılık vermelerine neden olmaktadır.
- Kültürel, etnik ve nesillerden kaynaklanan farklılıklar mesajın kişilerce algılanmasını etkilemektedir ve bu farklılıklar çeşitli grupları içinde bulunduran toplantılarda iletişim yöntemi seçilmesinde göz önünde bulundurulmalıdır.
- İç kontrolün etkinliği ile direkt olarak ilgili olan iletişimlerde kullanılacak metodların seçilmesinde seçilecek olan yöntem uzun dönemli olarak düşünülmelidir.
- Yönetim ve çalışanlar arasındaki iletişim eğer sadece formel yollar üzerinden (resmi olarak yapılan bildirimler, hiyerarşik düzene göre bilginin kademe kademe aşağı inmesi vb.) yapılırsa bilginin istenilen kişilere ulaşmasına ve bu bilginin geri dönüş sağlamasına negatif etki edebilmektedir. Ancak mesajlaşma, sosyal medya yoluyla ya da e-mail kanalıyla yapılan iletişimlerde hem zaman açısından bir hızlilik sağlanmakta hem de bilginin geri dönüşü anlamında bir etkinlik sağlanmaktadır.

İç kontrol sisteminin Bilgi ve İletişim standardında dikkat edilmesi gereken son ilke ise organizasyonların, üçüncü kişilerle iç kontrolün bileşenlerini ilgilendiren meseleler hakkında devamlı iletişim halinde olmalarıdır. 'İşletme yönetimi etkili bir dış iletişim sistemini etkin kılacak politika ve prosedürleri uygulamalı ve mevcut şartlarla uyumlu hale getirmelidir. Bu mekanizmalar sayesinde işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesine etki edebilecek sosyal ve ekonomik çevredeki değişiklikleri dışarıdan elde ederek

---

<sup>91</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 100

işletme içindeki çalışanlara iletişim kanalları yoluyla aktarmayı sağlayacak bir eylem planı oluşturulmalıdır<sup>92</sup>.’ Tedarikçilerle, müşterilerle, bankalarla, dış denetçilerle ve diğer paydaşlarla açık dış iletişim kanallarının varlığı müşteri isteklerini, işletme dahilinde iç kontrolün zayıf noktalarını ve riskleri daha iyi anlamayı sağlamakta, aynı zamanda örnek olarak tedarikçiler tarafından uygunsuz davranışlar sergilenmesinin işletme tarafından tolerans gösterilmeyeceği gibi karşıt işaretler de göstermektedir.<sup>93</sup>

İşletme dışından elde edilebilecek bilgilere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilmektedir:

- ❖ İşletmenin içinde bulunduğu ekonomik çevreyle ilgili düzenlenen toplantı, seminerler ya da fuarlar,
- ❖ İletişim teknolojileri hakkında yeni gelişmelere yönelik tanıtımlar,
- ❖ Müşterilerden, tedarikçilerden ya da üçüncü kişilerden sözlü ve/veya elektronik ortamda tedarik edilen bilgiler,
- ❖ Firmanın içinde bulunduğu pazarda meydana gelen birleşmeler, devralmalar ve iflaslar,
- ❖ Bağımsız kuruluşlarca yapılan pazara yönelik araştırmalar hakkındaki veriler,
- ❖ İşletmenin içinde bulunduğu pazara etki edebilecek devlet tarafından yapılacak projeler ve ihaleler,
- ❖ Rakiplere yönelik elde edilebilecek bilgiler,
- ❖ Müşterilere yönelik anket ya da birebir iletişim yoluyla firmanın müşterileri memnun etmede başarılı olup olmadıkları,
- ❖ İşletmenin kazandığı ya da kaybettiği müşterileri, tedarikçileri ve ortakları hakkındaki veriler,
- ❖ İşletme çalışanların işte kalma sürelerine yönelik oranlar ve bunların etkileri,
- ❖ Pozitif ya da negatif etki yaratabilecek beklenmedik moda değişimleri,
- ❖ Bütçede ya da işletme hedeflerinde mevcut ve beklenen durum arasındaki karşılaştırmalar,
- ❖ Bağımsız denetçilerden ve iç kontrol elemanlarından elde edilen bilgiler.

---

<sup>92</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 101

<sup>93</sup> Noorve Lembi, Evaluation of the Effectiveness of Internal Control Over Financial Reporting, Tartu Üniversitesi Finans ve Muhasebe Enstitüsü, Tartu, 2006, ss.33-34

İç kontrol sistemi içerisinde iletişim düzenini kurmak yöneticilerin önemli sorumlulukları arasında yer almaktadır.

Başarılı bir iletişim düzeninin işletmede kurulması ve işlemesi, başarılı yöneticilerin işidir. İşletmenin her köşesinde varlığını ve ağırlığını duyuran iletişim düzeni, bilinçli bir yönetimin vazgeçilmez aracıdır.<sup>94</sup> Başarılı ve etkin iletişim kanallarının sağlanması iç kontrol sisteminden beklenen faydaların gerçekleşmesi açısından etkilidir.

İşletmeler, iş akışlarını sağlayabilmek için iç ve dış kaynaklardan elde ettikleri bilgileri kullandıkları iletişim kanalları aracılığıyla gerekli yerlere göndermektedir. Bilgi, işletmelerin yaşamak için olmazsa olmaz bileşenleri arasındadır. Bu nedendir ki firmalar bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilmek için gerekli sistemleri kurmalı, bunların denetimini sağlamalı ve verimlilik artışını sağlayacak iletişim kanallarını seçmelidir. Bilgi ve İletişim sayesinde iç kontrolün diğer standartları arasında da akış sağlanarak bu sistem bir bütün halinde işlemeye devam edecektir.

#### **6.1.6. İzleme Faaliyetleri**

İç kontrolün beşinci ve son unsuru izlemedir. **İzleme, iç kontrolün diğer dört unsurunun sürekli izlenmesi demektir. Eğer işletmede; kontrol çevresi faktörleri, risk değerlendirme süreçleri, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim sistemleri sürekli izlenip geliştiriliyor ise, iç kontrol o derece kuvvet kazanacaktır.**<sup>95</sup>

İç kontrol standartlarının sonuncusu olan izleme faaliyetleri standardı, diğer bileşenlerin istenilen şekilde çalışıp çalışmadığının kontrolünü sağlamaktadır. İzleme faaliyetleri, iç kontrol sisteminde etkinliğin sağlanması açısından kilit bir noktada bulunmaktadır.

İşletmenin faaliyet içinde bulunduğu çevre zamanla değişime uğrayabilmekte, bu değişim de işletme içinde bazı parçaların işlevini yitirmesine, istenilen seviyede çalışmamasına ya da atıl konumda olmasına neden olmaktadır. Firma yönetimi bu değişimler neticesinde herhangi bir değişime gerek olup olmadığını izleme faaliyetleri neticesinde karar vermektedir.

---

<sup>94</sup> Zeyyat Sabuncuoğlu - Melek Vergiliel Tüz, **Örgütsel Davranış**, 5.b. , Aktüel, Bursa, 2013, s.177

<sup>95</sup> Yılancı ve diğerleri, a.g.e., s. 91



İşletme yönetimi herhangi bir sorunla karşı karşıya kaldığı zaman izleyeceği yöntemi ve sorunun altında yatan nedenleri iyi bir şekilde tespit etmelidir. İç kontrol sisteminin izleme standardında kontrol faaliyetlerinin sorumlu personel tarafından istenilen şekilde yerine getirilip getirilmediği incelenir. İzleme faaliyetlerinde genellikle sorunun kaynağının nedenleri, bu sorunun çözülmesinde nasıl bir süreç izleneceği gibi sorulara cevap aranmaktadır. Bu süreçte herhangi bir teknolojik makineden ziyade insanlar topluluğu ile çözüme ulaştırılacak bir süreçten ibarettir.

COSO'da yer alan açıklamaya göre izleme faaliyetlerinin işlenmesi aşamasında dikkat edilmesi gereken iki önemli ilke bulunmaktadır. Bunlar<sup>96</sup>:

- ❖ İşletme yönetimi, iç kontrol bileşenlerinin istenilen şekilde işleyip işlemediğinin tespiti için hâlihazırda devam eden ve/veya bunlardan ayrı değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve eyleme sunar.
- ❖ Firmalar, iç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkları düzeltici eylemleri almakla sorumlu olan kişilere ya da departmanlara, gerekli olduğu takdirde de üst yönetime ve yönetim kuruluna zaman kaybetmeden elindeki verileri iletmelidir.

‘İzleme faaliyetleri iki şekilde yerine getirilmektedir: Hâlihazırda devam eden değerlendirmeler ve bunlardan ayrı olarak yapılan değerlendirmeler. Mevcut devam eden değerlendirmeler, rutin işlemlerde uygulanan, işletmenin iş süreçleri ve ticari faaliyetleri içinde yer alan, gerçek süre esas alınarak ortaya konulan süreçlerden meydana gelmektedir.<sup>97</sup> İşletme faaliyetlerinin devamlı kontrolünü sağlayan bu süreç ticari faaliyetlerde herhangi bir hatanın ortaya çıkmadan giderilmesini, süreçlerin işlenmesine neden olabilecek sorunların temel nedenlerini ortaya koymayı içine alan faaliyetlerden oluşmaktadır. İşletmenin bu süreçlerden bağımsız olarak yerine getirdiği ve genellikle üçüncü kişiler vasıtasıyla yerine getirdiği gözlem işlemleri de bulunmaktadır. ‘Sürekli izleme eylemleri, diğer iç kontrol unsurlarının etkinliği konusunda önemli geri bildirim sağlasa bile, zaman zaman bağımsız incelemelerin de yapılması gereklidir. Bu tür gözden geçirmeler sistemin etkinliği konusuna direkt olarak odaklandıkları için sürekli izleme faaliyetlerinin uygun biçimde sürüp sürmediğine

---

<sup>96</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 107

<sup>97</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 109

dikkat çekmek açısından da önemlidir.<sup>98</sup> Bu değerlemeler iş süreçlerinin içinde yer alan kontrol işlemlerine nazaran belirli aralıklarla personel, iç kontrol elemanları, bağımsız denetçiler ya da üçüncü kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Bu işlemlerin herhangi birinin seçiminden çok, firmalar bu değerlendirme işlemlerini harmanlayarak kontrolü sağlamalıdır. ‘Özel değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler. Spesifik tekil değerlendirmeler iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesini içerir ve önceden belirlenmiş metotlara ve prosedürlere dayalı olarak iç kontrolün istenilen sonuçları gerçekleştirmesini güvence altına alır. İç kontrol yetersizlikleri yönetimin uygun kademelerine rapor edilmelidir. İzleme fonksiyonu denetim tavsiyelerinin tatminkar bir biçimde ve hemen yerine getirilmesini sağlamalıdır.’<sup>99</sup>

İzleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde teknolojik imkanların gelişmişliği faaliyetlerin maliyetini azaltmakta ayrıca zaman açısından firmaya büyük getiriler sağlamaktadır. Özellikle bilgisayarlı izlem teknolojisinin varlığı geniş alanları kontrol altına almayı sağlamakla beraber bu bilgilerin işlenmesini de çok kısa bir sürede yerine getirmektedir. Teknoloji bazlı sistemlerin kullanılmasının diğer bir faydası ‘objektiflik’ unsurunun varlığıdır. Bilgi işlem sistemleri herhangi bir yargılama yapmadan elde edeceği bilgileri işleyerek değerlemeye hazır hale getirmektedir. Örnek olarak, Uludağ üniversitesi merkez kütüphanesinde kitap ödünç alımında elektronik sisteme geçilmesi sayesinde ödünç alınan kitaplar bilgisayar ortamından kim tarafından, ne zaman alındığı, ne zaman iade edileceği gibi veriler direkt olarak sisteme kaydedilmektedir. Bir gecikme yaşanması durumunda ise öğrencilere mail yoluyla uyarı gönderilmekte ve bu sayede kitapların kontrolü sağlanmaktadır. Bu işlem hem kitap alımında harcanan zamanı azaltmakta hem de kitap iadesinde zaman aşımının yaşanması durumunda uyarı mesajlarında harcanacak maliyeti minimuma indirmektedir.

Kurumların iş süreçlerine entegre ettiği izleme faaliyetleri bu süreçlerin düzgün bir şekilde işleyip işlemediğinin tespitini ve iç kontrol bileşenlerinin istenilen düzeyde olup olmadığını belirlemeye yaramaktadır. Periyodik olarak yapılan değerlendirmeler işletmenin riske maruz kalma derecesiyle zaman olarak doğru orantılıdır. Yüksek bir riske maruz kalma durumu ortaya çıktığında firmalar hem işletme dahilinde yürüttüğü

---

<sup>98</sup> Yılancı ve diğerleri, a.g.e., s.92

<sup>99</sup> Akyel, a.g.m., s.88

gözlem faaliyetlerini hem de üçüncü kişilerden edindiği bilgileri bu durumun aşılmasında rehber olarak kullanmaktadır. İşletme yönetiminden bağımsız olarak yerine getirilen izleme faaliyetleri işletmenin iş süreçlerinin içine harmanladığı izlem planlarının yetersiz olmasını göz önüne serdiğinde firmalar hem iç kaynaklarını düzeltmeyi hem de daha çok dış kaynaktan bilgi edinmeyi amaçlamaktadır. Böyle bir durumla karşı karşıya kalınması durumunda daha fazla bağımsız kaynağa başvurulması kurumların mevcut durumunu daha objektif bir şekilde ortaya koymaktadır.

Genel olarak kabul edilen ve COSO'nun İç kontrol ile ilgili Bütünleşik Çerçeve 'de yer alan izleme faaliyetleri başlığı altında yöneticilerin firma dışından başvurduğu kaynaklar aşağıda belirtilmiştir:

- İç Kontrol biriminin değerlendirmeleri: Bu birimin çalışanları firma dahilinde ya da dışarıdan temin edilen hizmet yoluyla firmanın mevcut durumuyla işle ilgili veriler toplayarak bunları rapor halinde gerekli mercilere sunmaktadırlar.
- Diğer kişilerce yapılan objektif değerlendirmeler: İç kontrol sisteminden yoksun olan firmalar ya da firma dahilinde iç kontrol birimi gibi faaliyet gösteren birimlere sahip ( kontrol-uyum grubu vs.) işletmelerde firmalar işletme dahilinde ya da dışındaki kişilerden iç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili bilgi almaktadırlar<sup>100</sup>. Bu kişiler danışmanlardan, uyum görevlilerinden, bilişim teknolojileri uzmanlarından, operasyon uzmanlarından ve bunun gibi diğer kişilerden meydana gelmektedir.
- Çapraz operasyonel birimler veya fonksiyonel değerlendirmeler: İç kontrol sisteminde farklı birimlerde yapılan değerlendirmeler de sorunlara çözüm bulma ve bakış açısını genişletme de önemli bir kriterdir. Firma dahilinde farklı operasyonel birimlerde çalışan personelin farklı departmanlara iç kontrol sistemi hakkında danışmanlık vermesi iç kontrol sistemine ait sorunlara farklı yönlerden bakma olanağı sağlayacak ve sorunların çözümünün yanı sıra verimlilik artışına da neden olacaktır.
- Benchmarking (Kıyaslama-Örnek Edinme)/ Emsal Değerlendirme: 'Benchmarking, en iyi uygulamaların araştırılması ve işletmelere adapte

---

<sup>100</sup> COSO, 2011, a.g.e., s. 112

edilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır.<sup>101</sup> İşletmeler kimi rakip ya da diğer firmaların verimli bir şekilde işleyen süreçlerini kendi firmalarına adapte etme çalışmalarına girebilmektedirler. Bu süreç iç kontrol sistemi içinde geçerli olmaktadır. İç kontrol sistemi bütün firmalara uygulanabilecek bir nitelik arz etmesine rağmen sistem adaptasyonu sırasında firmaların ulaşması gereken hedefler, içinde bulunan pazarın farklı koşullara sahip olması, yöneticilerin ve çalışanların iç kontrol sistemine bakış açıları gibi farklılığına neden olan etmenler göz ardı edilmemelidir.

- Kişisel Değerlendirmeler: Belirli bir birimden ya da çalışan grubundan sorumlu olan kimselerin kişisel değerlendirmeleri de kontrol mekanizmasının işleyiş sürecinde başvurulan yöntemlerden bir tanesidir.

İç kontrol sistemi izleme faaliyetleri standardında uyulması gerekli ilkelerden ikincisi firmaların, iç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkları düzeltici eylemleri almakla sorumlu olan kişilere ya da departmanlara, gerekli olduğu takdirde de üst yönetime ve yönetim kuruluna zaman kaybetmeden elindeki verileri iletmeleridir.

İç kontrol sisteminin kurulup işleme geçirilmesinin yanı sıra bu sistemin kontrolünün sağlanması da sistem açısından büyük önem taşımaktadır. Devamlı ya da periyodik olarak yapılan kontroller neticesinde birim bazında ya da işletme genelinde iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik ihtiyaçlar ve çözüm önerileri ortaya konulmaktadır. İzleme faaliyetleri neticesinde işletmenin iç kontrol sistemini olumsuz yönde etkileyecek etmenler ya da fırsatlar gün yüzüne çıkarılmaktadır. Firmaların kontrol mekanizmasını olumsuz yönde etkileyebilecek olan etmenler ne kadar çabuk ortaya çıkarılırsa firmanın etkinliği ve verimliliği sağlama çabaları da o oranda yüksek olacaktır. Kontrolün sağlanması sayesinde sadece olumsuzluklar değil işletmenin iç kontrol sistemine olumlu yönde katkı sağlayacak etmenler de göz önüne getirilmektedir. Bu iki kriterde de gerekli yöntemlerin ve eylem planlarının oluşturulması için gerekli raporlamalar zamanında ve ilgili birimlere yapılmalıdır.

İç kontrol sisteminden kaynaklanan eksiklikler genel olarak bu konuda çözüme yönelik eylem planları oluşturacak departman veya departmanlara ya da raporlamayı yapan kişinin hiyerarşik olarak en az bir derece yukarıda olan yöneticiye yapılmaktadır.

---

<sup>101</sup> İsmail Efil, **İşletme Yönetimi**, 1. b., Aktüel, Bursa, 2004, s.315

Raporların ulaştığı kişi ya da kişiler eksikliklerle ilgili gerekli incelemeleri yaparak bu konuda önlemlerin alınması yolunda tüm firmayı bilgilendirerek eylem planlarını hayata geçirmektedir. Eğer iç kontrol sistemindeki eksiklerden kaynaklanan bulgular organizasyonel sınırların dışında kalıyorsa gerekli raporlamalar tüm birimlere yapılır ve üst yönetim tarafından bütün sistemi etkin kılacak bir eylem planı oluşturulur.

İç kontrol sisteminin eksiklikleri ile ilgili gerekli bilgileri gerekli yerlere ulaştırmak hayati öneme sahiptir. ‘İç kontrol sistemi eksiklikleri (internal control deficiencies), fiziksel eksiklikler (material weakness), önemli eksiklikler (significant deficiencies), küçük çaplı uyumsuzluklar (minor non-conformities) ve büyük çaplı uyumsuzluklar (major non-conformities) olarak kategorize edilerek işletmenin kurduğu raporlama kanallarının elverdiği ölçüde üst yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır.<sup>102</sup> Yönetim kurulu gerekli durumlarda üst yönetimden bağımsız olarak iç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıklarla ilgili departmanlara sorular yönelterek sorunların çözümünde önemli bir rol oynamakta ve kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirmektedir.

İzleme faaliyetleri düzgün olarak kurulup uygulandığında, izleme sürecinde aşağıdaki faaliyetlerin gerçekleştirilmesi durumunda firma bu süreçten fayda sağlayacaktır:<sup>103</sup>

- İç kontrolle ilgili sorunların düzenli bir şekilde tanımlanması ve düzeltilmesi
- Karar aşamalarında güvenilir ve doğru bilgi üretimi
- Finansal tabloların zamanında ve doğru olarak hazırlanması
- İç kontrolün etkinliğinin periyodik olarak değerlendirilmesi ve belgelendirilmesinde doğru pozisyonlar almak.

Sonuç olarak izleme faaliyetleri iç kontrol sisteminin çatısını oluşturmaktadır. İşletmenin hedeflerine ulaşması yolunda izleyeceği adımların kontrolünü sağlar ve kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini artırmaya çalışır.

COSO'nun ortaya koyduğu iç kontrol sistemi için gerekli olan standartlar tüm işletmelere uygulanabilir nitelik arz etmesinin yanı sıra organizasyonel farklılıklardan dolayı izlenecek adımlar farklılık göstermektedir. Standartların birbirleriyle olan

---

<sup>102</sup>COSO, 2011, a.g.e., s. 115

<sup>103</sup>Robert R Moeller., **Wiley Corporate F&A : Executive's Guide to COSO Internal Controls : Understanding and Implementing the New Framework**, John Wiley & Sons, 2013, s.105

etkileşimi bunların ayrı ayrı ele alınmasını imkansız kılmaktadır. Sistemde bütünlük olgusunun sağlanabilmesi için en alt kademedен en üst kademeye kadar herkes sisteme olan bağlılığını ortaya koymalı ve üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmelidir. Eğer ki iç kontrol sisteminin gerekleri yerine getirilecek olursa işletme hedeflediği noktaya ulaşabilecek, firmanın piyasa değerini ve müşterilerinin gözündeki saygınlığını artıracaktır.

## 6.2. COCO RAPORU

Kanada'lılar, COSO modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol sistemlerine yönelik tatmin olacakları bir model geliştirmek için çeşitli çalışmalar yürütmüştür. 1995 yılında, "Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü" tarafından kurulan "Kontrol Ölçütleri Komitesi-CoCo" yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçiler için bir kontrol rehberi geliştirerek, söz konusu rehberi "Kontrol Rehberi" adı altında yayımlamıştır. Sonunda ortaya kavramsal açıdan COSO modelinden daha geniş kapsamlı bir model çıkmıştır. Rehberin adından da anlaşılacağı üzere CoCo, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmıştır. Buna bağlı olarak, COSO'nun iç kontrolün kapsamına dahil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini CoCo, kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. CoCo, kontrolü organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır.<sup>104</sup>

CoCo kriterleri aşağıda dört başlık altında gruplandırılmıştır.<sup>105</sup>

**Amaç:** Organizasyonun yönünü tayin eder. Bu başlık altında, organizasyonun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.

**Bağlılık:** Organizasyonun kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.

---

<sup>104</sup> Steven J. Root, **Internal Auditing Manual**, 2.b., Warren, Gorhamand Lamount Publ.Co., Boston, 1997, ss.147-149

<sup>105</sup> Root, a.g.e., s.148

Yeterlilik: Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirler.

İzleme ve Öğrenme: Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içerir.

COSO modeli ile CoCo modeli arasında karşılaştırma yapıldığında iki modelin kontrole bakış açıları ve ortaya koydukları kriterler arasında farklılıklar bulunmaktadır. COSO modeli iç kontrolün uygulanması için gerekli standartları kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve işlem ve izleme faaliyetleri olarak beş ana kategori altında toplamıştır. Bu standartların uygulanması sonucu iç kontrolün firma hedeflerine ulaşması konusunda büyük avantajlar sağlayacağı konusuna değinmiştir. CoCo modelinde ise iç kontrol yerine kontrol kavramının kullanılmasının sonucu olarak COSO'nun iç kontrolün kapsamına dahil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir.

CoCo raporu kontrol kavramıyla ilgili 4 ana kriter altında 20 adet prosedürden oluşmaktadır. COSO raporu ise iç kontrol sistemiyle ilgili 5 ana kriterden oluşmaktadır. Bu iki raporun belirlediği yöntemlerin birbirleriyle ilişkisi aşağıdaki gibidir:

**Tablo 4: CoCo kontrol kriterlerinin COSO bileşenleri içinde gruplandırılması**

<p><b>Kontrol Çevresi</b></p> <p>B1 Başta dürüstlük olmak üzere, etik değerler belirlenmeli, çalışanlara iletmeli ve tüm şirket için uygulanmalıdır.</p> <p>B2 İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, şirketin etik değerleriyle ve amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.</p> <p>B3 Kararların doğru kişiler tarafından alınmasını ve faaliyetlerin uygulanmasını sağlamak için yetkiler ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı ve şirket amaçlarıyla uygun olmalıdır.</p> <p>B4 Amaçlara ulaşılmasına yönelik performansı artırmak ve çalışanlar arasındaki bilgi akışını güçlendirmek için karşılıklı güven ortamı oluşturulmalıdır.</p> <p>C1 Çalışanlar, şirket amaçlarına ulaşılmasına katkıda bulunabilmek için gerekli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmalıdır.</p> <p><b>Risk Değerlendirme</b></p> <p>A1 Amaçlar belirlenmeli ve tüm çalışanlara iletmelidir.</p>
--

A2 Amaçlara ulaşılmasını engelleyecek bütün önemli iç ve dış riskler belirlenmeli ve incelenmelidir.

A5 Amaçlar ve amaçlarla ilgili planlar, ölçülebilir performans hedeflerini ve göstergelerini içermelidir.

D1 Amaçların ve kontrollerin gözden geçirilmesi ihtiyacına işaret edecek bilgilerin elde edilebilmesi için iç ve dış çevre izlenmelidir.

### **Kontrol Faaliyetleri**

A3 Amaçlara ulaşılmasına destek olacak ve risk yönetimi anlayışını benimseyen politikalar belirlenmeli; söz konusu politikalar, çalışanlara kendilerinden ne beklediğini ve özgürlük alanlarını açıkça anlamalarını sağlamak üzere iletilmeli ve uygulanmalıdır.

C4 Organizasyonun farklı birimleri tarafından alınan kararlar ve uygulanan faaliyetler arasında koordinasyon sağlanmalıdır.

C5 kontrol faaliyetleri, amaçlar, riskler ve kontrol öğeleri arasındaki içsel bağlantı dikkate alınarak organizasyonun bütüncül bir parçası olarak tasarlanmalıdır.

### **Bilgi ve İletişim**

C2 Bilgi iletişim sistemi, firma değerlerini ve amaçlara ulaşılmasını desteklemelidir.

C3 Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte ve gerekli miktarda bilgi belirlenmeli ve zamanında çalışanlara iletilmelidir.

A4 Amaçlara ulaşılmasını sağlayacak çabalara rehberlik edecek planlar oluşturulmalı ve iletilmelidir.

D4 Amaçlar değiştiğinde veya raporlarda hatalar tespit edildiğinde bilgi ihtiyacı ve bilgi sistemleri yeniden değerlendirilmelidir.

### **İzleme**

D2 Performans gerçekleşmesi, amaçlarda ve planlarda belirlenen hedefler ve göstergelerle karşılaştırılmalıdır.

D3 Amaçların belirlenmesi ve sistemlerin oluşturulmasında kabul edilen varsayımlar sürekli gözden geçirilmeli ve geçerlilikleri test edilmelidir.

D5 Gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için iş takip yöntemleri geliştirilmelidir.

D6 Yönetim, kontrol sisteminin etkinliğini belirli aralıklarla değerlendirmeli ve bulgularını ilgili sorumlulara iletmelidir.

(Canadian Institute of Chartered Accountants. Criteria of Control Board, **Guidance on Control**, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Kanada, 1995, s. 30)

CoCo modelinde COSO modelinden farklı olarak işletme içinde kontrolü sağlamak ve amaçlara uyum yolunda karşılaşılabilecek engelleri ortadan kaldırmak için uygulanması gereken süreçler açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Ayrıca performans değerlendirmeleri gibi önemli ölçütler de CoCo modelinin içinde yer almaktadır.



### 6.3. SARBANES-OXLEY OLAYI

Şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesini amaçlayan ve aynı zamanda etkin kurumsal yönetimi destekleyen bir çaba olarak görülen Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley yasası, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 30 Temmuz 2002'de imzalanmıştır.<sup>106</sup>

Sarbanes-Oxley yasasının ortaya çıkarılmasında öne çıkan faktörler Enron ve WorldCom gibi Amerika bazlı olan fakat küresel ölçekte etkili olan firmaların batmasının nedenlerinin; yöneticilerin yaptıkları, muhasebe kayıtlarında meydana gelen bozulmaların firmaları ne ölçüde etkilediği gibi faktörlerdir. Bu nedenlerden skandalların önlenmesi amacıyla Sarbanes-Oxley yasası yürürlüğe konulmuştur. Bu yasanın hedefi şirketlerin denetim komitelerinin ve yönetiminin birbirleriyle koordine bir şekilde çalışarak büyük çaplı skandalların tekrar ortaya çıkmasını önlemeyi amaçlamaktır.

Sarbanes-Oxley yasasının 302 ve 404 numaralı maddeleri çerçevesinde şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki risklerin belirlenmesi, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin dokümente edilmesi ve değerlendirilmesi zorunlu tutulmuş, kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri direkt olarak sorumlu tutulmuştur. 'Bu yasa dahilinde 404 numaralı maddeye göre halka açık şirketlerin çoğunluğu iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik bir rapor düzenlemelidirler<sup>107</sup>.' Bu raporda bulundurulması gerekenler: şirketin yıllık raporu, bu raporun üst yönetim tarafından doğruluğunun tespiti ve onayı ve raporun bağımsız bir denetçi tarafından tasdik edilmesi gerekmektedir. Raporun bu aşamaları izlemesinin yanı sıra rapor dahilinde bulundurulması gereken önemli bilgiler bulunmaktadır. Bu bilgiler aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

- Yönetimin, yeterli bir iç kontrol sistemi kurabilmesi ve bunun devamlılığını sağlanabilmesi için üzerine düşen sorumlulukların beyanı,
- İç kontrol sistemini değerleyecek genel bir çerçevenin beyanı,

<sup>106</sup> <http://www.pwc.com.tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, ( 26.06.2014)

<sup>107</sup>J. Ralph Byington - Jo Ann Christensen, "Sox 404: How Do You Control Internal Control", **Wiley Interscience**, 2005, Wiley Periodicals, Inc., s. 35

- Takvim yılı sonunda iç kontrol sisteminin verimliliğini değerlendiren beyanname,
- Bağımsız denetçilerin, yöneticilerin iç kontrol sistemine yönelik üzerine düşen sorumluluklarına ve bu sistemin devamlılığının sağlanması için yaptıkları iş ve işlemlere yönelik değerlendirme ve raporlarının beyanı bulunmalıdır.

Sarbanes-Oxley yasası şirket skandallarının arkasında yatan nedenlere paralel olarak özellikle kurumsal yönetim, mali bildirim ve şeffaflık üzerinde durmuştur. Kurumsal yönetim, günümüz ekonomik şartlarının vazgeçilmez unsurlarından biridir. Kurumsal yönetim, işletmelerin ekonomik ve ekonomik olmayan amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla işletmeyle ilgisi olan tüm paydaşların koordine bir şekilde çalışmasını ve bu kişilerin haklarının gözetilmesi üzerinde durmaktadır. ‘Sarbanes-Oxley yasasının kurumsal yönetim ile ilgili düzenlemelerini özetlemek gerekirse;<sup>108,</sup>

- CEO (Chief Of Executive Officer) ve CFO (Chief of Financial Officer)’nun hazırlanmış finansal raporlarının sermaye piyasası mevzuatına uyumlu olması konusunda kişisel olarak onay vermesi zorunluluğu,
- Şirketin paydaşlar için önemli olacak olayları eş zamanlı olarak kamuoyuna açıklaması,
- Denetim komitesinin üyelerinin ve bağımsız denetçilerin bağımsızlık standartlarına uymaları,
- Bağımsız denetçi ortağının düzenli olarak periyodik rotasyona tabi tutulması,
- Sermaye piyasasıyla ilgili ihlallere karşı cezai ve yasal sorumlulukların artması olarak söylenebilir.

Sarbanes-Oxley yasası Amerika çıkışlı bir yasa olmasına rağmen kurumsal yönetim ve kamuya şeffaflığın sağlanması açısından öncü yasalar arasında yer almaktadır. Bu yasa sayesinde firmaların finansal durumlarıyla ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmeleriyle ilgili raporlar denetçiler tarafından denetlenecek ve kamuya açıklanacaktır. Bunun sonucu olarak hata ve hilelere başvurma olasılığı minimuma indirilecektir.

---

<sup>108</sup> <http://www.yazgili.com/index.php/ic-denetim-ic-kontrol-risk-teftis/sarbanes-oxley-yasasisox-compliance/>, ( 09.10.2013)

#### 6.4. INTOSAI REHBERİ

2001 yılında Seul'da düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında Treadway Komisyonu'na bağlı Sponsor Organizasyonlar komitesi (COSO) tarafından kabul edilen iç kontrolle ilgili çerçevenin güvenilmesi ve geliştirilmesi hususunda güçlü ihtiyaç doğurmuştur. Eylem planı, 2002 yılı Ekim ayında Viyana'da 50. si düzenlenen toplantıda gündeme gelmiş ve kabul edilmiştir. 2004 yılı Şubat ayında Brüksel'de düzenlenen toplantıda taslak tartışılmış ve genel olarak kabul görmüştür.<sup>109</sup>

Komitenin raporu hazırlamasındaki amacı, kamu sektörü için etkili iç kontrolün kurulması ve devamlılığının sağlanması için rehber geliştirmektir. Kamu yöneticilerinin bu rehberi kullanarak kendi kurumlarında iç kontrolün kurulumu ve işletilmesiyle ilgili altyapı oluşturmaktır.<sup>110</sup>

İç kontrol, işletmenin yönetiminden ve personelinden etkilenmekte, riskleri belirlemekte ve işletmenin aşağıda belirlenen hedeflerine ulaşması konusunda makul güvence sağlamaktadır:<sup>111</sup>

- ✓ Faaliyetleri düzenli, etik, ekonomik, etkin ve verimli şekilde gerçekleştirmek;
- ✓ Hesap verebilme yükümlülüğünü yerine getirmek;
- ✓ İlgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak hareket etmek;
- ✓ Kayıp, yanlış kullanım ve zarar durumlarına karşı varlıkların korunmasını sağlamak.

İç kontrol, ayrı hedeflerin gerçekleştirilmesi ama birbirleriyle ilişkili olan genel hedefler arasında dişli görevi görmektedir. Bu genel hedefler sayısız spesifik alt görevler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetlerle uygulanır. Bu genel hedefler:<sup>112</sup>

- Faaliyetleri düzenli, etik, ekonomik, etkin ve verimli şekilde gerçekleştirmek:  
Bu hedefler, firmanın belirlemiş olduğu görevlerle uyumlu olmalıdır.
  - Düzenli olması demek iyi organize edilmiş, sistematik demektir.
  - Etik olması daha çok ahlaki değerlerle ilgilidir.

<sup>109</sup> INTOSAI, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004, ss.1-2

<sup>110</sup> INTOSAI, a.g.e, s.4

<sup>111</sup> INTOSAI, a.g.e., s.6

<sup>112</sup> INTOSAI, a.g.e., s.9

- Ekonomiklik, aşırı ya da savurgan olmamak demektir. Yeterli derecede, iyi kalitede, düşük maliyete, doğru yerde ve zamanda kaynağı elde etmektir.
  - Verimlilik, kullanılan kaynak ile hedefleri gerçekleştirmek için elde edilen çıktı arasındaki ilişkidir.
  - Etkinlik, amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının amaçlarla ne kadar örtüştüğünü ifade eder.
- Hesap verebilme yükümlülüğünü yerine getirmek: Hesap verebilme, kamu kurumlarının ve çalışanlarının verdikleri kararlardan ve yaptıklarından sorumlu olduğu anlamına gelen bir süreçtir.
  - İlgili yasa ve düzenlemelere uygun hareket etmek: Kurumlar, birçok yasa ve düzenlemeye uymak zorundadırlar. Kamu kurumlarında, yasa ve düzenlemeler kamu harcamalarının nasıl ve ne şekilde yapılacağını zorunlu hale getirmiştir. Örnek olarak, Bütçe kanunu, uluslararası anlaşmalar, muhasebe yasa/standartları, çevre düzenlemeleri ve sivil hakları kanunu, vergi kanunu ve hırsızlığa ve yolsuzluğa karşı kanun.
  - Kayıp, yanlış kullanım ve zarar durumlarına karşı varlıkların korunmasını sağlamak: Her ne kadar dördüncü hedef birinci hedefin (Faaliyetleri düzenli, etik, ekonomik, etkin ve verimli şekilde gerçekleştirmek) alt kategorisi olarak görülse de kamu sektöründe kaynakların korunmasının önemi için ayrıca vurgulanmalıdır. Bunun nedeni, kamu kaynakları halktan toplanan vergilerle finanse edildiği için özel öneme sahiptir.

İç kontrol için çizilmiş olan bu çerçeve her ne kadar tüm kurumlar için uygulanabilir olsa da yöneticilerin sistemi uygulama biçimleri kurumun doğasına ve karakteristik özelliklerine göre değişecektir.<sup>113</sup>

## 6.5. TÜRKİYE'DE 5018 SAYILI KAMU MALİ SİSTEMİ VE KONTROL KANUNU'NUN İÇ KONTROLE GETİRDİKLERİ

Türkiye'de iç kontrol sistemiyle ilgili kamuda yapılan çalışmalar 5018 sayılı Kamu Mali Sistemi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde ele alınmaktadır. Bu kanun COSO

---

<sup>113</sup> Simay Erdoğan, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi**, DPT- Uzmanlık Tezleri, 2009, Ankara, s.104

raporunun belirlemiş olduğu kontrol sisteminin elemanlarını baz alarak kamuda iç kontrol sistemi standartlarını oluşturmuştur.

5018 sayılı kanun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş, 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.<sup>114</sup> İlgili kanun iç kontrolle standartları aşağıdaki başlıklar altında toplamıştır.<sup>115</sup>

- Kontrol Ortamı Standartları

Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük

Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler

Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı

Standart: 4. Yetki Devri

- Risk Değerlendirme Standartları

Standart: 5. Planlama ve Programlama

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

- Kontrol Faaliyetleri Standartları

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi

Standart: 9. Görevler ayrılığı

Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri

- Bilgi ve İletişim Standartları

---

<sup>114</sup>

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>, ( 30.06.2014)

<sup>115</sup> <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm>, ( 30.06.2014)

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

- İzleme Standartları

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

Standart: 18. İç denetim

Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve dünyada kamu mali yönetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşımları Türk Kamu Mali Yönetimine adapte edebilmek amacıyla yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kanun, kamu mali yönetiminde çok önemli yenilikleri beraberinde getirmiştir. Kanunun genel gerekçesi incelendiğinde: “ bütçe kapsamının genişletilmesi, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde kamu idarelerine daha fazla inisiyatif verilmesi, mali yönetim sürecinde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, yönetim sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması yeni sistemin temel dinamikleri olarak göze çarpmaktadır.<sup>116</sup>

## 6.6. İNGİLTERE: TURNBULL RAPORU

İngiltere’de kurumsal yönetime ilişkin gelişmeler 1980’lerin sonunda 1990’ların başında Polly Peck ve Maxwell gibi skandalların yaşanmasının ardından başlamıştır. Finansal raporlamalarda yaşanan düzensizlikler Sir Adrian Cadbury tarafından öncülüğü yapılan ‘ Kurumsal Yönetişimin Finansal Boyutları Komitesi’ nin kurulmasına neden olmuştur. 1992’de yayımlanan raporda üst düzey yöneticilerin rollerinin kesin bir şekilde ayrılmasına, icracı olmayan yöneticilerin seçimine, finansal raporlamanın şeffaflığına ve iyi bir iç kontrolün ihtiyacına yönelik tavsiyeler yer almaktadır. Cadbury raporunda Londra Borsasının halka açık şirketlerine yönelik öneriler de yer almıştır.<sup>117</sup>

---

<sup>116</sup> Tüm&Memiş, a.g.e., ss.161-162  
<sup>117</sup>

<http://www.kingstonsycitygroup.co.uk/includes/docs/Corporate%20governance%20developments%20in%20the%20UK%20-%20Overview.doc>, ( 30.06.2014)

Cadbury raporunun ardından, Cadbury kanununun ‘ işletmenin etkinliğinin raporlanması’ standardının nasıl uygulanacağını sağlamak için ‘ İç Kontrol Çalışma Grubu’ oluşturulmuştur. Bu da ‘İç Kontrol ve Finansal Raporlama’ olarak bilinen Rutteman Raporu’nun 1994 yılında yayımlanmasına neden olmuştur. 1995 yılında, yöneticilerin ödeme ve hisse senedi opsiyonlarıyla ilgili endişelerinin ardından, Greenbury Raporu ücretlere ilişkin yıllık raporlarında kapsamlı açıklama ve icracı olmayan üyelere oluşan bir ücretlendirme komitesi kurulmasını önerdi. Önerilerin çoğunluğu kabul edildi.<sup>118</sup>

Ocak 1996’da, Hampel komitesi, Cadbury ve Greenbury raporlarında belirlenen görevlerin yerine getirilip getirilmediğini incelemek üzere kurulmuştur. Hampel raporuna dayanarak, yönetim kurulunun yapısı ve faaliyetleri, yöneticilerin ücretleri, hesap verilebilirlik ve denetim, kurumsal paydaşlarla ilişkiler ve kurumsal paydaşların sorumluluk alanlarını kapsayan ‘Kurumsal Yönetim İlişkin Birleşik Yasa ( Combined Code of Corporate Governance)’ yayımlanmıştır. 1998 ve 2003 yıllarında Birleşik Yasa, şirketlerden iç kontrole ilişkin kanun ilkelerini ve hükümlerini yıllık raporlarında nasıl belirttiklerine dair beyanname bildirmelerini istemiştir. Bunların nasıl uygulandıklarına dair bir rehber şirketler için gereklidir. Söz konusu gelişmeler, Eylül 1999’da İngiltere&Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü ( Institute of Chartered Accountants in England&Wales(ICAEW)) tarafından Turnbull komitesinin kurulmasıyla ve komite tarafından Turnbull rehberi olarak bilinen ‘ İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Yasa Rehberi (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code)’ nin yayımlanmasıyla sonuçlanmıştır.<sup>119</sup>

Turnbull Rehberi, esnek ve ilke bazlı bir yaklaşımı benimsemiş olup rehberin nasıl uygulanacağına dair ayrıntılı talimatlar içermemektedir. Sağlam bir iç kontrol sistemi kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için risk temelli bir yaklaşımı esas alan

---

118

<http://www.kingstoncitygroup.co.uk/includes/docs/Corporate%20governance%20developments%20in%20the%20UK%20-%20Overview.doc>, ( 30.06.2014)

119

<http://www.kingstoncitygroup.co.uk/includes/docs/Corporate%20governance%20developments%20in%20the%20UK%20-%20Overview.doc>, ( 30.06.2014)

rehber, yöneticilerin yasal gereklilikleri yerine getirirken kuruma özgü etkenleri göz önüne alarak bu rehberden faydalanmalarını amaçlamıştır.<sup>120</sup>

Dünya’da öne çıkan iç kontrol modelleri günün şartlarına, yaşanan olaylara ve bu olayların içinde barındırdığı özelliklere göre küçük farklılık taşımalarına rağmen genel çerçeve olarak aynı özellikleri taşımaktadırlar. COSO, CoCo, Sarbanes-Oxley, INTOSAI rehberi, Turnbull raporu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Sistemi ve Kontrol Kanunu gibi modellerin çıkarılma amaçları ekonomik hayatta hesap verilebilirlik derecesini artırmak, güven ortamını sağlamak ve firmaların hayatta kalma sürelerini mümkün olduğunca uzatmayı amaçlamaktadır. Bu kriterlerin sağlanması açısından iç kontrol mekanizması ön planda tutulurken bu sisteme uyulması için belirli kriterleri beraberinde getirmişlerdir. Bu kriterlere uyulmasının sonucu olarak firmaların hedeflerini gerçekleştirebilmede verimlilik ve etkinlik derecesini artırmanın yanı sıra sadece firmayı değil firma ile ilgisi olan müşterileri, tedarikçileri, paydaşları ve diğer üçüncü kişileri de koruma altına almayı amaçlamaktadırlar. Bu kişiler arasında karşılıklı güven ortamının sağlanması durumunda firmaların piyasa değerleri, müşteriler gözündeki güven dereceleri artacak ve mevcut pazar koşullarında sürdürülebilir bir ortam sağlanacaktır.

---

<sup>120</sup> Erdoğan, a.g.e., s.92



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLEME VE TASARIM SÜRECİNDE UYGULANMASI GEREKEN KONTROL PROSEDÜRLERİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

Çalışmanın ilk bölümünde iç kontrol sisteminde geçmişten günümüze kadar meydana gelen değişimler, öneminin artmasına neden olan olaylara değinilmiştir. Ayrıca iç kontrol sisteminin uygulanmasında ortaya çıkan ihtiyaçlara yönelik olarak COSO, CoCo, Sarbanes-Oxley, Turnbull raporu, INTOSAI rehberi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Sistemi Kontrol Kanununa ve bunların elemanlarına değinilmiştir. İç kontrol sisteminin en son versiyonu olan COSO'ya göre kontrol mekanizmalarının beraberinde getirdikleri standartlar kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetleri olarak 5 ana başlıkta toplanmaktadır ve bu başlıkların birbirlerinden bağımsız olarak hareket etmeleri düşünülemezdir. Firma yöneticilerinin, çalışanlarının, tedarikçilerinin kısacası firma ile ilgisi olan her bir kimsenin iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde işletilmesi için yapması gerekenler de ilk bölümde ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümü olan bu bölümde ise iç kontrol sisteminin değerlendirme sürecinde muhasebe kalemlerinde uygulanması gereken kontrol prosedürlerine, iç kontrol sisteminin tasarımına, sistemin kuruluş aşamasında karşılaşılan sorunlara, iç kontrol sisteminde görev ve sorumluluklara ve kontrol sisteminin değerlendirilmesi konularına değinilecektir.

#### **1. MUHASEBE KALEMLERİNDE UYULMASI GEREKEN İÇ KONTROL PROSEDÜRLERİ**

Muhasebe kalemleri işletmelerin ticari faaliyetlerini icra ettikleri sırada oluşturulan gelir ve giderlerin yasalara ve genel muhasebe standartlarına uygun bir şekilde kayıt altına alınmasına yarayan ve firmaların gelir ve giderlerinin hangi işlemlerden ne kadar gerçekleştirildiğini gösteren ana hesaplardan oluşmaktadır. Bu kalemler dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olarak 5 ana kalemden meydana gelmektedir.

İç kontrol sistemi birinci bölümde belirtildiği üzere firmaların amaçlarına giden yolda karşılaşılabilecekleri hata ve hileleri minimuma indirmeyi ve firmanın hedeflerine ulaşmasını sağlayacak bir kontrol mekanizmasıdır. İşletme dahilinde kurulacak bu sistem tüm personel tarafından benimsenebilir ve tüm işletmeye uygulanabilir bir nitelikte olmalıdır. Birinci bölümde iç kontrol standartlarının neler olduğu ve bu standartlara yönelik olarak izlenecek prosedürlere genel olarak değinilmiştir. İkinci bölümde yer alan muhasebe kalemlerinde izlenecek iç kontrol prosedürleri kısmında ise inceleme konusu daha da derinleştirilmiş olup atılan adımlar net bir şekilde belirtilmiştir.

### 1.1. KASA HESABI

Kasa hesabı şüphesiz hemen hemen tüm işletmelerde kullanılan, tüm işlemlerin merkezi konumunda olan bir hesaptır. Bu hesap işletmede, eğer varsa çoğu informel işlemlerin gizlenmeye çalışıldığı, görünüşte güven vermesine rağmen denetçiler açısından riski oldukça önemli bir denetim alanıdır.<sup>121</sup>

Kasa hareketlerinde iç kontrol sisteminin unsurları şunlardır.<sup>122</sup>

- Kasa gerek personel, gerekse fiili olarak diğer bölümlerden ayrılmış mı? Örgütsel olarak Muhasebe bölümünde olmakla birlikte, alacakların tahsilini takip eden bölümlerden ayrılmış mıdır?
- Buraya giriş ve çıkışlar kontrol altında mıdır?
- Eğer işletmede ana kasadan başka satış noktaları varsa ve buralarda yazar kasalar kullanılıyor ise, bu kasalarda da fazla bakiye bırakmadan sık aralıklarla ana kasaya teslimat yaptırılmakta mıdır?
- Gerekli güvenlik önlemleri alınmış mıdır? Örneğin hırsızlığa karşı yeterli korunma sağlanmakta mıdır?
- Kasada fazla nakit tutulmasının önlenmesi için asgari ve azami kasa limitleri belirlenmiş midir?
- Tüm tahsilatlar ve ödemeler bir belgeye dayanıyor mu? Tahsil ve tediye fişleri müteselsil sıra numaralı mıdır?

---

<sup>121</sup> Kaval, a.g.e., s.195

<sup>122</sup> Kaval, a.g.e., ss. 196-197

- Eğer ana kasadan başka küçük veya vezne kasaları varsa ana kasa ile aralarında nakit akımlarında tutanak veya muhasebe fişi kullanılıyor mu?
- Kasa defteri tutulmakta mıdır? Bu kasa defteri bakiyeleri ile fiili kasa mevcudu her iş günü sonunda karşılaştırılıyor ve yetkililerin imzası alınıyor mu?
- Kasada çift anahtar sistemi kullanılıyor mu? Yani veznedarın ayrı, muhasebede vezneden sorumlu (muhasebe müdürü) kişinin ayrı ayrı şifreleri var mı? Bunlar şifrelerini diğerinden koruyor mu?
- Veznedarın işe alınmasında güvence veya kefil alınmış mı? Rotasyona tabi tutuluyor mu?

## 1.2. ALINAN ÇEKLER VE VERİLEN ÇEKLER HESABI

Çekler hesabı da işletmelerin nakit varlıkları arasında yer aldığından kontrol mekanizmasının üzerinde yoğunlaştığı alanlardan bir tanesidir. Burada dikkat edilmesi gereken unsurlar arasında yine sorumlu kişilerin teyit edilmesi gelmektedir. Çeki yazan ve çıkışı yapan kişilerin aynı olmaması konusuna büyük bir dikkat gerekmektedir.

Çekler hesabında yapılacak kontroller<sup>123</sup>;

- Çeklerin yapılan ticari işleme ve matematiksel gerçeklere uygunluğunun tespiti,
- Çeklerin tahsilatı halinde kasa ve banka bilgilerinde uygunluk,
- Çek alınması durumunda imza silsilesinin ve son cirantanın bilgilerin uygunluğu,
- Ciro edilecek çeklerin imzaya yetkili kişilerce imzalandığının kontrolü,
- Ticari mal satımı durumunda stok çıkışlarında kaydedilen tutar ile alınan çeklerin değerlerinin uygunluğunun tespiti,
- Karşılıksız çıkan çeklerin, karşılıksız çekler hesabı ile uygunluğu,
- Satıştan iadelerin olması halinde çeklerin, stok ve hizmet ve satış faturası bilgileriyle uygunluğu,
- Yasal takip nedeniyle çeklerin şüpheli alacaklar hesabı ile uygunluğu, iç kontrol sisteminin istenilen seviyede devam edebilmesi için yapılması gerekenler arasındadır.

---

<sup>123</sup> Selim Şen, **Hatalı Ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Yaklaşım yayınları, 2003, s. 59

### 1.3. BANKALAR HESABI

Bankalar denetim riski yüksek bir hesap grubu olmamakla birlikte, yinede iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması nedeniyle mali tablolarda yanlış gösterime neden olabilecek bir hesap grubudur. Günümüzün ileri teknoloji ekonomisinde, müşteriler ödemeleri bankalara yapabilmektedir. İşletmeler, müşterilere daha kolay hizmet için çok sayıda banka ile de çalışabilirler. Bu da yoğun bir banka işlemleri trafiğine neden olur. Böylece hatalı işlem yapma riski artar. Bu nedenle oldukça sağlam bir yapı kurmak gerekir. Banka işlemlerinde iç kontrol prosedürlerinde ticari faaliyetlerde aksamaların önlenmesi için önemlidir.

Banka işlemlerinde dikkat edilmesi gereken iç kontrol prosedürleri aşağıdaki gibidir:<sup>124</sup>

- Banka hesaplarından her türlü ödeme ve para çekim işlemleri muhasebe müdürün yazılı talimatının banka işlemleri sorumlusu tarafından ilgili bankaya iletilmesi ile gerçekleştirilir. (Çalışılan tüm bankalara ödeme talimatlarını iletmekle görevli personelin bilgileri ile muhasebe müdürünün ve görevli personelin imza örnekleri önceden bildirilmiştir)
- Banka havalesi yoluyla satıcılara olan borçların ödemelerinin yapılmasında; gider faturalarının takibinden sorumlu personel daha önce kaydını yapmış olduğu ve ekinde üst yönetimin onayını taşıyan satınalma onay formu ile birlikte ödemesi yapılacak olan fatura tutarını banka sorumlusuna bildirir. Banka sorumlusu o gün içerisinde yapılacak tüm ödeme işlemlerini yazılı ödeme talimatı haline getirerek ek belgeleri ile birlikte muhasebe müdürünün imzasına sunar. Muhasebe müdürünün imzaladığı ödeme emrini bankaya ulaştırarak ödemelerin yapılmasını sağlar ve tüm ödemelerle ilgili ayrıntılı açıklamaları yazılı banka dekontlarını teslim alarak aynı gün içerisinde ödeme yapılan satıcıların cari hesaplarından ilgili tutarları düşükten sonra dekontları gider faturalarının takibinden sorumlu personele teslim eder. Gider faturalarından

---

<sup>124</sup> Hüseyin Dalğar, “İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata Ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2012, Sayı:3, s.149

sorumlu personel ilgili cari hesaplarda düzeltmelerin yapıldığını kontrol ederek dekontu ilgili faturaya ekleyerek dosyasına takar.

- Banka işlemleri sorumlusu her gün sonunda ilgili bankalardan şirketin onaylı hesap ekstrelerini alır ve banka ekstrelerine göre şirketin sistemindeki banka hesaplarına ilgili işlemleri yansıtacak kayıtları yapar ve ekstreleri günlük banka işlemleri dosyasına takar.
- Şirket kasasında ki fazla paraların banka hesabına yatırılmak üzere bankaya gönderilmesi işlemlerinde, ilgili nakit para muhasebe müdürü tarafından banka işlemleri sorumlusuna teslim edilir. Para teslimlerinde muhasebe müdürünün talimatı ile kasa sorumlusu tarafından iki nüsha tediye makbuzu düzenlenerek bir nüshası ilgili banka görevlisine ibraz edilmek üzere ilgili personele imza karşılığı teslim edilir. Banka işlemleri sorumlusu teslim aldığı parayı bankaya yatırdıktan sonra bankadan aldığı dekontu kasa sorumlusuna teslim eder. Bankaya büyük meblağlarda para yatırma işlemleri bizzat muhasebe müdürü tarafından yapılır.

#### 1.4. ALACAKLAR

Tekdüzen hesap planında alacaklar iki kalem halinde gruplandırılmıştır. Bunlar; Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar (ticari olmayan alacaklar)'dır. Ticari alacaklar kredili mal satışları sonucu doğmasına rağmen, diğer alacaklar ödünç verme, mal harici bir varlık satışı vb. bir işlem sonucu doğmaktadır. Ticari Alacaklarda alacağın bir belgeye bağlanıp bağlanmadığı (senetli veya senetsiz olduğu) birinci derecede önem taşıyan konu iken, diğer alacaklarda alacağın kimden olduğu öncelikli konudur. Alacakların ayrıca vadelerine göre dönen varlıklar ve duran varlıklar şeklindeki ayırımı da dikkate alınmalıdır.<sup>125</sup>

Alacaklarla ilgili olarak denetçinin yapacağı uygunluk denetimi aşağıdaki gibidir;<sup>126</sup>

- Satışlar, kredisi olan uygun müşterilere yapılmış mıdır?
- Satılan malların sevkiyatı yapılmış mıdır?
- Sevkiyatı yapılan mallar için uygun faturalar düzenlenmiş midir?

<sup>125</sup> Yılancı ve diğerleri, a.g.e., s.139

<sup>126</sup> Adem Kefelioğlu, "Alacakların Denetimi"

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/33%20-2059%20%20ADEM%20KEFELIOGLU.doc>, ( 16.07.2014)

- Hazırlanan faturalar zamanında muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmiş midir?
- Düzenlenen faturalar ile müşterilere yapılan sevkiyatlar uyumlu mudur?  
Denetçinin bu hususları sorgularken izleyeceği yolları ise şöyle sıralayabiliriz;
- Satış faturaları; sıra numarası, aritmetik doğruluk, miktar ve birim fiyat açılarından kontrol edilmelidir.
- Yollama ile ilgili kayıtlar satış kayıtları ve faturalarla karşılaştırılmalı, aralarında mutabakat aranmalı, yollama belgelerinin sıra numaralı olduğu teyit edilmelidir.
- Alacaklandırma mahsup fişi ile ilgili onay aranmalıdır.
- Alınan iadeler, aritmetik doğruluk, miktar ve birim fiyat açılarından kontrol edilmelidir.
- Müşteri hesaplarına yapılan alacak kayıtları kasa tahsil fişleri yada ilgili banka havaleleri ile karşılaştırılmalıdır.
- Ticari veya vergisel açıdan şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili uygun karşılıkların ayrılmış olduğu kontrol edilmelidir.
- Kayıtlardan çıkarılmış tahsili imkansız değersiz alacaklar gözden geçirilerek titizlikle incelenmelidir.
- Dönem sonlarında alacaklarla ilgili yapılan reeskont işlemleri kontrol edilmeli, vergisel ve ticari açılardan uygun hesaplamaların yapıldığı teyit edilmelidir.

Kredili satışlar ile ilgili faaliyetler ve sorumluluklar örgüt içinde uygun bölümler arasında paylaştırılmalıdır. Her bölüm kendi faaliyetinden sorumlu olmalı, diğer bölümlerin faaliyetlerine müdahale edememelidir. Alacaklar ve kredili satışlarla ilgili bölümlerarası görev ve sorumluluklar ayırımı aşağıdaki gibi gerçekleştirilir:<sup>127</sup>

#### I- Muhasebe Bölümü

- a. Satış yevmiyesinin tutulması
- b. Alacaklar yardımcı hesaplarının tutulması
- c. Büyük defterin tutulması
- d. Satış işlevi ile ilgili olayların gözden geçirilmesi
- e. Alacakların kayıtlardan silinmesi ve müşteri hesaplarına alacak kaydı yapılması ile ilgili onayların gözden geçirilmesi
- f. Satış belgelerinin sıra numaralarını izleme

---

<sup>127</sup> Güredin, a.g.e., ss. 408-409

- g. Faturaların hazırlanması
  - h. Müşteri hesapları ile ilgili olarak aylık hesap özetlerinin hazırlanması
- II- Finansman Bölümü
- a. Kredili satışların onaylanması ( krediler yöneticisi)
  - b. Şüpheli ve çürük alacakların belirlenmesi ( krediler yöneticisi)
  - c. Şüpheli ve çürük alacakların onaylanması ( finans yöneticisi)
  - d. Satış bölümü ile birlikte satış iade ve indirimlerin onayı (krediler yöneticisi)
  - e. Tahsilat işlevinden sorumlu olma ( krediler yöneticisi)
- III- Muhasebe ve Finansman Bölümleri Dışındaki İşlevler
- a. Stokların korunması ( ambar)
  - b. Satış iadelerinin teslim alınması ile ilgili sorumluluk (teslim alma bölümü)
  - c. Malların satışını yapma (satış bölümü)
  - d. Uygun onaya dayanarak malların yollanmasını yapma

### 1.5. STOKLAR

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacı ile edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık, hurda gibi varlıkları kapsar.<sup>128</sup>

Firmaların ekonomik hayatta tutunmalarını ve devam etmelerini sağlayan en önemli kalemler arasında stoklar yer almaktadır. Firma, girdileri belirli proseslere tabi tutarak bunları çıktı haline getirmeye çalışır. Bu işlemin de temel yapı taşları stoklardan oluşmaktadır. Stokların elden ele geçme özelliği malların özelliğine göre değişiklik göstermektedir. Ancak bu duruma rağmen üzerlerinde hile olma olasılığı olan muhasebe kalemleri arasında yer almaktadır. Stoklar ekonomik olarak önemli bir değer taşıdıklarından bunların korunmasına ve denetimine büyük önem gösterilmelidir. Üretim aşamasında stoklarda meydana gelebilecek eksiklikler ya da stoklarda bulunan hatalı mallar üretim sürecinin belirlenen zamanlar dahilinde gerçekleşmesine engel bir durum teşkil etmektedir. Bu nedenden iç kontrol sisteminde de stoklara ayrı bir önem verilmektedir. Stokların korunması evresinde görevlerin ayrımı ilkesi geçerli olmak

---

<sup>128</sup> İbrahim Lazol, **Genel Muhasebe**, 12. b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007, s.81

zorundadır. Görevlerin ayrımı ilkesi gereğince stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması görevlerinin farklı kişilerce yerine getirilmesi gereklidir. Ayrıca bu kişilerde, bağımsız kişilerce ve haber verilmeksizin denetime tabi tutulmalıdır.

Stokların fiziki olarak korunması işletmenin ticari faaliyetlerini icra ettiği sırada zaman ve para kaybına uğramaması için önemli etmenler arasında yer alır. İşletmelerin içinde buldukları pazarlar ve sunduğu mal ve hizmetler farklılık gösterdiğinden firmaların aldığı önlemler değişiklik göstermektedir. Dayanıklı mal satan işletmeler kamera sistemleri ve muhasebe kayıtlarının denetlenmesi gibi önlemleri almalarının yanı sıra ticari malların nakliyesi sırasında da ambalajlama, lojistik gibi birçok etmeni göz önünde bulundurmaları gerekir. Dayanaksız mal satan kurumlarda ise son kullanma tarihlerine dikkat edilmesi, bu tarz malların depolanmasında kullanılan makinelerin bakımının sağlanması, lojistik imkanları, pazara olan yakınlık gibi kriterler malların korunması açısından büyük öneme sahiptir.

İşletmedeki örgütsel yapı stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır. Stoklarla ilgili bölümlerarası görev ve sorumluluk ayrımı aşağıdaki gibi gerçekleştirilir:<sup>129</sup>

#### I. Muhasebe Bölümü

- a. Alış yevmiyesinin tutulması
- b. Borçlularla ilgili yardımcı hesapların tutulması
- c. Büyük defterin tutulması
- d. Alış işlevi ile ilgili onayların gözden geçirilmesi
- e. Teslim alınan mallarla ilgili tesellüm belgelerinin gözden geçirilmesi
- f. Stokların dönem sonu sayımının yapılması ve kontrol edilmesi
- g. Dönem sonu stoğunun ve satılan malın maliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesaplanması

#### II. Finansman Bölümü

---

<sup>129</sup> Güredin, a.g.e., s.430



Finansman bölümünün stok alım sistemi ile ilgili özel bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

### III. Muhasebe ve Finansman Bölümlerinin Dışındaki İşlevler

- a. Satınalma isteğinin yapılması (üretim veya satış bölümü)
- b. Satınalma isteğinin onaylanması (satınalma bölüm yöneticisi)
- c. İşletmeye gelen malların teslim alınması ( teslim alma bölümü)
- d. Teslim alınan malların depolanması ( ambarlar)

#### 1.5.1. İlk madde ve malzemeler

Stoklar kaleminde ilk olarak ilk madde ve malzemeler bulunmaktadır. İlk madde malzemeler; 'üretimde veya işletmenin diğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan ilk madde (hammadde), yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve benzerlerinin izlendiği hesaptır.<sup>130</sup>

Stoklar arasında yer alan ilk madde ve malzemeler hesabında dikkat edilmesi gereken iç kontrol prosedürleri aşağıdaki gibidir<sup>131</sup>:

- İlk madde ve malzeme sipariş formu ile satın alma faturasının tür, miktar ve tutar olarak uygunluğu,
- İlk madde ve malzemenin girdiği işletmenin muhasebe kayıtları ile satan işletmenin yaptığı kayıtlar arasındaki uygunluk,
- İlk madde ve malzemenin stok giriş bilgileri ile satın alma faturası bilgilerinin uygunluğu,
- İlk madde ve malzemenin stok maliyetinin işletme bünyesinden karşılanması gereği kriterine uygunluk,
- İlk madde ve malzeme stok sayım farklarının kayıtlarla uygunluğu,
- İlk madde ve malzemelerin tespit edilen dönem içi alışları, dönem başı stokları, dönem sonu stoklarının stok değerlendirme yönteminin özelliklerine ve mantığa uygunluk gibi hem işletme hedeflerine hem de iç kontrol prosedürlerine uygun bir şekilde uygulanması gereklidir.

---

<sup>130</sup> Lazol, a.g.e., s. 82

<sup>131</sup> Şen, a.g.e., s. 137

İlk madde ve malzemelerin iç kontrol sistemi dahilinde uygulanan işlemlerde stoklara ilişkin alış faturaları, satın alma sipariş formları, satıcı firma bilgileri ve kayıtları, ilk madde ve malzeme stok kartları, stoklara ilişkin kaydı ve fiili envanter, stok değerlendirme yöntemi, stokların birim maliyetleri, değeri düşen ve çalınan stoklar, fireler, stokların üretimden ambara iade edilmesi ve stokların ambardan satıcı firmaya iadesi sırasında tutulan kayıtlar kanıt niteliği taşımaktadır ve kontrolün sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

### 1.5.2. Yarı mamuller – Üretim

İşletmelerin üretim konusunu oluşturan ancak işlenmeyi bekleyen girdilere yarı mamul denilmektedir.

Yarı mamuller kaleminde iç kontrol sürecinde uygulanan süreçler:<sup>132</sup>

- Yarı mamul üretim maliyetinin, kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri toplamında tamamlanma derecesine göre isabet eden tutara uygunluğu,
- Yarı mamul üretiminin giderlerden aldığı payın belirlenmesi ve bu payın gerçekleşmesi ile birlikte oluşan maliyetin toplamının örnek mamul maliyeti toplamına uygunluğu,
- Yarı mamul içinde yer alan ilk madde ve malzeme giderlerinin, mamul üretim içinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile birlikte üretime verilen toplam direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplamına uygunluğu,
- Yarı mamul-üretim içinde yer alan genel üretim giderleri toplamı ile mamul-üretimi içinde yer alan genel üretim giderleri toplamının toplam genel üretim giderleri toplamına uygunluğu,  
Yarı mamul-üretim hesabında uygulanması gereken prosedürlerde kullanılan kanıtlar;
- İlk madde ve malzeme stokundan kullanım,
- Direkt işçilik giderleri, fazla mesai, ikramiye, izin ücreti, çift vardiya ile bağlantılı olarak bordrolar ve çalışma çizelgeleri,

---

<sup>132</sup> Şen, a.g.e., s.143

- İlk madde ve malzeme kullanımı ile bağlantılı olarak indirilecek KDV ve ilgili dönem KDV beyannameleri,
- Genel üretim giderleri, dağıtım anahtarları, giderlerin tür ve tutarları,
- Yarı mamul-üretimle ilgili bağlantılı olarak tamamlanma dereceleri,
- Satışların maliyeti tablosu,
- Yarı mamul ile bağlantılı olarak kaydı ve filli envanter,
- Mamul üretim maliyeti ile mamul satış maliyeti,
- Fire, hurda maliyeti ve hurda satış geliri,
- Dönem başı yarı mamul, yarı mamul üretim, yarı mamul kullanım,
- Yarı mamulün tamamlanma derecesine ilişkin direkt ilk madde ve malzeme tutarı, direkt işçilik tutarları, genel üretim giderleri tutarları gibi işlemlerde alınan kayıtlar.

### **1.5.3. Mamuller**

İşletmenin satmak amacı ile bizzat ürettiği varlıklara mamul denir. İşletmeler hangi iş kolunda bulunursa bulunsunlar ürettikleri ürünleri satışa sürmeden önce belirli bir üretim işleminden geçirirler. Üretim; girdi olarak kullanılan hammaddelerin belirli işlemlerden sonra bazı özelliklerini yitirerek yeni bir ürün ortaya çıkma aşamasıdır. İşletmelerin en önemli süreçlerinden biri olan girdilerin çıktıya dönüşme süreci ve sonuç olarak mamul haline gelmesi büyük önem taşımaktadır.

Kontrol mekanizmasının işleyiş sürecinde de mamullerin korunması üzerinde dikkatle durulması gereken muhasebe kalemleri arasında bulunmaktadır. Mamullerin de özelliklerine göre farklılıklar arz etmesine rağmen hata ve hilelerin oluşmasından en çok etkilenen varlıklardandır. Bu varlıkların işletme dahilinde, sevkiyat aşamasında hatta satış sonrasında sunulacak hizmetlerle korunması firma değerlerinin artması, pazar payının yükselmesi, müşteri gözünde değer artması ve iç kontrol sürecinin eksiksiz bir şekilde devam edebilmesi için büyük öneme sahiptir.

İç kontrol sürecinde mamuller kaleminde uyulması gereken kontrol prosedürleri aşağıdaki gibidir:<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Şen, a.g.e., ss.148-149

- Üretilen mamul maliyetini oluşturan unsurların ürün ağacında belirlenmiş olan unsurlara uygunluğu,
- Dönem stok değerinin, stok değerlendirme yönteminin özelliğine göre belirlenen değerlere uygunluğu,
- Mamul fire oranının, normal fire standartlarına uygunluğu,
- Mamul girdi fatura bilgilerinin, muhasebe bilgileriyle uygunluğu,
- Mamul girdilerinden, fazla mesai ücret işçilik saatlerinin, üretim miktarı verimliliği ve personel sayısı ve performansı ile uygunluğu,
- Üretim verimliliği ve satış primlerinin üretilen ve satılan mamul miktarıyla uygunluğu,
- Malın maliyetine giren unsurların malın yapısı ve üretimiyle uygunluğu,
- Üretilen mamulün tür, miktar ve tutarının, satılan mamulün tür, miktar ve tutarıyla uygun olması gerekmektedir.

Yukarıda bahsedilen mamullerin kontrol prosedürlerinde kullanılan ve kanıt niteliğinde olan araçlar ise; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, dönem başı ve dönem sonu mamul stok değişimi, satışlara ilişkin fatura ile kayıt ve beyanname bilgileri, satışlara ilişkin hesaplanan KDV, mamul üretim maliyetinin kayıt bilgileri ile fatura bilgileri, değeri düşen mamul stokları, satış yapan firma ile satın alan firmanın yaptığı muhasebe kayıtlarının birbirleriyle uygunluğu.

#### **1.5.4. Ticari Mallar**

Satmak amacı ile satın alınan ve üzerinde herhangi bir işlem yapılmadan aynen satılacak olan varlıklara ticari mal denir. İşletmeler ana faaliyet konusunu oluşturan malları ya kendileri üretme yoluna giderler ya da bunları tedarik ederler. Her iki durumda da bu mallar işletmelerin hayatta kalmalarının ana koşullarını oluşturduğundan bu malların korunması, tedarik sürecinden satış sürecine kadar gerekli önlemlerin alınması gibi kontrol prosedürlerini çok iyi bir şekilde uygulamaları iç kontrol sistemi açısından da olmazsa olmaz unsurlar arasında yer alır. Stoklar başlığında ele alındığı gibi görevlerin ayrımı ilkesinin uygulanması ticari mallar kalemi açısından da geçerli

olmaktadır. Her çalışan kendinden sonraki aşamaya ‘müşteri’ gözüyle bakacak olursa otokontrol mekanizması da kurulmuş olacaktır.

İç kontrol sistemi dahilinde ticari mallarda uygulanması gerekli olan kontrol prosedürleri;<sup>134</sup>

- Ticari mallar sipariş formu ile satın alma faturasının tür, miktar ve tutar olarak uygunluğu,
- Ticari mallar muhasebe kayıtları ile satıcı firma kayıtlarının uygunluğu,
- Ticari malların ambara alınış (stok giriş) bilgileri ile satın alma faturası bilgilerinin uygunluğu,
- Ticari mallar hesabının alacak kalemleri toplamı ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabının borç kalemlerinin uygunluğu,
- Ticari mallar stok sayım farklılıklarının, kayıtlarla uygunluğu,
- Ticari malların toplam maliyeti ile ticari malların maliyetini oluşturması gereken girdilerin toplam tutarı ile uygunluğu.

Ticari mallar kaleminin kontrol prosedürlerinin uygulanması büyük bir öneme sahiptir. Görevlerin ayrımı ilkesinin uygulanmasıyla birlikte bu prosedürlerin uygulanması kolaylaşmakla birlikte kontroller sırasında hata ve hile oluşabilme olasılığı her zaman mevcuttur. Bu nedenlerden ticari mallar kaleminin kontrolü sırasında kanıt niteliği taşıyan muhasebe belgeleri bulunmaktadır. Bunlar; stoklara ilişkin alış faturaları, stoklara ilişkin satın alma sipariş formları, stoklara ilişkin satıcı firma bilgileri ve kayıtları, stoklara ilişkin ilk madde ve malzeme stok kayıtları, stokların birim maliyeti, değerlendirme yöntemi gibi kayıtlar sayesinde karşılaştırmalar yapılarak kontrol mekanizmasının işlevi sağlanmış olacaktır.

Stoklarla ilgili genel bir değerlendirme yapılacak olursa; ‘Stok hesapları ile ilgili olarak stokların satın alınmasından başlayarak, stokların korunması ve satış işlemlerine kadar iç kontrol sisteminin yeterliliği büyük önem arz etmektedir. Satın almalarda stok hesaplarına girişlerin gerçek girişler olup, olmadığını satın alma işlemlerinin iç kontrolünü ve kontrol testleri yaparak saptamak mümkündür. Stok hesapları önemli risk alanlarından birini oluşturduğundan işletmeler dönemin faaliyet sonuçlarını daha iyi

---

<sup>134</sup> Şen, a.g.e., ss.156-157

göstermek için girişleri daha doğrusu alışları kaydetmeme ya da faaliyet sonuçlarını daha kötü göstermek için alış olmamasına rağmen sahte veya içerik itibariyle yanıltıcı belgelerle giriş yapılmasını ortaya çıkaramama söz konusu olmaktadır. İşletmenin verimliliği açısından en düşük maliyetle, gerekli olan en uygun kalitede ve gerekli olan en uygun zamanda satın alınan ticari mallar veya ilk madde ve malzeme, yardımcı madde, işletme malzemesi, yarı mamul ve satışa hazır hale getirilmiş ve stoklara alınmış olan mamullerin dış zararlara, hırsızlıklara karşı korunması gerektiğinden depolarda hata ve hilelerin önlenmesi bakımından gerekli önlemlerin alınması, iyi bir belge akış sisteminin kurulması, yeterli sayıda eleman görevlendirilmesi ve sorumlu oldukları miktarların saptanması önemli bir gereklilik olduğu için etkin ve iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması oldukça önem arz etmektedir. Stoklardan yapılan satışların muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması veya yanlış hesaplara kaydedilmesi de söz konusu olabildiğinden iç kontrol sistemi burada da erken uyarı sistemi olarak kontrol görevini yerine getirmek durumundadır. Tüm bu nedenlerle işletmelerde iyi bir stok kontrol sisteminin oluşturulması, bilimsel stok kontrol yöntemlerinin kullanılması yanında en önemlisi iyi işleyen etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ve kontrollerin etkinliği içinde iç denetim yapılması oldukça önemlidir.<sup>135</sup>

Firmaların satın alma kararlarını belirli prosedürler dahilinde yapması ve kontrol mekanizmasının sağlanması faaliyetlere olan güvenilirliği arttırıcı bir unsur taşımaktadır.

Satın alma işlemlerinde dikkat edilmesi gereken kontrol prosedürleri aşağıdaki gibidir:<sup>136</sup>

- Mal/hizmet talep formunu eksiksiz doldurulması,
- Mal/hizmet talep formunun yetkili birim tarafından onaylanması,
- Satın alma biriminin mal/hizmet talep formuna uygun sipariş formu düzenlemesi,
- Yetkili bir kişinin düzenlenen sipariş formu ile mal/hizmet talep formunu karşılaştırması,

---

<sup>135</sup> Yunus Ceran – Muhammet Bezirci, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Önemi”, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2012, Sayı:22, ss. 529-530

<sup>136</sup> Cemal Elitaş – Murat Kiracı, “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örneklemesi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2010, Sayı:100, s. 64

- Teslim alma bölümündeki yetkili personelce alındı belgesinin düzenlenmesi
- Faturanın ödenmesi için borçlar/ödemeler bölümüne gönderilmesi
- Satın alma işleminin yetkili bir kişi (satın alma işleminde fiilen yer almayan) tarafından muhasebeleştirilmesi (Alındı belgesi ve fatura ve de makbuza göre)

Bu işlemler sayesinde hem gerekli dokümantasyon düzeni sağlanmış olacak hem de görevlerin ayrılığı ilkesinin gereği olarak otokontrol sistemi yerine getirilecektir.

## 1.6. MALİ DURAN VARLIKLAR

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş menkul kıymetler ve diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları, bilançonun aktifinde duran varlıklar grubu içinde yer alan hesaplarda incelenir. Bu hesaplar;<sup>137</sup>

- İştirakler Hesabı
- Bağlı Ortaklıklar Hesabı
- Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı'dır.

Firmaların ellerindeki fazla sermayeyi değerlendirmek, işletmeyi büyütmek, farklı müşteri kitlelerine ulaşmak ve pazar paylarını genişletmek amacıyla kullandıkları mali duran varlıklar kurumlar açısından önemli bir yere sahip olduğundan bunların kontrolü de büyük bir öneme sahiptir. Otokontrol mekanizmalarının sağlanması ve bağımsız kontrollerin yapılmasıyla birlikte muhtemel hata ve hilelerin önüne geçilmiş olacak, iç kontrol sistemi etkinliğini koruyacak ve firmanın hedeflerine ulaşması sağlanacaktır.

Bu amaca ulaşmak için yapılması gereken işlemler aşağıdaki gibidir;<sup>138</sup>

- Ortak şirketteki iştirakler ile sermaye tutarının iştirakler ve bağlı ortaklıklara aktarılan sermaye tutarına uygunluğu,
- Ortak şirketin İştirakler ve bağlı ortaklıklar sermaye hesabının iştirakler ve bağlı ortaklıklar hesabıyla uygunluğu,

---

<sup>137</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, **Genel Muhasebe**, Aktüel, Bursa, 2013, s.245

<sup>138</sup> Şen, a.g.e., s.220

- Ortak şirket tarafından iştirak ve bağlı ortaklığa aktarılan tutarın ortak şirketin kasa ya da banka hesabından bu amaçla çekilen tutara uygunluğu,

Mali duran varlıklar kaleminin iç kontrol prosedürlerini ifa işleminde kullanılan kanıt niteliğindeki araçlar ise; firmanın ortaklık yapısına ilişkin bilgiler, kasa, banka, verilen çekler ve ödeme hesaplarının, bütün stoklar hesabının, iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler hesaplarının dökümleri, sermaye artırımını ile ilgili ticaret sicil gazetesi.

### 1.7. MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin izlendiği hesap grubudur. Söz konusu fiziki varlıklar, arazi ve arsalar hariç, belirli bir hizmet süresine sahiptirler ve bu iktisadi kıymetler, kullanıldıkça aşınma ve yıpranmaya maruz kalırlar. Bu nedenle kullanım süreleri (hizmet süreleri) içerisinde her sene belli bir payın dönem giderlerine yazılması suretiyle amortismanına tabi tutulurlar.<sup>139</sup> Maddi duran varlıklar kalemi, arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslar kalemlerinden oluşmaktadır.

Maddi duran varlıklar işletmelerin ana faaliyet konuları ve bunlara bağlı olarak yan faaliyet konularını gerçekleştirmek üzere alınan, alınış amacı olarak bir faaliyet dönemi süresince kullanılmak istenen varlıklardan oluşmaktadır. İşletmelerin sahip olduğu tüm varlıklarda olduğu gibi maddi duran varlıklar üzerinde de hata ve hile olma olasılığı vardır. Bu tür risklerin oluşmasında hem iç hem de dış kaynaklar önemli rol oynamaktadır. Çalışanlarca taşıtlara, makine ve cihazlara, demirbaşlara yönelik olarak istem dışı ya da kasıtlı olarak yapılan tahribatlar o varlıkların değerini düşürmekte, işletmelerin ticari faaliyetlerini yerine getirirken zaman ve maliyet kaybına neden olmaktadır. Bunların yanı sıra kurumlar tarafından öngörülemeyen riskler de mevcuttur. Deprem, sel ve yangın gibi doğal afetlerin oluşma olasılığı da her zaman riskler arasında yer alır. Bu tip risklerin oluşması öngörülememesine rağmen sigorta şirketleri aracılığıyla bir takım önlemler almak da mümkündür.

---

<sup>139</sup> Gücenme Gençoğlu, a.g.e., s.247



Maddi duran varlıkların denetimlerinin etkili ve dönemsel bir şekilde ifa edilmesi ticari faaliyetlerin verimli bir şekilde işleyebilmesinin ana koşulları arasında yer almaktadır. Örnek olarak, firmaların sahip olduğu tesis, makine ve cihazların ekonomik ömürleri hesaplanmalı ve bu süre zarfında gerekli denetimler yerine getirilmelidir. Cihazların düzgün bir şekilde çalışmalarının sağlanabilmesi için mühendisler tarafından devamlı incelemeler yapılmalı ve makineden kaynaklanan hataların önüne geçilmelidir. Bu işlemlerin yapılmaması sonucu üretim sürecinde meydana gelebilecek aksaklıklar girdilerin çıktıya dönüşme sürelerini uzatacak, üretimde ve bunların nakliyesinde zaman kayıplarının yaşanmasına, gerekli düzeltmelerin yapılması için de firmaların ek maliyete katlanmalarına neden olacaktır. Aynı durum işletmenin sahip olduğu taşıtlar açısından da geçerlidir. Taşıtlara izleme sistemleri takılarak, kullanıcıların kişisel kullanımının önüne geçilmelidir. Taşıtların kullanımı tek bir kişiye tahsis edilmemeli, iş yüküne göre rotasyona tabi tutulmalıdır. Belirlenen ekonomik ömür süresine göre bakımlar zamanında yapılmalı ve ekonomik ömrün sonunda hurda değerine göre elden çıkarılmalıdır. Ekonomik ömrü dolmasına rağmen kullanılmaya devam edilen tesis, makine, cihazlar ve taşıtlar işletmeye ek bakım maliyetleri yükleyecek ve bu varlıklardan beklenen verimin yüksek oranda düşmesine neden olacaktır.

Maddi duran varlık hesapları ile ilgili olarak iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda araştırılacak konular şunlardır.<sup>140</sup>

- Duran varlıkların satın alınması aşamasında bunları kullanacak personel ile satın alınmasında görevlendirilecek personel ayrılmış mı? Özellikle bu duran varlıklara yatırım kararlarını hangi birimler veriyor?
- Şirketin duran varlıkların satın alınması ile ilgili bir Satın Alma/Satma Yönetmenliği var mı?
- Tüm duran varlıkların kullananlara zimmetlenmesi ve dolayısıyla kullanımından ve kaybolmasından sorumlu olanların belirlenmesi sağlanmış mı?
- Varlıkların niteliklerini, miktarını, aktife giriş tarihini, maliyet bedelini, yeniden değerlendirme artışını, birikmiş amortismanlarını takibine imkan verecek şekilde bir amortisman defteri tutuluyor mu?

---

<sup>140</sup> Kaval, a.g.e., ss.315-316

- Demirbaş kaydı yapılmayan, ancak demirbaş niteliğinde olan küçük demirbaşlar iz bedeli ile izleniyor ve kullananlara zimmetleniyor mu?
- Arsa, arazi ve binalara ait tapu senetleri diğer kıymetli evrakla birlikte korunuyor mu?
- Makine ve Tesisatın bakım talimatnameleri var mı? Bunların topluca bakıma alınması veya korunması için şirketin bir politikası var mı?
- Binalar, arsa araziler üzerinde ipotek tesis edilmiş mi? Bu ipotek şirketin yetkili kurulları tarafından mı tesis ettirilmiş?
- Amortisman süresini tamamlamış ya da tamamlamamış tüm duran varlıkların elden çıkarılması üst makamların bilgisi dahilinde oluyor mu?

Maddi duran varlıklara ilişkin etkin bir kontrol sistemi tasarlanırken onaylama, muhasebe kayıtlarına geçirme ve koruma ile ilgili sorumlulukların birbirlerinden ayrılmış olmalarına dikkat edilmelidir. Etkin bir iç kontrol sistemi için, görev ve sorumlulukların ayrılmasında aşağıdaki bölümlendirme temel alınabilir:

#### I. Muhasebe Bölümü

- a. Duran varlıklar için ayrıntılı yardımcı hesapların tutulması
- b. Büyük defterin tutulması
- c. Satılma onaylarının ve işlemlerin gözden geçirilmesi
- d. Varlıkların elden çıkarılması ve ilgili onayların ve işlemlerin gözden geçirilmesi
- e. Maddi duran varlıkların dönemsel olarak sayımının yapılması ve kontrolü
- f. Amortisman, bakım onarım, aktifleştirme konularında muhasebe politikalarının belirlenmesi ve yürütülmesi

#### II. Finansman Bölümü

- a. Satılınan varlıklara ait ödeme çeklerinin imzalanması
- b. Satılan varlıklardan yapılan tahsilatın korunması

#### III. Muhasebe ve Finansman Bölümlerinin Dışındaki İşlevler

- a. Duran varlıkların satın alınması, satılması ile ilgili sorumluluk ( çeşitli bölümler)

- b. Duran varlık alım ve satımı ile ilgili onayların verilmesi (yönetim kurulu veya bu amaçla çalışan bir komite)
- c. Satın alınan varlıkların korunması ile ilgili sorumluluk ( çeşitli bölümler)

## 1.8. YABANCI KAYNAKLAR

İşletmelerin sahip olduğu varlıkların bir kısmı işletmenin sahip ya da ortakları tarafından, diğer kısmı ise işletmeye borç veren üçüncü kişiler tarafından sağlanmaktadır. Üçüncü kişiler tarafından sağlanan kaynaklara ‘yabancı kaynaklar’ adı verilmektedir. Yabancı kaynaklar geri ödeme sürelerine göre ikiye ayrılır. Eğer ki yabancı kaynaklar bir yıldan daha kısa bir sürede ödenecekse ya da bilanço tarihinde vadeleri bir yılın altına düşmüşse bunlar kısa vadeli yabancı kaynaklar olarak bilançoda yer alır. Bir yıldan daha uzun bir sürede geri ödenecek olanlar ise uzun vadeli yabancı kaynaklar hesabında takip edilir.

Yabancı kaynaklar kısa ve uzun vadeli olarak ikiye ayrılırlar da alt kalemlerinde bulunan hesaplar her iki kalemde de aynıdır. Bunlar arasındaki fark da borçların geri ödeme vadelerine göre kısa ve uzun dönemli olarak değişkenlik göstermesidir.

İşletmenin pasif tarafında yer alan yabancı kaynaklar, mali borçlar, ticari borçlar, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara/yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları, diğer kısa/uzun vadeli yabancı kaynaklar hesaplarından oluşmaktadır.

Aşağıdaki kısımda işletmelerin ticari faaliyetlerini ifa ederlerken daha çok yoğunlaştıkları, iş yüklerini daha çok çektikleri ticari ve mali borçların yapısı ve iç kontrol sürecinde bu hesaplarda izlenen kontrol prosedürlerine değinilecektir.

### 1.8.1. Mali Borçlar

Firmaların banka ve finans kurumları ile menkul kıymet ihraç etmek sureti ile para ve sermaye piyasalarından sağlanan kaynakları mali borç olarak adlandırılmaktadır. Mali borçların kısa vadeli olanlarında kullanılan alt hesaplar; banka kredileri, uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri, tahvil anapara borç taksit ve faizleri, çıkarılmış bono ve senetler, çıkarılmış diğer menkul kıymetler, menkul kıymet ihraç farkı ve diğer mali borçlar hesapları kullanılmaktadır. Uzun vadeli olanlarda ise; banka kredileri,

çıkarılmış tahviller, çıkarılmış diğer menkul kıymetler, menkul kıymet ihraç farkı ve diğer mali borçlar hesapları kullanılmaktadır.

İşletmeler, iç dinamikleri ile karşılayamadığı ya da dışarıdan sağlanması sonucu maliyette azalmaya gidilmesini sağlanan finansmanı 3. kişilerden sağlamaktadır. Bu yola başvuran firmalar ödeme güçlerine göre bu finansmanları kısa ya da uzun vadeli olarak elde ederler. Tek bir kalemden yüklü bir miktarda borçlanmak yerine farklı finansman yollarına başvurarak riski dağıtmayı da amaçlayan firmalar mali borçları kullanmaktadırlar.

Mali borç yoluna başvurulması beraberinde birçok kontrol prosedürünü getirir. Menkul kıymetlerin de ihracında görev ve yetkilerin belirlenmesi ve görevlerin ayrımı ilkesinin gerçekleştirilmesi hata ve hilelerin önüne geçilmesi açısından büyük avantaj sağlamaktadır. Çıkarılacak menkul kıymetlerin sadece yetkili kişiler tarafından imzalanması ve bu kaynaklara sadece yetkili personelin ulaşımını sağlayacak güvenlik önlemlerinin alınması gerekir. Bankalardan çekilecek kredilerde ise alınan kredi miktarının işletmeye yükleyeceği maliyet faydasından daha fazla olmamalıdır.

Mali borçların ve finansman giderlerinin denetiminden hedeflenen:<sup>141</sup>

- Bilançoda gösterilen mali borçların tamamen işletmenin faaliyetlerinden kaynaklandığı,
- Bunların tutarlarının gerçek olduğu, yani eksik veya fazla gösterimde bulunulmadığı,
- Finansman giderlerinin yıl içinde kullanılan kaynakların toplam maliyetini yansıttığı, doğru hesap dönemi kesimi yapılarak dönemselliğin sağlandığı,
- Borçların bilançoda bağlı bulunulan muhasebe raporlama sistemine (halka açık olup olmamasına göre) uygun bir şekilde değerlendirildiği ve raporlandığı konularında bir görüş oluşturacak kadar denetim kanıtı toplamaktır.

### **1.8.2. Ticari Borçlar**

Ticari borçlar hesabı, işletmenin satın aldığı mal ve hizmetler karşılığı oluşan ödenmemiş borçlarını gösteren pasif nitelikli bir bilanço hesabıdır.<sup>142</sup>Ticari borçlar

---

<sup>141</sup> Kaval, a.g.e., ss.430-431

<sup>142</sup> Bozkurt, a.g.e., s.291

kendi içinde kısa ve uzun dönemli olarak ikiye ayrılrsa da barındırdıkları alt hesaplar her iki grupta da aynıdır. Ticari borçlar grubunda bulunan alt hesaplar; satıcılar, borç senetleri, borç senetleri reeskontu, alınan depozito ve teminatlar ve diğer ticari borçlardan oluşmaktadır.

Firmalar ticari faaliyetlerini icra ederlerken gerek nakit sıkıntısı yaşadıklarından gerekse de kredi kurumlarından finansman elde etmenin getireceği ek maliyetlerden dolayı satıcı firmalara karşı senetli ya da senetsiz borç yükümlülüğü altına girmektedir. Bu tip borçların oluşabilmesi için firmalar arasında karşılıklı güven ortamının sağlanması ya da alıcı firmanın genel olarak borçlarına sadık kalan bir firma imajına sahip olması gerekir. Bu ortamların sağlanmasıyla ticari mal alışverişi sırasında ticari borçlar işletmenin muhasebe kayıtlarına girmektedir.

Ticari borç yükümlülüğü altına girmek firmalara hem avantaj hem de dezavantaj sağlayabilecek bir durum ortaya çıkarır. Avantaj kısmında; ticari mal ya da hammadde alımında o esnada nakit sıkıntısı yaşanması durumunda bu yola başvurulması o anki sıkışıklık giderilir ve firmaların ticari faaliyetlerini sürdürebilmelerinde zaman ve maliyet sorunu aşılmış olur. Böyle bir yükümlülük altına girmeden önce fayda-maliyet analizi yapılmalı, işletmenin satıcı firmada açacağı ticari borçların faydası buradan sağlanan finansmanın maliyetinden daha düşük olmamalıdır. Ayrıca anapara ve karşılıklı anlaşma durumunda faiz ödemeleri zamanında yapılmalı, firmanın ticari itibarını etkileyecek durumlardan kaçınılmalıdır. Bu koşulların yerine getirilmemesi durumu ticari borçların dezavantaj kısmını oluşturur. Ödemelerin zamanında yapılmaması, firmanın sürekli olarak nakit sıkıntısı çekmesi, sürekli olarak 3.kişilerden borçlanma yoluna başvurulması kurumların borçlanma maliyetlerini önemli ölçüde artıracak, ticari itibarında azalışa neden olacaktır. Ticari faaliyetin sürdürülebilmesi için kaynak gerektiği zaman istenilenden daha yüksek bir maliyette finansman sağlanacak hatta borç yükünün fazla olmasından dolayı sağlanamama durumuyla karşı karşıya kalınacaktır. Bu durum ticari faaliyetlerin aksamına neden olacaktır.

Ticari borçlar, ticari faaliyetlerin devamı ve firma itibarının korunup geliştirilmesi açısından önemli bir noktada yer alır ve içinde büyük meblağlar barındırır. Bu sebeplerden üzerinde hata ve hile riski oluşması yüksek muhasebe kalemleri arasında yer alır. Yetki ve sorumluluk dağılımı, görevlerin ayrımı ilkesi yerine getirilmeli,

bağımsız kontroller yapılarak faturalar ve evraklar üzerinden oluşabilecek hata ve hilelerin önüne geçilmelidir.

Ticari borçlarda izlenecek iç kontrol prosedürleri önemli bir yere sahiptir. Firmaların bu yola başvurduğunda daha çok kullandığı kalemler satıcılar ve borç senetleri hesaplarıdır. Bundan dolayı ticari borçlarda izlenecek prosedürlerde özellikle satıcılar ve borç senetleri hesapları üzerinde yapılması gereken işlemler ele alınacaktır.

Ticari borçların denetiminde vadeli / vadesiz, kısa / uzun vadeli ayırımı yapılmaksızın,<sup>143</sup>

- Tüm borçların hesaba alınması dolayısıyla bilanço dışı borç kalmamış olması,
- Bu borçların işletmenin faaliyetleri kapsamında doğduğunun anlaşılması,
- Borçların doğru değerlendirildiğinden emin olmak için

denetim planlanır. Bunu sağlayacak şekilde denetim teknikleri uygulanarak denetim kanıtı elde edilir. Yılsonunda yapılacak maddi doğruluk testlerinin hedefi kayıtlarda gösterilen borçların doğru ve tamamını kapsayıp kapsamadığıdır. Bunun en iyi tespit yöntemi ise satıcılara Mutabakat ve Teyit Mektubu gönderilmesidir. Teyit aynı senetsiz alacaklar için uygulanan prosedüre uygun şekilde yerine getirilir.

Firmalar yukarıda belirtilen kontrol işlemlerini yerine getirirken bir takım hesaplardan ve makbuzlardan yararlanmaktadır. Bunlar kontrol mekanizması içinde ayrıca kanıt niteliği taşımaktadır. Bu araçlardan firmanın ortaklık yapısına ilişkin bilgilerden yararlanılarak satıcı firma ile arasında herhangi bir örtülü ilişkinin olup olmadığı tespit edilmeye çalışılır. Bunun haricinde KDV beyannameleri, alış faturalarına ilişkin bilgiler, satıcılar, genel yönetim giderleri, stoklara yönelik olarak hesap dökümleri, iptal edilen faturalara ilişkin bilgilerden faydalanılır.

## 1.9. ÖZ KAYNAKLAR

Özkaynak ( özsermaye) işletme sahibinin varlıklar üzerindeki hakları toplamıdır. Bir başka deyişle özkaynak işletmenin net aktif toplamının ortaklar tarafından karşılanan kısmını ifade eden tutarların yer aldığı grubu oluşturur.

---

<sup>143</sup> AÖF, ‘‘Denetim ve Analiz’’, <http://aof-ders-notlari.blogspot.com.tr/2008/09/denetim-ve-analiz-5.html>, ( 16.07.2014)

Faaliyetler sonucu elde edilen kar işletme sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını yani özkaynakları arttırıcı bir unsurdur ve bir dönemin karı, o dönemin dönemsonu ve dönembaşı özkaynak farkıdır. Buna göre özkaynaklar ortaklar tarafından işletmeye konmuş esas sermaye ile faaliyetler sonucu elde edilen ve dağıtılmayıp çeşitli adlarla işletmede bırakılan karlardan ve değer artışlarından meydana gelir.<sup>144</sup>

Özkaynaklar grubunun alt kalemlerinde ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları ve dönem net kar ya da zararı hesabı yer almaktadır. Bu grup içerisinde sermaye yedekleri ve kar yedekleri hesapları işletmelerin mevcut ekonomik durumlarını korumak ve bunları geliştirmek açısından önemli bir noktada yer alır. Sermaye yedekleri, sermaye hareketleri sonucu ortaya çıkan ve işletmeye eklenen değerler arasında yer alır.

İşletmeye katılan her bir değer kurumun ekonomik gücünü artırmakta, borçlanma durumunda güçlü ekonomik yapı dolayısıyla maliyetleri aşağı çekmektedir. Firma varlıklarının etkin bir şekilde kullanımı iç kontrol sisteminin iç dinamiklerinin sağlanmasında ve bu sistemin devam ettirilmesinde önemli paydaşlardan biridir. Bu paydaşlar arasında yer alan sermaye yedeklerinin alt hesaplarında hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal karları, MDV ( Maddi duran varlık) yeniden değerlendirme artışları, iştirakler yeniden değerlendirme artışları ve diğer sermaye yedekleri yer alır. Sermaye yedekleriyle birlikte öz kaynaklar grubunda önemli etmenlerden bir tanesi kar yedekleridir.

Kanun, ana sözleşme hükümleri veya işletmenin yetkili organlarınca alınan kararlar uyarınca dağıtılmayıp işletmede bırakılan karlar bu hesapta izlenir.<sup>145</sup> Kar yedekleri grubunda yer alan hesaplar yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, diğer kar yedekleri ve özel fonlardan oluşmaktadır. Bu hesaplardan yasal yedekler, TTK'nın belirlediği oranlar dahilinde ayrılması gereken zorunlu olan yedekler, statü yedekleri, şirket ana sözleşmesine göre firma dahilinde kalması gereken yedekler, olağanüstü yedekler, şirket yetkili organlarınca kararlaştırılan ve firmanın ekonomik hayatta kalması için gerekli olan yedeklerden meydana gelmektedir.

---

<sup>144</sup> Gücenme Gençoğlu, a.g.e., s.299

<sup>145</sup> Lazol, a.g.e., s.232

Öz kaynaklar hesap grubunda yer alan hesapların denetimi firmaların hayatta kalmaları açısından önemli bir yeri vardır. Firmaların mali yıl içinde elde ettiği karların bir kısmının korunması ve bunların işletme dahilinde tutulması ticari faaliyetlerin sürdürülebilmesini sağlamakta, kurumlara mali güvence ve firma güvenilirliği getirmektedir. Kar yedekleri ve sermaye yedekleri gibi hesaplarda gerekli yasal çevre ve firma yetkililerince belirlenen oranların hem üçüncü kişilerin yararına olması hem de işletmeyi zarara uğratmayacak bir şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması iyi bir örgüt yapısına sahip olmayı gerektirir. Öz sermayenin örgüt içindeki kontrolü öncelikle, ortaklar pay defteri ve muhasebe kayıtlarının yapılması ile başlar. Hisselerle ilgili ödemelerin ya da hisse senedi ihracı söz konusu olduğunda, yapılacak tahsilatların uygunluğunun gözden geçirilmesi ve muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekir. Öz sermayenin artırılması amacıyla hisse senedi ihracı, genel olarak çeşitli aracı kurumlardan yararlanmak, işletme dışından bağımsız kuruluşlar tarafından kayıtların kontrol edilmesi, bilgilerin güvenilirliğini artırır. Bu işlemler ile ilgili olarak dışarıdan hizmet almak işletmenin bu konudaki iş yükünü azaltarak, daha etkili bir kontrol sistemi oluşturmalarına da katkıda bulunur.<sup>146</sup>

### 1.9.1. Hisse Senedi İhraç Primleri

Sermaye artırımına giden anonim şirketin hisse senetlerinin nominal değerinin üzerinde bir değerle (primli ihraç) ihraç etmesi halinde satış değeri ile nominal değer arasındaki farkın izlendiği hesaptır. Hisse senetleri ihraç primleri hesabında iç kontrol sistemiyle paralel olarak üzerinde durulması gereken unsurlar aşağıdaki gibidir:<sup>147</sup>

- Senet çıkarma masraflarının yasal dayanak belgeleriyle uygunluğu,
- Senet çıkarma nedeni sayılan fon ihtiyacının dayandığı mali belgelerin yasal mevzuata uygunluğu,
- Alacak ve borçlarda artış ve azalışların yasal dayanak belgelerine uygunluğu,
- Bankalar hesabı mevcudunda artış ve azalışların banka ekstrelerine uygunluğu,

---

<sup>146</sup> Erkan Çalgan – Erkan Menteşe - E Fatma Işıloğlu - M.Vefa Toroslu - Mukaddes Özcan - Nurgül Gülmez Kanpak - Şükrü Savaş - Zehra Jülide Onur - Zekiye Ağca, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No 113, İstanbul, 2008, s.282

<sup>147</sup> Şen, a.g.e., ss.370-371



- Pazarlama satış ve dağıtım giderlerindeki senet çıkarma işlem kaynaklı artışların yasal dayanak belgelerine uygunluğu,
- Senet çıkarma işlemi nedeniyle sağlanan fonların işletmenin defter bilgilerine uygunluğu,
- Senet satış bedellerinin optimum kullanma ilkesine uygunluğu,
- Fon ihtiyacı nedeniyle daralan faaliyet hacminin, senet satışı nedeniyle genişlemesi gerektiği hükmüne uygunluğu gibi hem işletme organları hem de yasal çevrelerce belirlenen prosedürleri uygun olması gerekmektedir

### **1.9.2. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları**

İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmesinden oluşan değer artışlarının izlendiği hesaptır.<sup>148</sup> Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışlarında dikkat edilmesi gereken kontrol prosedürleri:<sup>149</sup>

- Yeniden değerlendirme artış işleminde esas alınan yeniden değerlendirme artış oranının Maliye Bakanlığınca ilgili dönem için ilan edilmiş olan orana uygunluğu,
- Yeniden değerlendirme işlemine tabii tutulan maddi duran varlıkların işletmenin defterine kayıtlı maddi duran varlıklara uygunluğu,
- Yeniden değerlendirme işlemine tabii tutulan maddi duran varlıkların amortismanına tabii olması gereken maddi duran varlıklar kategorisinde yer alan maddi duran varlıklar arasında yer alması gerektiği hükmüne uygunluk,
- Yeniden değerlendirme artış fonunun, maddi duran varlıklardaki değer artışı ile birikmiş amortismanlardaki değer artışı arasındaki fark kadar olması gerektiği gibi hükümler dikkate alınması gereken etmenler arasındadır.

### **1.9.3. Yasal Yedekler**

Türk Ticaret Kanununa göre ayrılması zorunlu olan yedeklerdir. Yasal yedekler 1. Tertip yedek akçe ve 2. Tertip yedek akçe olmak üzere iki unsurdan meydana gelmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 519 ila 523 maddeleri yedek akçelerle ilgilidir. Yasal yedeklerle ilgili madde aşağıdaki gibidir:<sup>150</sup>

<sup>148</sup> Çalgan ve diğerleri, a.g.e., s.268

<sup>149</sup> Şen, a.g.e., s.379

## I - Kanuni yedek akçe

### 1. Genel kanuni yedek akçe

MADDE 519- (1) Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.

(2) Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;

c) Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu,

genel kanuni yedek akçeye eklenir.

Yasal yedeklerde üzerinde durulması gereken kontrol prosedürleri:<sup>151</sup>

- Hesaplanan dönem karı ile hesaplanması gereken dönem karının uygunluğu,
- Yasal yedek akçelerin hesaplanmasında baz alınan ödenmiş sermaye tutarı ile olması gereken ödenmiş sermaye tutarının uygunluğu,
- Hesaplanan yasal yedek akçeler tutarı ile olması gereken yasal yedek akçeler tutarının uygunluğu.

Yasal yedekler hesap grubunda kontrol mekanizmasının sağlanması esnasında kanıt niteliği taşıyan belgeler yer almaktadır. Bu belgeler; ortaklığa ilişkin belgeler, gelir tablosu ve bilanço, yasal yedekler, dönem karı ve ödenmiş sermaye hesaplarının dökümleri, maddi duran varlıklara yönelik olarak demirbaş defteri, maddi duran varlıklara ilişkin mahsup fişleri, yeniden değerlemeye konu olacak maddi duran varlıklara ilişkin alış faturaları, yapılmakta olan yatırımların tamamlanmasından dolayı aktifleştirilen maddi duran varlıkların listesi, hisse senedi ihraç primlerine yönelik olarak banka ekstreleri, senet saklama makbuzları, borsa rayiç fiyatları, finansman giderleri hesap dökümü gibi vb. evraklar kontrol mekanizmasının işleyişinde kolaylıklar sağlamak ve denetime olan güvenilirliği artırmaktadır.

Öz kaynaklar bölümüyle ilgili son olarak kontrol mekanizmasının işleyişinde departmanlar arası iletişim ve organizasyonel gereklilik kritik faktörler arasında yer

---

<sup>150</sup> <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>, ( 01.07.2014)

<sup>151</sup> Şen, a.g.e., s.401

almaktadır. Ticari faaliyetlerin işleyişi sırasında gerekli iletişim hattının izlenmesi, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi, görevlerin net bir şekilde ayrılması gerekmektedir.

Bu konudaki görev ve sorumlulukların ayrılması aşağıdaki gibidir:<sup>152</sup>

I. Muhasebe Bölümü

- a. Ortaklar pay defteri, öz sermaye hesabı gibi gerekli muhasebe kayıtlarının tutulması.
- b. Büyük defterin tutulması.
- c. Dividend (kar payı) ödemeleri ve sermaye azaltılması nedeniyle geri çekilen hisse senetleri için yapılan ödemelerin uygunluğunun gözden geçirilmesi ve muhasebe kayıtlarına yansıtılması.
- d. Hisse senedi çıkartılması nedeniyle yapılan tahsilatın uygunluğunun gözden geçirilmesi ve muhasebe kayıtlarına yansıtılması.

II. Finansman Bölümü

- a. Tahsilatın korunması
- b. Dividend ödemeleri nedeniyle hazırlanan ödeme çeklerinin imzalanması ve dağıtımı.

III. Muhasebe ve Finansman Bölümlerinin Dışındaki İşlevler

- a. Hisse senedi çıkartılması ve dividend tutarlarının belirlenmesi yetkisi (yönetim kurulu)
- b. Sermaye azaltılması veya kasa hisse senedi alınması yetkisi ( yönetim kurulu)
- c. Nakit dividend, hisse senedi şeklinde dividend ve hisse senedi bölünmesi ile ilgili kararların onaylanması ( yönetim kurulu)
- d. Boş hisse senedi yapraklarının saklanması ( genel sekreterlik)

Firmaların mali yapısını koruyup, geliştirmek ve üçüncü kişilere karşı olan sorumluluğun yerine getirilmesinde öz kaynakların denetimi üzerinde gerekli prosedürler harfiyen yerine getirilmelidir.

---

<sup>152</sup> Güredin, a.g.e., s.488

## 2. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE GÖREV VE SORUMLULUKLAR

İç kontrol sisteminin tasarımı, bu sistemin etkili bir şekilde çalıştırılması ve denetiminin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Bu çarkın içinde en önemli unsur ise insan ögesidir. Sistemin standartları her ne kadar mükemmel bir şekilde tasarlanmış bile olsa firmayla ilişkisi olan kişilerin bu sisteme gerekli önemi vermemesi, hata ve hileye yönelmeleri ve sistemin korunup, geliştirilmesi için gerekli olan kalifiye elemanların yokluğu kontrol mekanizmasının işleyişini baltalayacak, firmalara faydadan çok zarar verecektir. Bu nedenlerden iç kontrol sistemi dahilinde firmayla ilişkisi olan her bir bireyin üzerine sorumluluk düşmektedir ve herkes bu sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getirmelidir.

İç kontrol sisteminin işletilmesi açısından ana aktörler mevcuttur. Bu aktörler yönetim kurulu, denetim komitesi, firma personeli, iç denetçiler, üst düzey yöneticiler, bağımsız denetçilerden ve diğer personelden meydana gelmektedir. Bu kişilerin koordine bir şekilde çalışarak iç kontrol sistemine topyekûn katkı sağlamaları neticesinde kontrol sisteminden beklenen verim alınabilmektedir.

### 2.1. YÖNETİM KURULU

İşletmeler dahilinde etkin ve uygun bir iç kontrol sisteminin kurulması ve bu uygulamanın istenilen şekilde sürdürülmesi Yönetim Kurulu'nun sorumluluğundadır. İşletme yapısına uygun olacak bir iç kontrol sistemini firmaya kazandırmak, buna yönelik stratejileri belirlemek ve bu yönde davranış sergilemek yönetim kurulunun kontrol mekanizması dahilinde yapması zorunlu unsurlar arasında yer alır.

Kontrol mekanizmasına olan inancın tepe yönetim tarafından sergilenmesi, işletme dahilinde birlik duygusu uyandıracak, bu sistemin işleyeceğine ve firmanın hedeflerini gerçekleştireceğine dair bir algı yaratacaktır. Bu durumlardan dolayı yönetim kurulu bu sistemin altyapısını oluşturacak bir konumda bulunmaktadır.

İç kontrol sistemi içinde yönetim kurulunun üzerine düşen diğer sorumluluklar ise şu şekildedir:

- Etkin iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik politikaları ve stratejileri belirler.
- Yetkisini devredebilir fakat sorumluluğunu devredemez.

- Kontrol etmeli
- İletişim kanallarını bilginin rahat bir şekilde iletilebileceği şekilde yapmalıdırlar.
- İletişim kanalları arasında zaman kaybına neden olacak hiyerarşinin önüne geçmelidir.
- Örgüt hedeflerini ve işletme politikalarını açık bir şekilde belirlemeli ve herkesin ulaşabileceği şekilde düzenlemelidir.
- Kalite kontrol çemberleri gibi uygulamalara giderek çalışanların yönetime katılmasını amaçlamalıdır. Bu sayede çalışanlarda aidiyet duygusu ön plana çıkarılarak işletme hedefleri ön planda tutulur. Bu da iç kontrol sisteminin işlemesine katkıda bulunur.
- Çalışanlara yıllık izin kullandırma zorunluluğu getirilerek muhasebe kayıtlarında ve diğer işlemlerde oluşabilecek hata ve hilelerin önüne geçmelidir.
- Adil bir şekilde işleyecek terfi mekanizmasının oluşturulmasına yardımcı olmalıdır.
- Üst yönetimden bağımsız olarak denetimler yapmalı, çalışanların şikâyetlerini dinlemeli ve gerekli önlemleri almada öncü rol oynamalıdır.

Yönetim kurulu; etkin bir iç denetim sisteminin kurulması, programın oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarında gerekli tedbirleri almak, iç kontrol sistemine ilişkin yazılı prosedürleri onaylamak, uygulamaları takip etmek, denetim raporlarını ve özetlerini okumak, denetim raporlarında öngörülen risklerin bertaraf edilmesine yönelik önerileri değerlendirmek, önerilerin üst yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığını takip etmek, üst yönetimin denetim birimi personeli ile olan işbirliğini geliştirmek, denetimin profesyonelce yapılıp yapılmadığını takip etmek, denetim elemanlarının denetim fonksiyonunu yerine getirebilecek düzeyde kalifiye elemanlardan oluşmasını sağlamak, denetim biriminin gerekli kaynaklara sahip olup olmadığını teyit etmek vb. için gerekli tedbirleri alır.<sup>153</sup>

## 2.2. ÜST YÖNETİM

Firma üst düzey yönetiminin iç kontrol sistemi bakımından, yönetim kurulu tarafından belirlenen iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına yönelik politika ve stratejileri yürürlüğe koymak, işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri risk yönetim

---

<sup>153</sup> Çalgan ve diğerleri, a.g.e., s.66

birimiyle birlikte çalışarak belirlemek ve bunları yönetim kuruluna zamanında ve ihtiyaçları giderici şekilde raporlama yapmak, değişen şartlara ayak uydurmak için gerekli tedbirlerin alınması, yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenerek tüm çalışanlarca bilinmesini sağlamak, görevlerin ayrımı ilkesi gereğince işletme prosedürlerinde hata ve hile oluşma olasılığını minimize etmek ve iç sistemler sorumlusuna raporlama yapmak gibi kontrol mekanizmasının işleyişinde önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Kamu sektöründe üst düzey yöneticilerin sorumlulukları iç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin esaslarda belirtilmiştir. 31.12.2005 tarihli 26040 sayılı resmi gazetede yayımlanan kanunun 8. maddesi şu şekildedir:<sup>154</sup>

Üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesinden, harcama yetkilileri ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişinden sorumludur. İdarelerin malî hizmetler birimi, iç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapar ve ön malî kontrol faaliyetini yürütür. Muhasebe yetkilileri, muhasebe kayıtlarının usulüne ve standartlara uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve diğer yöneticiler, mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunmasından, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesinden, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanmasından, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesinden, kapsamlı bir yönetim anlayışıyla uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanmasından görev ve yetkileri çerçevesinde sorumludurlar. Üst yöneticiler ve bütçe ile ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri, her yıl, iş ve işlemlerinin amaçlara, iyi malî yönetim ilkelerine, kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiğini içeren iç kontrol güvence beyanını düzenler ve birim faaliyet raporları ile idare faaliyet raporlarına eklerler. İç kontrol düzenlemeleri ve iç kontrol sisteminin işleyişi, yöneticilerin görüşü, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınarak yılda en az bir kez değerlendirmeye tâbi tutulur ve gerekli önlemler alınır.

---

<sup>154</sup> [http://mevzuat.meb.gov.tr/html/26040\\_2.html](http://mevzuat.meb.gov.tr/html/26040_2.html), ( 02.07.2014)

### 2.3. DENETİM KOMİTESİ

Denetim komiteleri iç kontrol sisteminin işleyişinde rol alan aktörlerden bir tanesidir. Denetim komitesinin yapması gerekli görevler ve iç kontrol sistemine katkısı Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Seri X No:22 tebliğinin 6. Bölüm 25. Maddesinde belirtilmiştir. Buna göre:<sup>155</sup>

Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir.

(2) Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

(3) (Değişik üçüncü fıkra: Seri: X, No: 28 sayılı Tebliğ ile) Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve genel kurulun onayına sunulmak üzere yönetim kuruluna bildirilir.

(4) Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

(5) Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi

---

<sup>155</sup> <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>, ( 02.07.2014), (12/6/2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete)

çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

(6) Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

(7) Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

(8) Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

(9) Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Kurulan iç kontrol sisteminin etkin ve uygun maliyetli olması bir zorunluluktur. Fakat başka bir zorunluluk, bu sistemin aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı olarak yenilenmesi gereğidir. Bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı olarak gözetilmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu ise işletmelerde teftiş birimi ile sağlanmaya çalışılır. Ancak, teknik adıyla bu faaliyetler iç denetim birimince yerine getirilir. İç denetim faaliyetleri firmanın gözetimi, faaliyetleri ve bilgi sistemleriyle ilgili risklerin tespitiyle ilgili iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve verimliliğini aşağıdaki ölçütler doğrultusunda değerlendirir:<sup>156</sup>

- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü.
- Faaliyetlerin ve programların etkinliği ve verimliliği.
- Varlıkların korunması.

---

<sup>156</sup> Kaval, a.g.e., ss.131-132



- Yasalara, düzenlemelere, politikalara, prosedürlere ve kontratlara uygun davranma.

Denetim kurullarının iç kontrol mekanizması içinde hem kamuyu aydınlatıcı hem de ticari faaliyetlerin yasalara ve mevzuata uygun bir şekilde yerine getireceği kontroller hayati önem taşımaktadır. Bu kontrollerin uzman kişiler tarafından yerine getirilmesi de ayrı bir önem taşır. Daha önce değinildiği üzere denetim kurulunun elemanlarının bir kısmı yönetim kurulunda bulunan kişilerden oluşmaktadır. Bu işlevi sadece bu kişilere bırakmak yeterli olmayacaktır. Bu alanda uzman kişilerin bu işlemi ifa etmeleri ya da yönetim kurulunda denetim konusunda uzman kişilerin de yer alması gerekir. Sistemin mükemmel bir şekilde işleyebilmesi için onu mükemmelliğe ulaştırarak kişiler tarafından işletiliyor olması gerekir.

#### 2.4. DİĞER PERSONEL

İç kontrol bir ölçüde işletmedeki herkesin sorumluluğundadır ve bu yüzden herkesin gizli veya açık görev tanımının bir parçası olmalıdır. Hemen hemen tüm çalışanlar iç kontrol sisteminde kullanılan bilgileri üretirler veya kontrolü yerine getirmek için gerekli diğer bazı faaliyetleri yürütürler. Ayrıca tüm çalışanlar faaliyetlerdeki sorunları, talimatlara uymayan durumları ve diğer politika ihlalleri veya yasal olmayan faaliyetleri yukarıya iletmekle sorumludurlar.

Bazı dış çevreler de işletmenin amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunurlar. Bağımsız denetçiler bağımsız ve tarafsız bir görüşle, finansal tablo denetimi yoluyla doğrudan, yöneticilere ve yönetim kuruluna sorumluluklarını yerine getirirken kullanacakları bilgileri sunarak dolaylı bir biçimde katkıda bulunurlar. İşletmeye iç kontrolü yerine getirirken kullanılacak bilgiler sunan diğer dış çevreler kanun koyucu ve düzenleyici otoriteler, müşteriler ve işletmeyle iş yapan diğerleri, finansal analistler, tahvil derecelendirme kuruluşları ve haber medyası olarak sayılabilir. Ancak söz konusu dış çevreler işletmenin iç kontrol sisteminden sorumlu olmadıkları gibi, parçası da değildirler.<sup>157</sup>

---

<sup>157</sup> Kulak, a.g.e., s.63

## 2.5. BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar”ın yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığının 6/1/2014 tarihli ve 34 sayılı yazısı üzerine, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nca 10/2/2014 tarihinde kararlaştırılmıştır. Bu kanuna göre aktif toplamı yetmişbeş milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü ve çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü olan şirketler bağımsız denetime tabi olacaklardır.<sup>158</sup>Bağımsız denetime tabi olacak şirketlere standart getirilmesi denetimin işlerliği üst noktalara çekecektir. Bağımsız denetimin yaygınlaşması, dolayısıyla iç kontrol sistemine yönelik olarak denetimlerin de artmasına neden olacak ve sistemin güvenilirliği ve işlerliğini artıracaktır.

İç kontrol yapısını inceleme aşamasında, denetçiler, iç kontrol ortamını, muhasebe sistemini ve kontrol prosedürlerini yeterli bir biçimde tanımak zorundadır. Genel anlamda denetçinin planlama aşamasında iç kontrol yapısı ile ilgili olarak ortaya koymak isteyeceği sonuçlar şunlar olacaktır:<sup>159</sup>

- Mali tablolara yansiyabilecek önemli hataların türlerini tanımlamak,
- Ortaya çıkabilecek bu gibi hataların kontrol riskini etkileme durumunu dikkate almak,
- Maddilik testleri ile ilgili denetim programlarını oluşturmak.

Kontrol sistemine yönelik yapılacak bağımsız denetimler, objektif bakış açısına sahip denetçiler tarafından yerine getirildiğinde farklı bakış açıları sunmakta, sistemin ve firmanın eksik yönlerine ışık tutmakta ve bunların giderilmesine yönelik çözüm önerilerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu sonuçların oluşması için, bağımsız denetçilerin işlerini ifa etmeden önce firma ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olmaları gerekir, onların yapacakları denetim işini aksatacak risklerin minimum düzeyde olması sağlanır.

---

<sup>158</sup> <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314-9.htm>, ( 16.07.2014), (Karar Sayısı : 2014/5973)

<sup>159</sup> Bozkurt, a.g.e., ss.129-130

### 3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TASARIMI

İç kontrol sistemi firmaların hedeflerine ulaşması yolunda önüne çıkan hata ve hileleri engellemek, bu tür sorunların sebeplerini ortaya çıkararak kökten çözümler bulmayı amaçlayan, çalışanların katılımını sağlayan, tüm çalışanlar arasında koordinasyon sağlamayı amaçlayan bir sistem olarak işlev görmektedir. Bu sistem, yapı gereği tüm organizasyonlara uygulanabilir bir nitelik taşımakla birlikte firmaların faaliyet alanları ve organizasyonel yapılarında meydana gelen farklılıklardan dolayı tasarım ve uygulama aşamasında farklılıklar göstermektedir. İç kontrol sisteminin tasarım sürecinde en önemli sorumluluk yönetim kuruluna düşmektedir. Kontrol sisteminin kurulması ve bu sistemin istenilen şekilde sürdürülebilmesi için gerekli olan incelemeleri yapmak yönetim kurulunun görev ve sorumlulukları arasındadır. Bu süreç sırasında işletme çapında uygulanması gereken plan ve prosedürlerin etkin bir şekilde kurulması ve verimli bir şekilde yürütülmesi için iç kontrol standartlarının getirdiği özellikler uygulanmalı ve bunların denetimi yapılmalıdır. Tasarım aşamasının ilk aşaması olan işletmenin çevresinin, faaliyet gösterdiği alanın, çalışanların istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak bir nitelik arz etmesi, organizasyonel yapının hata ve hileye başvurma olasılığını minimuma indirecek bir özellik göstermesi gerekmektedir. Bu aşama sırasında yönetim ve denetim kurullarının bu sisteme bakış açıları büyük önem taşımaktadır. ‘Yöneticilerin inanmadığı bir konuya çalışanların da inanması beklenmez.’ ilkesinin sonucu olarak öncelikle yöneticilerin sisteme yönelik olarak pozitif bakış açısına sahip olmaları gerekmektedir. Bu anlayışa paralel olarak işletme dahilinde çalışanlar arasında bütünleşme ortamının sağlanması ve etik değerlere olan bağlılığın açık bir şekilde sergilenmesi, aksi bir durumun oluşması durumunda sıfır tolerans gösterilmesi gerekir. Bütünleşme ortamının sağlanması açısından her çalışana adil davranılmalı, çalışanlar arasında iletişimi artıracak sosyal projeler ortaya konulmalıdır. Örnek olarak hem çevreye olan duyarlılığı artırmak hem de çalışanlar arasındaki bağı kuvvetlendirmek amacıyla ağaç dikmek ya da belirlenen alanların bakımının yapılmasını sağlamak bu ilkeyi güçlendirecek nitelikler taşımaktadır. Belirlenen etik değerlere bağlılığın %100 olarak gerçekleşmesi ve bu değerlerin ihlali durumunda sıfır tolerans gösterilmesi işletmede mevcut çalışanların ve işletmeye dahil edilecek personelin bu kurallara tutumunu önemli ölçüde etkilemektedir. Etik ilkelere bağlılık üst yöneticiler için de geçerlidir. Firmanın çıkarlarını tehlikeye atacak şekilde

bilgi alış verişinin yapılması yoluna başvurulmamalı, çalışanlar üzerinde sırf hiyerarşik farklılıktan dolayı zorlama yapılmamalı ve gerçekleşmesi muhtemel olmayan hedefler belirlenmemelidir.

İç kontrol sisteminin tasarımında dikkat edilmesi gereken en önemli özelliklerden biri de firmanın izleyeceği insan kaynakları politikasıdır. İç kontrol sisteminin etkinliği ve çalışanların arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Kalifiye eleman çalışma oranının yüksek olduğu firmalarda iç kontrol sistemine yönelik olarak sorumlulukların yerine getirilme hızı daha fazla olmaktadır. Ancak sadece kalifiye eleman sayısının fazla olması yeterli değildir. Etik değerlere olan bağlılığın yüksek olması, üst yönetimin bakış açısı da sistemin kuruluş aşamasında önemli etkenlerdendir. Her ne kadar 21. y.y.'nin şartları makineli üretimin egemen olduğunu gösterse de yine de insan emeğinin ön planda olduğu unutulmamalıdır. Bu nedenden dolayıdır ki kalifiye eleman istihdam oranı ile iç kontrol sistemi arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle firmalar insan kaynakları politikalarını belirlerken elemanlarını iyi seçmelidir. Bunu yaparken firmalarının sağlayacağı imkanları ellerinde koz olarak tutmalıdırlar.

Tasarım sürecinde işletmelerin organizasyonel yapıları da önemli kriterler arasında yer almaktadır. İç kontrol sisteminde departmanlar arasında haberleşme ve bilgi akışının sağlanması büyük öneme sahiptir. Anlık kararların verildiği günümüz ekonomik şartlarında bilgi ihtiyacının hızlı bir şekilde karşılanması firma hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Bu akışın hızlı bir şekilde sağlanabilmesi için de kuruluş aşamasında firmaların organizasyonel yapılarını iyi seçmeleri gerekmektedir. Organizasyonel yapılar belirlenirken firmaların çalışan sayısı, içinde bulunduğu sektörün gerektirdikleri, kontrol mekanizmasının işleyiş biçimi gibi özellikler göz önünde bulundurulmalıdır. İç kontrol sistemi tasarlanırken organizasyonel yapı hem çalışanlar arasında haberleşme açısından kolaylık sağlayacak nitelikte olmalı hem de bu iletişim ortamı sağlanırken yetki ve sorumluluk ilkesi göz ardı edilmemelidir. Bilgiye ulaşacak kişi firma yapısı içinde açıkça belirlenmelidir ve aksi bir durumun yaşanması durumunda sorumluluk almalıdır. Bu sistem sayesinde sorunların kaynağının nereden çıktığı bulunur ve düzeltici önlemlere o anda başvurulmaktadır.

Yetki ve sorumluluk ilkesinin hakkaniyet koşulları dahilinde dağıtılması ve bunların açık bir şekilde belirtilmesi iç kontrol sistemi tasarım sürecinde yer almaktadır. Yetki ve

sorumluluk dağılımında çalışanların bilgi ve beceri durumu, iş konusundaki tecrübeleri, risklerle karşılaşmaları durumunda verecekleri tepkiler dikkatli şekilde incelenerek dağılım yapılmalıdır. Kontrol sistemi firmaların hedeflerine giden yolda kolaylık sağlamakla birlikte hata ve hilelerin ortaya çıkma olasılığını da azaltıcı önlemler almaya çalışmaktadır. Hedeflere ulaşma yolunda çalışanlara hedeflerin açık bir şekilde belirtilmesi ve bu hedeflerin gerçekleştirilebilir bir nitelikte olması gereklidir. İstenilen noktaya ulaşmak için çalışanlara gerekli yetkiler verilmeli ve olumsuz olayların yaşanması durumunda ellerinde bulunan yetkilere paralel olarak çalışanlar üzerlerine düşen sorumluluklara katlanmalıdırlar. Yetki ve sorumluluğun dağıtımı iç kontrol sistemine büyük fayda sağlamaktadır. Yetkili ve sorumlu kişilerin açıkça belirtilmiş olması sonucu ticari işlemlerin hangi elden çıktığı çabuk bir şekilde belirlenmekle birlikte gerekli önlemlerin alınması durumunda bu işlem hızlı bir şekilde yapılmaktadır. Bu sayede de sorunların ortaya çıkmasına neden olan sebepler gün yüzüne çıkarılarak bunların tekrarı önlenmektedir. Kısaca özetlemek gerekirse iç kontrol standartlarından kontrol çevresi iç kontrol sisteminin tasarım sürecinde etkili olan niteliklerden bir tanesidir. Kontrol çevresi iç kontrol mekanizması ile ilgili olarak altyapıyı oluşturduğundan büyük bir öneme sahiptir. Her ne kadar bütün parçalar birbirleriyle ilişkili olsa da temel yapının bozuk olması diğer tüm parçaları da olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenden dolayıdır ki tasarım sürecinde ilk olarak kontrol çevresiyle ilgili prosedürler düzgün bir şekilde yerine getirilmelidir.

Tasarım sürecinde kontrol çevresinin iyi bir şekilde kurulmasının ardından gelen süreç firma ile ilgili risklerin belirlenmesidir. İç kontrol sistemi önüne geçilemeyecek doğal afetler gibi şartlardan dolayı makul güvence sağlamaktadır. Ancak diğer şartların önceden belirlenebilir nitelikte olması ve düzenli takip ve analizler sonucu bunların işletme lehine çevrilebilir nitelikte olması iç kontrol sistemi ve firma hedefleri arasındaki ilişkiyi pozitif yönde etkilemektedir.

Küreselleşmenin son derece yoğun yaşandığı 21. y.y. ekonomik şartlarında firmalar birçok riskle karşı karşıya kalmaktadır. Uluslararası işlemlerin yoğunluğu ve yerel pazarda kalmanın yeterli olmadığı bu koşullar altında ülkeler arası ilişkiler, döviz kuru riskleri gibi birçok faktör firmaların ticari faaliyetlerini etkileyebilecek nitelik arz etmektedir. Kontrol standartlarının önemli öğelerinden olan risk değerlendirme

fonksiyonu ekonomik şartlar altında devamlılığı sağlayan temel yapı taşlarından bir tanesidir. Risklerin belirlenebilmesi açısından etkin bir risk denetim birimi kurulmalı ve düzenli denetimi yapılmalıdır. Bu birim işletmeye etkisi olabilecek müşteriyle, mevcut pazar ve içinde bulunulan ülkenin şartlarıyla ilgili riskleri belirleyerek bunları üst yönetime raporlamaktadır. Risklerin erken tespit edilmesi sayesinde firmalar buna karşılık gerekli önlemleri alır ve riskleri fırsatlara çevirmeye çalışmaktadır. Risk denetim birimi değerlendirme yaparken her türlü riski göz önünde bulundurmalıdır. Bu risklerden bir tanesi de çalışanlardan kaynaklanan risklerdir. Firmalar dahilinde çalışanlar tarafından hata ya da hilelerin ortaya çıkması değerlendirilmesi gereken risk unsurları arasında yer almaktadır. Hatalar, çalışanlar tarafından bilinçli bir şekilde ortaya konulmayan fakat işletmenin iş akış süreçlerinde aksaklıklara ya da değer kayıplarına neden olmaktadır. Bunların önlenmesi için çalışanların motivasyonlarını artırıcı önlemler alınmalı, onlara teşvikler sağlanmalı ya da vardiya sistemi sayesinde yorgunluk ve dikkat kaybı gibi hataların oluşmasına neden olabilecek etmenlerin önüne geçmek mümkün olacaktır. Hile ise kasıtlı bir şekilde ortaya çıkan ve işletmenin değerlerine zarar vermeyi amaçlayan kişilerce ortaya konulan davranışlar bütünüdür. Hilenin ortaya çıkma şekli genellikle yetki ve sorumluluk arasındaki uyumsuzluk, hakkaniyete uygun olmayan şekilde terfi ve maaş politikası gibi firma kaynaklı nedenlerden tezahür etmektedir. Denetim mekanizmasının eksikliği ve görevlerin ayrılığı ilkesinin de göz ardı edilmesi sonucu hileler kendini göstermekte ve işletme kaynaklarına büyük hasarlar vermektedir. Bunların önüne geçilmesi için risk denetim birimi ve insan kaynakları departmanı koordine bir şekilde çalışmalıdır. Firma etik değerlerine olan bağlılığını bütün birimlere aşılmalıdır ve istihdam edilecek personel etik değerlere uygun davranışta bulunmalı ve bu değerler doğrultusunda iş ve işlemlerini yerine getirmelidir.

Görevlerin ayrımı ilkesi de risk değerlendirme aşamasında ve dolayısıyla iç kontrol sisteminin tasarımında etkilidir. Bir iş akışı sürecinde hiçbir çalışan başından sonuna kadar tek yetkili olarak bulunmamalıdır. Böyle bir durumun varlığında hilenin ortaya çıkma ihtimali güçlenmektedir. Bir çalışanın bütün süreç boyunca tek yetkili konumunda olması muhtemel hile girişimini saklama olanağı da doğurmaktadır ve bunun ortaya çıkarılışını güçleştirici bir nitelik arz etmektedir. Bu sebepten dolayıdır ki ticari işlemler sürecinde birden fazla kişi süreç içinde bulunmalı her çalışan bir sonraki süreci

'müştteri' gözüyle görmelidir. Bu sayede çalışanlar birbirlerini denetleyici özellikleri taşırlar ve risklerin oluşma olasılığını minimuma indirgerler. Görevlerin ayrımı ilkesini sadece risk değerlendirme standardıyla eşleştirmek yeterli değildir. Bu ilke aynı zamanda kontrol faaliyetleri standardında da önemli rol oynamaktadır. Personel arasında denetim mekanizmasının sağlanması yoluyla bireyler üzerinde otokontrol sistemi de geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bu sayede iç kontrol sisteminin işleyişi sırasında verimliliğini azaltacak etmenler gün yüzüne çıkarılarak sorunlara kökten çözüm bulunmaktadır.

İletişim kanallarının düzgün bir şekilde kurulması ve ihtiyaç duyulan bilginin zamanında sağlanması kontrol mekanizmasında kullanılan önemli gereçlerdendir. Organizasyonel yapı ve iletişim kanalları arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Firma yapısı iletişimi kolaylaştıracak bir nitelikte kurulduysa iletişim kanallarından sağlanan verim de o kadar artmaktadır. İletişimin etkili bir şekilde sağlanması ve bu sistemin kurulması sonucu sorumlu kişilerin belirlenmesi iç kontrol sisteminin tasarımı ve kontrolü aşamasında gerekli olan prosedürler arasında yer almaktadır.

İşletmeler açısından bilgi elde edinimi büyük bir öneme sahiptir. Firmaların hem iç hem de dış kaynaklardan rakiplerine, müşterilerine, ülkeler arası ilişkilere, ihtiyaçlarda meydana gelebilecek değişikliklere, pazarın koşullarına, yasal düzenlemelere yönelik olarak bilgi elde etmesi kurumların yaşam süreleri açısından büyük bir etkiye sahiptir. Ancak kaynağının güvenilirliğinin tespiti yapılmadan ve işletmeyle ilgisi olup olmadığının araştırılması yapılmadan veri akışının sağlanması 'bilgi kirliliğine' sebebiyet verecek iç kontrol sistemini ve dolayısıyla işletmeleri olumsuz yönde etkileyecektir. Bilgi, firmalar açısından en önemli girdiler arasında yer almaktadır. Eğer ki kullanılan ürünün yapımında kullanılan maddede olumsuz yönler mevcutsa bu durum çıktılar üzerinde de negatif etkiye sebep olacaktır. Bilgi elde etmede bu duruma benzemektedir. İşletmelerin geleceklerini etkileyecek derecede önemli yatırım kararlarının alınması elde olan verilere yönelik yapılmaktadır. İç kontrol sistemi de firmaların elde ettiği bilgilerle iç içe bulunmaktadır. Firmanın iş alanıyla ilgisi olmayan ve değersiz bilgilerin işletmeye sokulması departmanların iş akışlarını etkileyecek ve bu durum da kontrol mekanizmasına etki edecektir. Aynı zamanda her ne kadar işletmede kalifiye eleman sayısı fazla da olsa yersiz bilginin kullanılması onu işleyenleri de

etkileyecektir. Temelin çürük olması sonucu bütün sistem bu durumdan etkilenecektir. Bu koşulların gerçekleşmemesi için hem işletme içinden hem de işletme dışından sağlanan bilgi akışının güvenilir kaynaklardan sağlanmasına dikkat edilmeli ve bu bilgi nerede kullanılacaksa o ihtiyaca yönelik olmalıdır.

Bilginin raporlanması da kontrol sisteminde etkili olan faktörlerdendir. Daha öncede değinildiği üzere bilgilerin ihtiyaç duyulan yere ulaşması ve bu akışın istenilen zaman aralıkları dahilinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Raporlama akışının işletmenin çalışanları tarafından bilinmesi ve bunun açık bir şekilde belirtilmesi iç kontrol sisteminin tasarım ve denetim aşamalarında kolaylıklar sağlamaktadır. Bir sorunla karşılaşılması durumunda raporlama silsilesine bakılarak kimin, kime, ne çeşit raporlar sunduğu ve bu raporların hangi bilgileri içerdiğine dair araştırma yapılabilecek ve sorunlar ve bunlardan sorumlu olan kişiler ortaya çıkarılabilecektir. Böylelikle iç kontrol sistemi dahilinde sorun yaratan bölgelere hızlı bir şekilde kanalize olarak buralardaki açıklar kapatılacaktır.

İşletme çapında yapılacak olan bağımsız denetimler ve bir denetim komitesinin varlığı kontrol sistemlerinden istenilen verimin sağlanması açısından etkili faktörlerdendir. Çalışanlardan habersiz olarak gerçekleştirilecek olan denetimler sayesinde kontrol ortamının sağlanmasının yanı sıra hileye meyilli olan çalışanlar üzerinde her an denetim yapılabilmesi baskısı sonucu bu davranışlar bastırılmaktadır. Hata oranı yüksek olan çalışanlar üzerinde de motivasyon duygusu geliştirilerek üzerlerine düşen görevleri daha dikkatli bir şekilde yapmaları sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu duruma yönelik olarak Türkiye'deki bankacılık sektörü örnek verilebilir. Bankacılık sisteminde hem iç kontrol birimleri hem de teftiş birimleri yer almaktadır. İç kontrol birimleri teftiş departmanına göre zaman olarak daha sık bir kontrol görevi yapmaktadır. Bu birim, görevini ifa ederken şubelerden habersiz olarak denetim planlarını yapmaktadır. İç kontrol birimi elde ettiği verileri öncelikle denetim kuruluna raporlamaktadırlar. Bu işlemlerden gerekli düzeltmelerin yapılması açısından şubede gördükleri eksiklikleri şubeye bildirerek bu konular üzerinde düzeltmelerin yapılmasını bildirmektedirler. Bu durumların tekrar yaşanması sonucunda ya da hile gibi hem karlılığı hem de banka adını zedeleyecek durumların varlığında banka müfettişleri gerekli incelemeleri yapmaya başlamaktadırlar. Hem iç kontrol biriminin hem de müfettişlerin yaptığı incelemeler



yapılan ticari işlemlerin banka içi ve yasal mevzuata uygunluklarının tespiti, verilen kredilerde herhangi bir uyumsuzluğun bulunmaması ve bu işlemler sırasında gerekli evrakların temin edilmesi, şube ve banka hedeflerine uygun iş ve işlemlerin yerine getirilmesi ve çalışanların bankanın adını zedelemeyecek davranışlarda bulunması gibi işlemlerin tespitine yönelik olmaktadır. Denetim organlarının işletmelerde varlığının yanı sıra çalışanların kimliklerini gizlemelerini gerektirecek şekilde yetkili kişilere ulaşımı da iç kontrol sistemine yönelik sorunların tespitini kolaylaştırmaktadır. Raporlama ve denetim faaliyetlerinde çalışanların kimliklerini gizlemelerine olanak veren sistemlerin varlığı sorunların nereden çıktığının ve kimler tarafından yapıldığının tespiti aşamalarında hızlılık sağlamaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin de üst yönetimden bağımsız olarak departmanlarla görüşebilmesi ve buralardan gerekli bilgileri elde edebilmesi iç kontrol tasarım sürecinde etkili olmaktadır. Bu durum üst yönetim ve yönetim kurulunun iç kontrol sistemine yönelik olan inançlarına alt kademelere aktarmalarına neden olmakla birlikte bağımsız kontrollerin gerçekleşmesine de neden olmaktadır. Böylelikle birden fazla kanal eliyle denetim olanağı sağlanacak ve iç kontrol sisteminden beklenen etkiler artacaktır.

İç kontrol sisteminin tasarımında dikkat edilmesi gereken unsurlar bir vaka incelemesi çalışmasında ele alınmıştır. Ele alınan şirket bir aile şirketi yapısına sahiptir ve sistemin tasarımıyla ilgili yol haritası hazırlanmıştır. 'İşletmenin iç kontrol sistemi oluşturma çalışmalarına başlanmadan önce, işletmenin yakın zamanda işe aldığı ve daha önceden denetim tecrübesi bulunan deneyimli bir personeli iç denetçi olarak atanmış ve aynı zamanda iç kontrol sistemi oluşturma çalışmalarını yürütmekle görevlendirilmiştir. İşletmenin iç kontrol sistemi oluşturma çalışmaları bizzat muhasebe departmanından sorumlu üst yöneticinin koordinasyonunda, iç denetçi ve departmandaki tüm çalışanların aktif katılımı ile gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda ilk olarak muhasebe departmanındaki tüm çalışanlarla bir toplantı gerçekleştirilmiş ve oluşturulmak istenen yeni sistem hakkında bilgilendirilmişlerdir. Yapılan toplantıda tüm çalışanların mevcut görev tanımları gözden geçirilmiş ve uygulamada sıklıkla karşılaştıkları sorun ve aksaklıkları bizzat anlatmaları istenmiş, oluşturulacak yeni sistemle ilgili görüş ve önerileri alınarak her biri not edilmiştir. Yapılan toplantının ardından sistemin ön kurgulanması sonrasında personelin görev tanımlarında bazı revizyonlar yapılarak

kendilerine bildirilmiştir. Daha sonra işletmenin iç kontrol sistemi oluşturma çalışmaları ana hatlarıyla ve aşamalar halinde şu şekilde gerçekleştirilmiştir.<sup>160</sup>

- Mevcut işleyiş sisteminin tanınması
- Mevcut sistemin analiz edilmesi ve risklerin belirlenmesi
- İç kontrol prosedürlerinin belirlenmesi

İç kontrol sisteminin tasarım sürecinde etkili olan bütün faktörler COSO tarafından yayımlanmış olan İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve de değinilmiş olan standartlarla uyum içinde yer almaktadır. Tasarım sürecinde değinilen prosedürler iç kontrol standartlarında yer alan kontrol çevresi, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme faaliyetleri standartlarında kullanılan iş ve işlemlerle paralellik göstermektedir. Bu süreçlerin birbirlerinden ayrı olarak düşünülmesi sistemden beklenen verimlerin azalması hatta hiçbir geri dönüş alınamamasına neden olabilmektedir. Firmalarla ilgisi bulunan her birimin iç kontrol faaliyetlerine olumlu bir şekilde bakabilmesi için en önemli yük yönetim kuruluna düşmektedir. Bu kişilerce gösterilen davranışlar ve yapılan işlemler bu bilincin alt kademelere ulaşmasını sağlayacak nitelikte olmalıdır. Ortak bilinç anlayışının oluşmasıyla beraber iç kontrol sistemine yönelik her bir birim üzerine düşen yetki ve sorumluluğu etkili ve verimli bir şekilde yerine getirmeye başlamaktadır. Yönetim kurulundan başlayan bu anlayış ‘kartopu etkisi’ yaratarak üçüncü kişilere kadar etki yapmaya başlamaktadır. Bütün bunların sağlanabilmesi için standartların gerektirdiği prosedürler yerine getirilmelidir.

#### **4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ DEĞERLEME VE TASARIMINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

İç kontrol; işlemlerin etkili bir şekilde yürütülmesi, finansal raporlarda güvenilirliğin sağlanması, yasal düzenlemelere uygunluğu ve işletme yönetiminin belirlediği hedeflere ulaşmayı amaçlayan, sürekli gelişimi esas alan, insan faktöründen büyük ölçüde etkilenen, kesin değil makul güvence sağlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemi her ne kadar bütün işletmelere uygulanabilir bir nitelik taşısa da firmaların içinde buldukları koşullar ve sergiledikleri tutumlar bu sisteminin işleyişinde farklılıklara sebep olmakta ve verimliliğinde değişiklikler arz etmektedir.

---

<sup>160</sup> Dalğar a.g.m.,s.139

İç kontrol sistemi kesin değil makul güvence sağlamaktadır. Bunun nedeni de sistemin birçok değişkenden özellikle da insan faktöründen büyük ölçüde etkilenmesidir. Firmalar, risk yönetim birimi aracılığıyla işletmeyi etkileyebilen riskleri belirlerken her ne kadar olması muhtemel bütün durumları ele alsalar da kontrol edilemeyecek ve önceden görülmesi imkansız olan durumlar da mevcuttur. Bu konuya yönelik yazılan makalelerde iç kontrol sisteminde özellikle iç kontrol finansal raporlamaya ilişkin eksikliklerin tanımı şu şekilde yapılmaktadır: ‘İşletmelerde: (1) Ana defter üzerinde gerekli uzlaşmaların zamanında ve düzenli aralıklarla sağlanamaması ve yönetimin önemli denkleştirmeler üzerinde kontrol görevini yerine getirememesi, (2) Kayıt altına alınmamış pasif kalemler üzerinde istikrardan yoksun muhasebe politikalarının uygulanması, (3) üst yöneticilerin çalışanlar üzerinde görev ve yetkilerin dağıtılmaması, onlar üzerinde denetim görevinin yerine getirilmemesi ve politika ve prosedürlerin gözden geçirilmemesi, (4) muhasebe departmanında kalifiye eleman eksikliğinin bulunması.<sup>161</sup>’ Bu duruma yönelik Sarbanes-Oxley yasasının 404. maddesinde yöneticilerin, iç kontrol sisteminin verimliliği üzerine yıllık raporlama yapmaları ve bu sistemi değerlendirmeleri gerekliliği yer alır. Yukarıdaki tanım sadece muhasebe raporlamalarıyla sınırlandırılmaz. Bütün departmanlar açısından bu durum söz konusudur. Yöneticilerin üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmemeleri, işletme üzerinde denetim mekanizmasının istenilen şekilde yürütülmemesi, ticari faaliyetlerin aksamasına ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde önemli sorunların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

İç kontrol sistemini etkileyecek birçok unsur yer almaktadır. Bir işletmenin iç kontrol yapısı özellikle;<sup>162</sup>

- İşletmenin büyüklüğünden ( Personel sayısı, Satışların tutarı, Üretimden satışa kadar uzayan süreçlerin sayısı gibi),
- İşletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şeklinden ( kişi işletmesi, Anonim Şirket, Halka Açık Şirket gibi),
- Faaliyette bulunduğu sektör ve bu sektörün içinde bulunduğu sorunlardan,

---

<sup>161</sup> Jeffrey Doyle - Weili Ge - Sarah McVay, ‘‘Determinants Of Weakness In Internal Control Over Financial Reporting’’, **Journal of Accounting and Economics**, 2007, s.4

<sup>162</sup> Kaval, a.g.e., s.134

- Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki imkanlardan ( Yönetim Bilgi Sistemi'nin yapısı),
- Yasal düzenlemelerden

etkilenir. Şüphesiz ki, küçük işletmeler ile büyük işletmelerde aynı sistemlerin kurulmasına olanak yoktur. Diğer taraftan iç kontrol sistemi;

- İnsanların yanlış ve yetersiz davranışlarından,
- Sıradışı veya önceden öngörülemeyen karmaşık işlem türlerinin doğmasından,
- İşletme yönetiminin bilinçli müdahalelerinden veya önemsenmemesinden,
- Kontroller ile görevli personelin sorumluluklarını yadsımalarından veya kötüye kullanımlarından,
- Değişen işletme ortamı ve çevre koşullarına uyum konusunda yetersiz kalmasından,
- Fayda/maliyet analizinin sonuçlarından da

etkilenir. Bunlar iç kontrol sisteminin yeterli bir şekilde kurulması ve fonksiyonel olarak çalışmaya devam etmesini önleyen hususlardır.

#### 4.1. FİRMA BÜYÜKLÜĞÜ

Firma büyüklüğü iç kontrol sistemini etkileyen unsurlardan bir tanesidir. Firmaların içinde bulunduğu ekonomik koşullar, mali yapıları, ürün çeşitliliği, dağıtım kanalları ve organizasyonel yapıları iç kontrol sistemini etkileyen etmenler arasındadır. Büyük ölçekli firmalarda raporlamaya yönelik olarak uygulanan politika ve prosedürler, kalifiye elemanları istihdam etme sayısı, görevlerin ayrımı ilkesi gibi koşullara uyulma daha sıklıkla görülmektedir. Bu durum raporlamaya ve çalışanlara olan güvenilirliği artırmakta ve iç kontrol sisteminin uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Bu tarz firmaların mali yapılarındaki gelişmişlik de ticari faaliyetlerin yerine getirilmesi esnasında kaynak bulma sıkıntısı gibi durumların ortaya çıkmamasına neden olmakta ve iç kontrol sisteminin firmaya entegrasyonunda ve geliştirilmesinde kolaylıklar sağlamaktadır. Ayrıca büyük ölçekli firmalarda uygulanacak bağımsız denetim de önemli rol oynamaktadır. Bağımsız denetçi seçiminde daha seçici davranabilme esnekliğine sahip olmasının yanı sıra çalışılacak denetim şirketi de firma gibi büyük bir

denetim firması olacaktır. Bu sayede bağımsız denetçiler alanlarında uzman kişilerden oluşacaktır. Bütün bu nedenler ışığında büyük ölçekli firmalarda kalifiye eleman, raporlama, denetçiler gibi faktörlerden ötürü iç kontrol sistemine yönelik aksaklıklara daha az rastlanacaktır.

Firma büyüklüğüne yönelik olarak diğer bir unsur ise departmanlar arası iletişim ve bilgi sağlanması durumudur. Organizasyonel yapının genişlemesi emir-komuta zincirini genişletmekte ve bilginin ulaşım hızını yavaşlatmaktadır. Ancak mali yapının güçlü olması son teknoloji bilgi ve iletişim sistemlerinin kurulmasını sağlamakta bu da bilgi hızının optimum şekilde kullanılmasını sağlayacaktır.

#### 4.2. FİNANSAL DURUM

Kontrol sisteminin kurulmasını ve geliştirilmesini etkileyen faktörler arasında finansal durum önemli bir noktada yer alır. Mali yapı olarak düşük bir performans sergileyen firmaların kontrollere ve diğer prosedürlere olan yatırımları doğal olarak düşük seviyede olacaktır. ‘Etkili bir iç kontrol sistemine sahip olmak için hem finansal kaynak hem de yöneticilerin bu işe zaman ayırmaları gerekmektedir.<sup>163</sup>’ Kontrol mekanizması, denetimden gücünü almakta ve işletme faaliyetlerinin devamlı gözetimini ön plana koymaktadır. Ticari faaliyetlerde hata ve hileli işlemlerin çokluğu raporlamaya olan güveni azaltmakta, mali yapıyı güçsüz bir duruma getirmektedir.

Denetime harcanacak mali kaynakların büyüklüğü ve çalışacak personelin kalitesi iç kontrol sistemini büyük ölçüde etkilemektedir. Kalifiye elemanları işletme bünyesinde barındırmak için firmanın mali yapısının güçlü olması ve firmanın mevcut pazar koşulları içerisinde belirli bir noktada bulunması gerekmektedir Aksi takdirde uzman kişiler tarafından yerine getirilmeyen denetim ve ticari işlemler kurumu içinden çıkılmayacak koşullara sevk eder. Bunun neticesinde işletme hedeflediği noktalara ulaşamayacak, raporlamalarda meydana gelebilecek hata ve hileli işlemlerin çokluğu onları mali açıdan yokuşa sürecektir.

---

<sup>163</sup> Doyle ve diğerleri, a.g.m., s.8

### 4.3. TİCARİ İŞLEMLERİN KARMAŞIKLIĞI

Kurumların ürün çeşitliliği ve coğrafik olarak içinde bulunduğu pazarların çokluk durumu iç kontrole olan ihtiyacı artırmakta ve buna yönelik kaynak ihtiyacını da artırmaktadır. İşlemlerin artması denetim ihtiyacını da beraberinde getirecektir. Ticari faaliyetlerde çeşitliliğe gidilmesi sonucu departmanlaşma sayısı artacak, görev ve yetkiler çoğalacak, emir komuta zinciri ve haberleşme kanalları da genişleyecektir. Bu durumun sonucu olarak kontrol mekanizmasının gerçekleştirilmesi için maliyetler ve uzman kişilere yönelik ihtiyaçlar da çoğalacaktır. Her bir birime yönelik iç kontrol uygulamaları farklılık göstereceğinden ticari işlem yelpazesinin genişlemesi iç kontrolde meydana gelebilecek aksaklık ihtimalini üst düzeylere çekecek bir nitelik gösterir.

### 4.4. HIZLI BÜYÜME

İç kontrol sistemine yönelik karşılaşılan engellerden bir tanesi de firmaların gereğinden hızlı büyümeleridir. Pazar payı olarak daha yüksek konumlara gelmek, satışları artırmak, daha geniş kitlelere hitap etmek ve firma değerini yükseltmek adına yapılan hızlı çalışmalar bazı durumların göz ardı edilmesine neden olacaktır. Satışların yüksekliğine bakılarak raporlamaların ikinci plana atılması, daha geniş kitlelere hitap etme çabasına yönelik olarak gereğinden fazla bölüm açılması kontroller açısından negatif etki yaratmaktadır. Hızlı büyümelerde raporlama yapılsa bile bunların kalitesi tartışılmaya başlanacaktır. İç kontrol sistemi dahilinde raporlamaya verilen önem ve bunların kalitesi tartışılmayacak bir noktadadır ve bu duruma büyük önem verilmektedir. Yapılan işlemlerin kayıt altına alınması ve karşılaştırılabilir bir nitelikte olması denetim mekanizmasını kolaylaştırıcı bir nitelik arz eder. ‘Bu duruma yönelik olarak 2003 yılında MarkWest enerji ortaklığı iç sistemlerinin eksikliğine yönelik yaptığı açıklamada ‘ operasyonlarda ve ortaklık sağlanan işletmelerde düzenli kontrollerin yapılmasına yönelik olarak yetersiz uygulamaların’ olduğunu belirtmiştir.<sup>164</sup> Bunun sonucunda hızlı büyüyen firmalarda iç kontrole yönelik eksikliklerin fazlalığı göze çarpmaktadır.

---

<sup>164</sup> Doyle ve diğerleri, a.g.m., ss.9-10

#### 4.5. İŞLETME YÖNETİMİ

İşletme yönetiminin iç kontrol sisteminde üzerine düşen görev ve sorumluluklarına ‘iç kontrol sisteminde görev ve sorumluluklar’ kısmında yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve denetim kurulu başlıklarında değinildiği için bu kısımda tekrar üzerinde durulmayacaktır.

#### 4.6. KURUM KÜLTÜRÜ

Kurum kültürü; bir kurum, bir kuruluş ve bir işletmede biçimsel yapıyı karşılıklı olarak etkileme niteliğindeki kurum içi değerler, inançlar ve alışkanlıklara denir. Kurum kültürü; bir kurumda çalışan kişilerin davranışlarını yönlendiren normlar, kalıplar, inançlar, tutumlar ve davranışların oluşturduğu bir bütündür.

Kurum kültürü şu unsurlardan oluşur<sup>165</sup>;

- 1- Kurumun tarihi,
- 2- Kurumun değerleri,
- 3- Kurumun inançları,
- 4- Kurum ile ilgili yazılı eserler,
- 5- Kurumun sembolleri,
- 6- Kurumun resmi olmayan örgüt yapısı,
- 7- Kurumla ilgili adet ve gelenekler,
- 8- Kurumla ilgili günler ve törenler,
- 9- Kurumun önde gelen kahramanları(şehitler gibi)
- 10- Kurumun misyonu ve vizyonu,
- 11- Kurumun kuruluşu ve kurucuları,
- 12- Kurumdaki davranış kuralları.

Kurum kültürü, işletmelerin iç dinamiklerini ve dışarıya gösterdiği prestij açısından iç kontrol sistemini etkilemektedir. Bu kültürün oluşturulması için karşılıklı iletişimin açık bir şekilde yerine getirilmesi, çalışanların yönetimde söz sahibi olmaları, adil terfi ve maaş politikalarının bulunması gerekmektedir. Bu koşullar yerine getirildiğinde iç kontrol sisteminin gerektirdiği standartların altyapıları özellikle de kontrol çevresi standardının koşulları yerine getirilmiş olacaktır. Koşulların önceden sağlandığı bir

---

<sup>165</sup> <http://www.ticariyer.com/kurumsal/kurum-kulturu-nedir.html>, ( 13.11.2013)

ortama iç kontrol sisteminin entegre edilmesi daha kolay gerçekleştirilmekte ve kontrol çevresi standardının gerekli koşulları sağlamayan şirketlere göre maliyet de daha az olacaktır. Kurum kültürü sadece maliyet yükü bakımından değil kalifiye eleman istihdam etme bakımından da önemli avantajlar sağlamaktadır. Önemli bir kurum kültürüne sahip, değerlerine bağlı, çalışanlarına önem veren, adil politikalar sergileyen şirketlerin kalifiye elemanlar tarafından tercih edilme oranı yüksek olacaktır. Bu durumda ticari faaliyetleri ve dolayısıyla kontrol işlevini yerine getirecek personelin alanında uzman kişiler olması iç kontrol sisteminin tasarlanıp geliştirilmesinde büyük katkılar sağlayacaktır.

#### 4.7. İÇ KONTROLE YÖNELİK EKSİKLİKLERİN KAMUOYUNA DUYURULMASI

Sarbanes-Oxley yasasının 404. maddesi firmaların yıllık olarak iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen bir raporlamayı denetçilerden aldıkları onaylar neticesinde kamuoyuna sunma gerekliliği getirmiştir. Ancak bu duruma yönelik farklı senaryolar mevcuttur. İç kontrole yönelik eksikliklerin kamuoyuna bildirilmesi sürecinde eksik olan bölgeler tanımlanmaktadır. Bu sorunlara çözüm önerileri getirilerek sorunların bir daha tekrarlanmasının önüne geçilmelidir. Ancak yöneticileri bu durumu açıklamaktan alıkoyacak etmenler mevcuttur. ‘Yöneticilerin iç kontrol sisteminde ortaya çıkan eksiklikleri açıklamaktan alıkoyan birinci neden ‘yönetimin itibarı’dır. Eksikliklerin bildirilmesinden vazgeçilerek pazarda ve müşterilerce dile getirilecek olan eleştirilerin önüne geçilecek böylece de yönetime yönelik muhtemel güven sorununun önüne geçilmesi sağlanacaktır. Eğer itibar ön plandaysa buna göre muhtemel yönetim değişikliğinde yeni gelen yönetim iç kontrol sisteminde gerekli incelemeleri yapıp eksik gördüğü noktalar olursa bunları bildirmekten kaçınmayacaktır. Yeni gelen yönetim bu sorunların selefleri zamanında oluştuğunu ve bunları yeni gelen yönetimin ortaya çıkardığını savunacaklardır. Bu durum da gösteriyor ki yöneticilerin görev sürelerinin uzun olması iç kontrol sistemindeki aksaklıkların bildirilme ihtimalini minimize etmektedir.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup> Hollis Ashbaugh-Skaife - W. Collins Daniel - William R. Kinney Jr., ‘‘The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits’’, **Journal of Accounting and Economics**, 2006, s.189



Yöneticilerin iç kontrole yönelik aksaklıkları bildirmesinin önüne geçen diğer bir neden ise 'yönetimin zarar tazminatı'(management compensation)dır. İç kontrol sisteminde eksikliklerin bulunmasının bildirilmesi durumunda yöneticilerin yaptıkları mali ve diğer raporlamalara olan güvenilirlik zedelenecek, yöneticilerden beklenen verimin alınmadığı sonucu çıkarılacaktır. Bu durumda zincirleme bir etki olarak bilgilere olan güveni azaltacak, firmanın sermaye maliyetini artıracak ve kurumların pazar değerini düşürecektir.<sup>167</sup>

#### 4.8. YASAL DÜZENLEMELER VE TEKNOLOJİK GELİŞMELER

İç kontrol sistemi dinamik bir süreçtir. Dinamik olmasının özelliği, gelişen ve değişen şartlara ayak uydurması gerekliliğidir. Teknolojik gelişmelerin günden güne değişiklik gösterdiği 21. y.y. ekonomik şartlarında yeni ve modern muhasebe ve iletişim sistemlerinin kullanılması firmaların büyüyüp gelişmesi açısından önemli bir etkidir. Raporların kayıt altına alınmasında güvenliğin sağlanması, iletişim kanallarında modern iç ve dış iletişim sistemlerinin kullanılması firmaların haber alma ve denetim fonksiyonlarının etkinliğini artırıcı bir faktördür. Bu tarz gelişmelere ayak uydurmak, iç kontrol sistemine de katkı sağlayacaktır. Güvenlik sistemlerinin geliştirilmesi, bilgi ve iletişimin kalitesinin artırılması, muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi iç kontrol sisteminin dinamiklik özelliğine pozitif katkı yapacaktır. Yeni sistemlere ayak uydurmayarak çağın gerisinde kalmış iletişim araçlarını ve raporlama sistemlerini kullanan işletmeler, rakiplerine oranla daha yavaş bir gelişme gösterecektir. Ancak daha hızlı büyüyen ve kaliteli bilgiye daha çabuk ulaşan firmaların yoğun olduğu bir ortamda eski sistemleri kullanan işletmelerin ayakta kalması beklenemez. Bu durumda iç kontrol sisteminin verimliliği düşecek ve kontrol mekanizmasından istenen verimin alınamamasına neden olacaktır.

Gelişen ve değişen şartlara ayak uydurmada diğer bir yükümlülük ise yasal çevreye düşmektedir. Bu duruma örnek olarak Türkiye'de 2000 yılında yaşanan bankacılık krizi verilebilir. Bu yılda kontrol sistemlerinin yetersizliği ve yasal çevre tarafından düzenlenmeyen yasalar nedeniyle Türkiye bankacılık sektöründen aldığı büyük darbe nedeniyle büyük bir darboğaza sürüklenmiş ve mali olarak önemli bir darbe almıştır. Bu durum bankacılık sisteminde oluşan kontrol mekanizmasının eksikliğini gün yüzüne

---

<sup>167</sup> Ashbaugh-Skaife ve diğerleri, a.g.m., s.189

çıkarmış ve acilen önlemler alınması gerekliliğini ortaya atmıştır. Yapılan çalışmalar ve uluslararası örnekler incelenerek iç kontrol ve risk yönetimiyle ilgili yasa tasarıları hazırlanmaya başlanmıştır. Günden güne sistemin oturtulması ve geliştirilmesiyle birlikte Türkiye’de bankacılık sektörü 2009 yılında Amerika’da mortgage krizi olarak baş gösteren etkileri tüm Dünya’da hissedilen krizden en az yara alan ülkeler arasında yer almaktadır. Bankalarda ve devlet kuruluşlarında uygulanan risk yönetim sistemleri, bankalarda mecburi olarak kendi kasalarında ve Merkez Bankası nezdinde buldukları rezervler sayesinde ticari faaliyetlerin yürütülmesi esnasında nakit sıkıntısı çekilmemiş ve Türkiye ‘güvenilir liman’ olarak görülmeye başlanmıştır. Aynı durumlar Amerika’da yaşanan şirket skandalları nedeniyle ortaya çıkan Sarbanes-Oxley yasasında da mevcuttur. Enron ve WorldCom gibi küresel ölçekte faaliyet gösteren şirketlerin batması sonucu kontrol sistemlerinde eksikliklerin gün yüzüne çıkması ve firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik raporlar sunması zorunluluğu getirilerek şirket skandallarının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Her ne kadar yaşanan krizler neticesinde bu yasalar çıksa da gelişen ekonomik ve sosyal şartlar yasalarda değişen şartlara uyumu da beraberinde getirmelidir.

Sonuç olarak gerek devlet yordamıyla gerekse de yaşanan durumlardan dolayı değişen şartlara uyum neticesinde iç kontrol ve risk yönetimiyle ilgili önemli değişimler yaşanmış ve bu sistemin ekonomik hayatın vazgeçilemez parçalarından biri olduğu genel görüş olarak kabul görmüştür.

#### 4.9. PERSONEL DEVİR HIZI

İç kontrol sisteminin işleyişinde karşılaşılan sorunlardan sonuncusu personel devir hızının yüksekliğidir. Kurumlarda iç dinamiklerin oluşturulamaması, kontrol çevresinde yapılan kurulumların yetersiz kalması, kurum kültürünün oluşmaması, mali yapıdaki dalgalanmalar, adil işlemeyen maaş ve terfi politikaları, başarılması mümkün olmayan hedeflerin verilmesi, görev ve sorumlulukların belirsizliği gibi nedenlerin baş gösterdiği firmalarda hem üst düzey hem de alt kademelerde çalışan personelin iş memnuniyeti minimum düzeyde olacak, ellerine geçen her fırsatta kendilerine daha uygun bir firmaya geçme eğiliminde olacaklardır. Belirli bir sistemin kurulması ve işletilmesi yönünde çaba harcayan işletmelerin belirli kademelerde meydana gelen sürekli değişimler nedeniyle sistemi oturtması uzun bir zaman alacaktır. Eğittiği her personelin bir zaman

sonra iş değiştirmesi ve bu eğitimlerin yeni gelen personele tekrar tekrar verilmesi kontrol sisteminin oluşturulmasında zaman kaybına neden olacağı gibi firmaya ek maliyet de getirecektir. Eğer personel devir hızı icra kurulu başkanı, yönetim kurulu gibi firmaların en önemli çarklarında meydana geliyorsa politika ve stratejilerin oluşturulmasına büyük engel olacaktır. Bu kişiler tarafından oluşturulan stratejiler iş değişimi sonucu halefleri tarafından yerine getirilmeyebilir. Çünkü her gelen yöneticinin amacı ve kontrol sistemi, diğer faaliyetlere bakış açıları farklılık gösterebilir. Bu nedenle her seferde farklı politika ve stratejilerin dikte edilmesi hem çalışanlarda huzursuzluk yaratacak hem de amaçların kısa süreli aralıklarla değişmesi firmanın istediği yere gelmesini zorlaştıracaktır. Bu duruma bakılarak personel devir hızının yüksek olduğu işletmelerde iç kontrol sistemiyle ilgili aksaklıklar fazlalık gösterecektir.

İç kontrol sistemi bütün departmanların birbirleriyle iletişim içinde olduğu, işletmeyle ilgisi bulunan herkesin katkı sağlayacağı, değişen şartlara ayak uydurmayı gerektiren bir süreçtir. Bu sürecin herhangi bir parçasında meydana gelecek eksiklikler zincirleme etki yaparak diğer bütün parçaları etkileyecektir. Tüm birimlerde geçerli olduğu gibi iç kontrol sistemi de en zayıf halkası kadar güçlü olacaktır.

## **5. BAğIMSIZ DENETİM İÇİN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEğERLENDİRİLMESİ**

İç kontrol sistemi işletmelerin hedeflerine ulaşmasında kullanılan en önemli araçlarından biri olmasına rağmen insan unsuruna yoğun biçimde bağlı olduğundan sistemin sürekli olarak kontrol edilmesi gerekir. Firmaların iç dinamikleri ve dış kaynaklardan etkilenen iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Alanında uzman ve objektif bakış açısına sahip kişilerce yerine getirilen denetim işlevi, firmaların ticari işlemlerini yerine getirirken gerçekleştirdikleri süreçlerde hata ve hilelerin olup olmadığını, belirlenen amaçlara giderken kullanılan araçların güvenilirliği gibi faktörleri incelemektedirler. Bu koşullarda iç kontrol sisteminin altyapısını oluşturduğundan kontrol sisteminin değerlendirilmesi de gerçekleştirilmiş olacaktır.

Özel sektörde yönetim kurulunun teklif aldığı denetim şirketlerinin isimleri genel kurulda görüşülür ve karara bağlanır. Denetim şirketleri de teklif vermeden önce birtakım araştırmalar yapar. Şirketin genel yapısı ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde etmeye çalışırlar. Denetçiler yeni müşteri kabulüne karar vermeden inceleme yaptığı süreç hakkında aşağıdaki bilgileri elde etmeye çalışır:

- Önceki denetçiyle ilişkinin kesilmesinin nedenleri,
- Önceki denetim raporunda denetçinin görüşünün ne olduğu,
- İşletmenin iç denetiminin yeterliliği ve muhasebe uygulamalarının ne durumda olduğu,
- Gereken iş yüküne göre denetim şirketinin kadrosunun yeterli olup olmadığı.

Denetim süreci üç ana safhadan oluşur. Bu safhalar (a) denetim faaliyetlerinin planlanması sahası, (b) denetim programının yürütülmesi safhası ve (c) denetçi bulgularının ve yargısının raporlanması safhasıdır.<sup>168</sup>

Önceki denetçi ile görüşme aşamasında bu kişi ve/veya kişilerden işletmede denetçinin denetim görevini yerine getirmesini engelleyecek kısıtların olup olmadığı, yöneticilerin ve çalışanların dürüstlüğü, işletmenin denetçiyi değiştirme isteğinin altında yatan nedenlerin tespitine yer verilmektedir. Müşteri değerlendirilmesinde ise, firmanın yapısı, kontrol sistemine ve raporlamaya verilen önem, firmanın çalışanlarına sergilediği tavırlar göz önünde bulundurulması gereken kriterlerdir. Son olarak müşteriyle sözleşme imzalanması durumu gerçekleştiğinde sözleşmede, bağımsız denetimin amacı, nedeni ve kapsamı, tarafların sorumlulukları, ücret, denetime başlama ve bitiş tarihleri yer almaktadır.

Sözleşme yapılacak kuruluşun belirlenmesi denetim sürecinin ilk ayağını oluşturmaktadır. Bundan sonra denetim süreci 3 ana başlıktan meydana gelmektedir. Bu başlıklar:

- ✓ Denetimin planlanması
- ✓ İç kontrol sisteminin etkinliğinin test edilmesi
- ✓ İç kontrol sisteminin son değerlendirmesi

---

<sup>168</sup> Güredin, a.g.e., s.177

## 5.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI

Denetim planlaması için gerekli bilgiler, müşteri işletme hakkındaki bilgiler ve denetim konusu ile ilgili bilgiler şeklinde ikiye ayrılır... Denetim konusu ile ilgili bilgiler, denetim planı hazırlanırken dikkate alınan bilgiler olup genel olarak şöyle sıralanır.<sup>169</sup>

- a. Denetim anlaşmasının kapsamı hakkında bilgiler. Bu tür bilgiler daha ziyade müşterinin yerine getirilmesini talep ettiği, denetim kapsamını genişletici nitelikte olan bilgilerdir.
- b. Yürütülecek denetimin aynı işletmede ilk denetim veya yinelenen bir denetim olup olmadığı.
- c. Müşteri işletmenin örgütsel yapısı, personel yapısı, üretim tekniği hakkındaki bilgiler. Üretim konusu, niteliği ve üretim tekniği ile ilgili bilgiler yapılacak denetimin zorluk derecesini belirler.
- d. Müşteri işletmenin işbirliği eğilimi hakkında bilgiler. Bu tür bilgiler özellikle denetim süresinin planlanması açısından önemlidir. Müşterinin işbirliği; denetçilere bilgi aktaracak görevlilerin öngörülen zamanlarda faaliyetlere yardımcı olmaları ve denetim malzemesi olan belgelerin zamanında eksiksiz olarak hazırlanması şeklinde düşünülmelidir.

Denetçi bu bilgileri elde ettikten sonra denetim işlevini ifa sırasında karşılaşacağı risk düzeylerini belirlemeye çalışmalıdır. Denetim riski üç farklı riskten meydana gelmektedir. Bu riskler; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskidir. Denetim riski, bu üç riskin matematiksel olarak çarpımından oluşmaktadır.

Yapısal risk, müşterinin iç kontrol sisteminin işlevsel olmadığı veya çalışmadığı varsayımı altında, bazı işlem türlerinin belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle yanlış kaydedilmesi ve hiç kaydedilmemesi neticesinde hesap kalanlarının yanlış olması ve bunların tek başına veya diğerleri ile birleşerek önemli bir ölçüye ulaşması neticesinde doğan risktir.<sup>170</sup> Zayıf bir iç kontrol sistemi, kontrollere gereken önemin verilmediği, çalışanlar arasında otokontrol duygusunun yaratılmaması gibi durumlarda meydana gelmektedir. Ayrıca işletmenin ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaşmasında zaman

---

<sup>169</sup> Güredin, a.g.e., s185

<sup>170</sup> Kaval, a.g.e., s.90

kaybı olması ve bu bilginin kalitesinin tartışılması da bu belgelerin içeriğini etkilemektedir.

Yapısal riski etkileyen faktörler şu şekildedir:<sup>171</sup>

- Bazı hesapların taşıdığı yanlışlık riski hesabın niteliği gereği daha fazla olabilir.
- Karmaşık hesapların hatalı olma riski daha fazladır.
- Değerleme ve muhasebe tahminlerine dayanan tutarlardaki hata, rutin ve gerçek verilere dayanan tutarlardakinden daha fazladır.
- Ekonominin ve sektörün koşulları ile çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilmektedir.

Kontrol Riski, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili olarak oluşturduğu politika ve prosedürlerin, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riskidir. Kontrol riski, işletmenin bünyesinde bulunan iç kontrol yapısının etkinliğinin bir sonucudur. Etkili bir iç kontrol yapısı, kontrol riskini azaltmakta, zayıf iç kontrol yapısı ise riski yükseltmektedir.<sup>172</sup>

Yapısal risk ve kontrol riski denetim riskinin belirlenmesi sürecinde işletmelerden kaynaklanan risklerdir. Denetim riskinin belirlenmesinde üçüncü olan bulgu riski ise denetçinin kişisel gelişim ve eğitimiyle ilgili olan risktir. ‘ Kontrol sistemleri sayesinde önlenemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkarabileceği, ancak çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir. Kısaca denetçinin yeterli çalışma yapmış olması halinde ortadan kaldırılabilecek hata ve hilelerden kaynaklanan risktir.<sup>173</sup> Denetim riskinin belirlenmesinde ilgili süreç aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

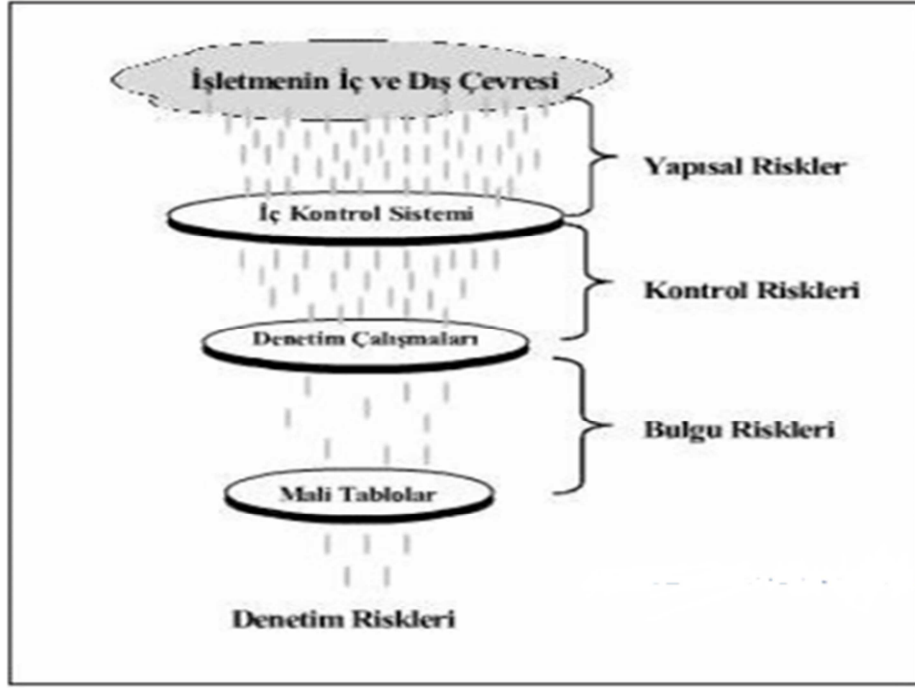
---

<sup>171</sup> Ümit Gücenme Gençoğlu, Uludağ Üniversitesi, Bağımsız denetim Süreci ders notları

<sup>172</sup> Bozkurt, a.g.e., s.108

<sup>173</sup> Kaval, a.g.e., s.91

Şekil 5: Denetim Risk Süzgeci



(Kaval, a.g.e., s.93)

## 5.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ TARAFINDAN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN TEST EDİLMESİ

Denetçi, iç kontrol sisteminin planlandığı ve düzenlendiği biçimde uygulanıp uygulanmadığını tespit etmelidir. Bir işletmede var olduğu iddia edilen iç kontrol sistemlerinde izlenen prosedürlerin amaçlarına ulaşp ulaşmadığı, iç kontrol standartlarında belirlenen şartlara uyulup uyulmadığı, yönetimin bu sistemin işleyebilmesi için gerekli desteği verip vermediği ve üzerine düşen kontrol sorumluluğunu yerine getirip getirmediği işlemleri tespit etmesine işlem testi ya da uygunluk testi denilmektedir.

Uygunluk testlerinin, işletmedeki iç kontrolün hata ve hileleri önlemedeki yeterliliğinin değerlendirilmesi için yapılan testler olduğundan daha önce söz edilmişti. Kontrol testleri iki açıdan iç kontrolü değerlendirmek için düzenlenir. Bunlar:<sup>174</sup>

- Kontrollerin düzenleniş etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Kontrollerin işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesi.

Kontrollerin düzenleniş etkinliğinin değerlendirilmesi için denetçi, işletmedeki mevcut kontrollerin hata ve hileleri önlemede uygun olup olmadığını araştırır. Başka bir ifade ile, denetçi işletmedeki iç kontrolün olması gerektiği biçimde düzenlenip düzenlenmediğini test eder. Bu nedenle kontrollerin düzenlenişleriyle ilgili testlerin büyük bir kısmı iç kontrolle ilgili bilgi toplanması sırasında eşzamanlı olarak yapılmış olur. Örneğin iç kontrol soru kâğıtları ve akış şemaları iç kontrolle ilgili bilgi toplanması için kullanılmakla beraber, kontrollerin işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesi için de iyi bir araçtır. İç kontrol soru kâğıtları ve akış şemaları kontrol eylemlerinin düzenlenişleriyle ilgili testlerin yapılmasını da sağlarlar. Bu nedenlerle, kontrollerin işleyiş etkinliğiyle ilgili testler iç kontrol riskinin ön belirlemesini etkilerler. Çünkü bu testler, iç kontrolün başlangıç belirlemesinden önce iç kontrolle ilgili bilgi toplama safhasında otomatik olarak yapılmış olmaktadır.

Kontrollerin işleyiş etkinliğiyle ilgili testler, işletmede kurulmuş mevcut iç kontrollerin fiiliyatta da aynen çalışıp çalışmadığının test edilmesi için gerçekleştirilir. Dolayısıyla bu testler, iç kontrolle ilgili bilgi toplama işlemi gerçekleştirilip iç kontrol riskinin ön belirlemesi yapıldıktan sonra yerine getirilir. Eğer bir denetim alanında iç kontrol riski maksimum olarak belirlenmiş ise, bu ilave testlerin yapılması söz konusu değildir. Çünkü bu testlerin amacı, denetçinin ön belirlemede belirlediği maksimumun altındaki düşük risk derecesini desteklemek için kanıt toplamaktır. Eğer toplanan kanıtlar düşük riski destekler ise denetçi ön belirlemedeki kararında devam eder. Tersine toplanan kanıtlar düşük bir riski desteklemiyor ise, denetçi riski maksimum olarak belirler.

---

<sup>174</sup> Yılcı ve diğerleri, a.g.e., s.96



### 5.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SON DEĞERLENDİRMESİ

Denetçi iç kontrollere yönelik testleri uyguladıktan sonra sistemi son bir kez değerlendirir. Yapılan testlerin ilk basta yapılan ön değerlendirmelerle doğrulanıp doğrulanmadığı araştırılır. Bu son değerlendirmeye göre eğer ki denetçi gerek görürse bazı düzeltmeleri uygular. Denetçi iç kontrollerin zayıf olduğu alanlar için programına ek denetim çalışmaları koyar, kuvvetli alanlar için ise denetim çalışmalarını daraltmaya gider.<sup>175</sup>

Uygulamayı değerlendirmek için yetenekli denetçilerin olması gerekmektedir. Değerlendirme yapılırken, her kontrol amacı ayrı olarak değerlendirilmektedir. Her kontrol amacı için denetçi güçlü ve zayıf noktaları belirler. Her kontrol bileşenin amacı değerlendirildiğinde, güçlü ve zayıf noktaların neler olduğu açığa çıkarılır. Her kontrol bileşeni için bu durum ayrı olarak değerlendirilir. Tüm kontrol bileşenleri değerlendirildiğinde sonuçlar toplanır. Farklı denetçiler farklı puanlamalar yapmışsa doğru olanın hangisi olduğuna baş denetçi karar verir. Sonuç olarak rapor, kantitatif değerlendirmeyi ve iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönlerini içermelidir.<sup>176</sup>

İç kontrol sisteminin tasarımı ve değerlemesi, etkinliğin sağlanabilmesi için firmalar tarafından eksiksiz bir şekilde yerine getirilmelidir. Standartların birbirleriyle olan etkileşimi iyi bir şekilde yapılandırılmalı ve birbirlerinden bağımsız olarak düşünülmemelidir. Bu bağlamda bundan sonraki bölümde Bursa'da yer alan bir grup firmasının iç kontrol sistemi üzerine uygulama çalışması ele alınacaktır.

---

<sup>175</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 74

<sup>176</sup> William e Perry. - Pete Warner, "The Quantitative Assesment of Internal Control", **Internal Auditor**, 2005, Cilt 62, Sayı 2, s.55

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİLİĞİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA ÇALIŞMASI**

#### **1. UYGULAMA AMACI VE KAPSAMI**

Uygulama bölümünün amacı; önceki bölümlerde teorik olarak anlatılan iç kontrol sistemi, unsurları, tasarım süreci ve değerlendirme aşamasının uygulamada bir firma özelinde değerlendirilmesi ve varsa eksik yönlerine değinilmesidir.

Araştırma kapsamında Bursa'da yer alan ABC Group Şirketi'nin mevcut kontrol yapısı ele alınarak etkinliği değerlendirilmiştir.

#### **2. ABC GROUP ŞİRKETİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

ABC Group, 1986 yılında Bursa'da mütevazı bir atölyede hava süspansiyon körüğü üretmek amacıyla kuruldu. Bugün ise hava süspansiyon körükleri üretiminde 800'ün üzerinde ürün çeşidi ile global bir firma olma yolunda ilerlemektedir.

27 yıllık üretim tecrübesi ile ürün çeşitliliği, otobüsler için roll körükler ve komple roll körükler, tır çekici ve kamyonlar için komple körükler ve komple körüklerin pistonsuz tedarik edilebilen servis körükleri, ağır vasıtalar için dingil kaldırma, SUV, pickup, binek araçlar, römork ve karavanlarda modifiye amaçlı, ayrıca endüstriyel uygulamalar ile raylı sistemlerde kullanılmak üzere katlı körükler ve ağır vasıtalar için kabin körükleri ile koltuk körüklerinden oluşmaktadır.

2003 yılında yönetim olarak ikinci kuşak olan Bay Y'nin devraldığı ABC Group, 2005 yılında bugünkü kurumsal kimliğine kavuşarak, teknoloji ve insana yaptığı yatırımlarla gelişen ağır vasıta ve otomotiv sektörü içerisinde sürekli büyümeyi kendine hedef belirlemiştir. 2010 yılında Amerika ve Avrupa da faaliyete geçirdiği lojistik ve dağıtım merkezleri ile 5 kıtada 60 ülkeye ihracat gerçekleştirmektedir.

2012 Haziran itibariyle tamamen faaliyete giren Bursa Serbest Bölgedeki yeni üretim tesisi ile üretim kapasitesini iki katına çıkartan ABC Group, toplamda 10.000 m2 kapalı alanda, 250 çalışanıyla, yıllık 1.500.000 adet körük üretimi gerçekleştirmektedir.

Şirket ayrıca ISO/TS 16949, ISO 9001, ISO 14001 ve BS OHSAS 18001 kalite belgelerine sahip olup, kontrol faaliyetleri devamlı olarak hem firma içi hem de firma dışından yapılmaktadır.

Körük sektörü yaklaşık 30 yıllık bir geçmişe sahiptir. Körük sisteminin kullanım alanı yoğun olarak trailer, tır, kamyon, endüstriyel tarım makineleri, hızlı tren vs. gibi ağır vasıta araçlarda kullanılmaktadır. Bu sistem yol tutuşunu ve lastik ömrünü arttırmaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği, sınırları çerçevesinde körüksüz taşımacılığa izin vermemektedir. Bu durum da körük sisteminin daha çok yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

### **3. ABC GROUP ŞİRKETİNİN İÇ KONTROLLE İLGİLİ MEVCUT YAPISININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Firmanın mevcut yapısı ele alındığında kalite belgelerine sahip olması iç kontrol sistemi açısından önemlidir. Kalite belgelerine bağlı olarak şirketin kurumsal anlamda vizyon, misyon, hedef, ilke ve amaçlara sahip olması ve bunların kamuoyuyla paylaşılması şeffaflığın ve güvenilirliğin sağlanması açısından önemlidir. ABC Group Şirketinin hedef, vizyon, misyon, ilke ve amaçları aşağıdaki gibidir:

- **Hedefimiz**

Hedefimiz, kalite politikasında tanımlanan bireysel niteliklere sahip çalışanları ile müşterilerine, yardımcı firmalarına, topluma ve dünyaya karşı sorumluluklarını eksiksiz yerine getiren ve bunu tüm rakiplerinden daha iyi başaran bir firma olmaktır.

- **Vizyonumuz**

Ürün kalitesi, marka güvenilirliği ile tedarikçi ve müşteri portföyü tarafından yerel ve uluslararası pazarlarda en çok tercih edilen firma olmak.

- **Misyonumuz**

Ağır vasıtalar ve ticari araçlarda kullanılan hava süspansiyon körüklerini gelişen teknolojileri kullanarak üretmek ve güvenilir kaynaklardan hammadde ve malzemeleri tedarik ederek müşterilerimizin bugün ve gelecekteki ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamak.

- **İlkelerimiz**

### **Dürüstlük**

Karşılıklı başarıyı hedefleyerek, müşteri ve tedarikçilerimizle dürüst ticari ilişkiler kurmaya özen gösteren bir şirkettiz.

Şirket çalışanlarımızın değerini biliyor ve onlarla şeffaf ve güvenilir bir iletişim içerisinde yeteneklerine göre gelişim imkanları sunarak, hedef ortaklı çalışıyoruz.

### **Sorumluluk**

Toplumsal ve sosyal sorumluluğumuzun bilincindeyiz. Çevre boyutlarımız ile ilgili yasal sorumluluklarımızı yerine getirmek, atıklarımızı azaltarak çevre kirliliğinin önlenmesini sağlamak için, sürekli iyileştirme planları yapmaktayız.

Kanun, mevzuat, yönetmelikleri ve Çalışan Sağlığı ve İş Güvenliği gerekliliklerini yerine getirmek için sorumluluk ve yetkileri çalışanlarımız ile paylaşmaktayız.

### **Ürün Güvenilirliği**

Müşterilerimize ürün üzerindeki işaretlemelerle izlenilebilir, performans ve dayanıklılık testlerinden tam sonuç aldığımız ürünler sunmaktayız.

### **Yüksek Kalite**

Firma olarak her alanda mükemmeliyetçiliği hedeflemekteyiz. Ürünlerimizi kullanım ömrü boyunca performansını koruyacak kalitede hammadde ve yüksek proses teknolojilerini kullanarak, parametrik üretim proses kontrolü ile üretmekteyiz.

### **Verimlilik**

Şirket yapımız gereği, kısa proses adımları ile hızlı karar mekanizmalarına sahibiz. Böylece proses sürelerimizi olabildiğince kısa tutarak, müşterilerimizin ihtiyaçlarını en kısa sürede en kaliteli hizmet ile karşılamaktayız.

## **Müşteri Odaklılık**

Biz, çağın gereklerine uygun olarak müşterilerimizin, firmanın asıl sahibi olduğu gerçeği ile hareket etmekteyiz. Müşterilerimizin istek ve beklentilerini hızlı ve tam olarak karşılamaktayız.

- **Amaçlarımız**

Müşteri memnuniyetini en üst seviye de tutmak.

Hammadde ve enerji tüketimini azaltmak

Olası çevre kirliliği risklerini belirlemek, kontrol altına almak ve yönetmek.

Tüm faaliyetlerimizden kaynaklanan tehlikeli ve tehlikesiz atıklarımızı kontrol altında tutmak, azaltmak.

İç ve dış iletişimin etkin olarak gerçekleşmesini sağlamak.

Olası iş kazalarını önlemek

Firmada kurumsallığın, şeffaflığın ve kontrol sisteminin sağlanması açısından yukarıda belirtilenlere sahip olmak önemlidir. Bu kriterleri firmanın benimsemesi, o doğrultuda hareket edildiğinin ve edileceğinin bir göstergesidir ve yapılan bütün işler bu amaçları gerçekleştirmeye yönelik olacaktır. Belirlenen hedeflerin dışına çıkılması durumunda kontrol mekanizması devreye girecek ve gerekli önlemlerin alınması sağlanacaktır.

ABC Group Şirketi detaylı bir organizasyon şemasına sahiptir. Bu da firmanın iç işleyişiyle ilgili sınırların çizili olduğunu göstermekte ve iç kontrol sistemi için artı değer teşkil etmektedir. Şirketin organizasyon şeması aşağıdaki gibidir:



Firmanın organizasyonel yapısı ele alındığında hiyerarşik olarak iç kontrol sisteminin gerektirdiği bir yapıya sahip olduğu gözlemlenmektedir. Üst düzey yöneticilerin hiyerarşik yerleri incelendiğinde herhangi bir sorumlunun müdürlerle veya yöneticilerle aynı düzeyde olmadığı görülmektedir. Ancak bu denli büyük bir firmada idari işler ve finans bölümünde tek bir kişinin yer alması iç kontrol sistemine aykırı durum teşkil eder. İç kontrol sisteminin gerektirdikleri ele alındığında herhangi bir sürecin başından sonuna kadar tek bir kişinin yetkili olmaması, görev ve yetki paylaşımı gerekliliği vurgulanmaktadır. ABC Group ele alındığında finans bölümünde tek kişi bu bölümle ilgili tüm iş ve işlemleri yapma yetkisi ve sorumluluğu kendisinde olduğundan olumsuz bir durum karşımıza çıkmaktadır. Böyle bir durumda hatalı ve hileli işlemlerin tespiti zorlaşır ve firmanın zor bir duruma düşmesi muhtemeldir. Her ne kadar bütün yöneticiler tepe yönetimine bağlı olsa da finans bölümü için müdürün altında çalışanların olmaması firmanın mevcut iç kontrol yapısı için eksi bir duruma neden olmaktadır.

Firmanın özellikleri ve organizasyon şeması neticesinde yurtdışına yüksek oranda mal satan firmanın ithalat ve ihracat departmanının bulunmaması şemanın eksik yapıldığını gösterir. Satış ve pazarlama müdürü hem yurtiçi hem de yurtdışına yönelik işleri kendinde toplamış gözükmektedir.

Yurtdışı bazlı çalışan firmalarda lojistik bölümü de önemli bir noktadadır. Lojistik bölümü müşterilerin ihtiyaçlarının yerinde ve zamanında karşılanmasını sağlamaktadır. Satılan ürünün zarar görmeden ve müşteri istekleri doğrultusunda yerine getirilmesi için firma dahilinde lojistik ve planlama müdürü bulunmalıdır. ABC Group için organizasyon şeması dikkate alındığında bu bölüm için sadece tek bir çalışan bulunmakta ve o kişi de sorumlu pozisyonunda yer almaktadır. Finans bölümü için göze çarpan eksiklikler bu bölüm için de geçerlidir. Ayrıca bölümde bulunan sorumlunun yetki ve sorumluluğunun ne kadar elverişli olduğu da kontrol sisteminin eksik yönlerindedir.

İnsan kaynaklarından üst düzeyde sorumlu kişinin müdürlerle aynı kademede yer almaması kontrol sistemi açısından negatif bir durumdur. Bu kişinin müdür ve sorumlu arasında bir kademede olması olumsuz bir durumdur.

İç kontrol sistemine göre herhangi bir kişi tek bir işlemin başından sonuna kadar o süreç içinde yer almayacaktır. Ayrıca bir kişi birden fazla departmanın yetki ve sorumluluğunu üzerinde taşıyamamalıdır. ABC Group'un yapısı incelendiğinde şirketin ikinci nesil yöneticisi Bay Y aynı zamanda satış ve pazarlama müdürlüğü işini de üstlenmektedir. Bu durumda Bay Y hem şirketin işleyişi için yapması gereken sorumlulukları hem de satış ve pazarlama müdürlüğü yapmaktadır. Mevcut durum yetki ve sorumlulukların iç içe girmesine ve karmaşıklığa neden olmaktadır. Sonuç olarak kontrol sistemi için negatif bir durumun göstergesidir.

Uygulama çalışmasında firmadan elde edilen bilgiler arasında muhasebe bölümü için iş tanımları yer almaktadır. Organizasyonel yapı içerisinde muhasebe bölümü bir müdür ve iki sorumludan oluşmaktadır. Aşağıda ABC Group için muhasebe müdürü ve sorumluların görev tanımları yer almaktadır:

#### Muhasebe Müdürü Temel Görev ve Sorumlulukları

1. Mali konularda ilgili mevzuatları takip ederek genel müdürü bilgilendirmek ve önerilerde bulunmak.
2. Günlük ve aylık banka hareketlerini kontrolleri yapmak ve girişlerinin gerçekleştiğinin denetimi
3. Kredi ve finansman ödemelerini takip etmek ve kayıtların kontrolünü yapmak.
4. Personel haciz, SGK ve BES ödemelerini takip etmek.
5. Kredileri muhasebe kayıtlarının takibi.
6. Bankalara finansman ihtiyaçları için gerekli evrakları hazırlamak.
7. Düzenlenen ve tahsil edilen çeklerin muhasebe kayıtlarına intikalinin kontrolü.
8. İthalat faturası, demirbaş faturalarının kayda alınması.
9. Aylık faturaları kontrol etmek, muhasebe entegrasyonlarını gerçekleştirmek.
10. Cari- Muhasebe karşılaştırmalarını ve kontrollerini yapmak, cari ve muhasebe kodlarını tanımlamak.
11. Muhasebe kayıtlarını, indirilecek KDV listesini ve BA-BS kontrollerini yapmak.
12. Aylık grup içi alış-satış rakamları ile ithalat-ihracat rakamlarını raporlamak.
13. Ay sonu kapanış çalışmasını yapmak.
14. Aylık genel faaliyet Kar-Zararları'nı hazırlamak.



15. Aylık gider kalemlerini ilgili birimlere iletmek.
16. Üç ayda bir konsolide tablo çalışması yapmak.
17. Kdv, muhtasar, geçici vergi, kurumlar vergisi vs. beyannamelerinin düzenlenmesi, kontrolü ve beyanı sağlanarak çıkan ödeme tutarının finans departmanına bildirilmesi.
18. Yıllık bilanço hazırlamak.
19. Üçer aylık dönemlerde gider yansıtmaları, kur farkları ve hesap planı incelenerek mizan çıkartmak.
20. Ticaret Sicil Gazetesi, Yatırım Teşvik, Kapasite Raporu, Sanayi Sicil Belgesi, Yıllık İşletme Cetveli, kredi kapanış işlemlerinin düzenlenmesi ve takibini yapmak.
21. Kdv iade raporlarının takibi.
22. Mevcut muhasebe personelinin hal ve hareketlerini kontrol ederek ciddiyet içerisinde çalışmalarını sağlayarak motivasyonlarını en üst düzeyde tutmak.
23. Düzeltici ve önleyici faaliyetlere katılmak ve ilgili departmanlar ile işbirliği içinde bulunmak.
24. Süreç çalışanlarının; görev ve sorumluluk; hedef ve performans kriterlerini belirlemek, takip etmek, gerçekleşmesi için yönlendirmek.
25. Süreç performansını ölçmek, analiz etmek ve planlanmış hedef değerlere ulaşılmadığı durumlarda gerekli faaliyetleri başlatmak, faaliyetlerin takibini yapmak.
26. ABC Group Entegre Yönetim Sistemi Görev ve Sorumlulukları matrisinde yer alan konularla ilgili departmanlarla işbirliği içinde olmak.
27. İş Sağlığı ve Güvenliği, ve emniyeti tedbirlerini almak, bölüm çalışanlarının uymalarını sağlamak.
28. Bölüm çalışanlarının talepleri ve ihtiyaçları doğrultusunda eğitim planları hazırlanması ve etkinliğin takibinin sağlanması.

#### Muhasebe Sorumlusu Temel Görev ve Sorumlulukları

1. Alış ve satış faturalarını muhasebeleştirerek kontrolünü gerçekleştirmek.
2. Tedarikçi ödemelerini işlemek.
3. Haftalık tedarikçi bakiyelerini raporlamak.

4. Sigorta poliçelerinin işleniş kontrolü.
5. İndirilecek KDV listesinin kontrolü ve muhasebe ile karşılaştırılması.
6. Tedarikçilere ait aylık kur farklarını kapatmak.
7. Tesis Makine ve Demirbaş Listesinin takibini yapmak, yeni dahil olanları sigortaya bildirmek.
8. Banka hesap ekstrelerini işlenmesi.
9. Mevcut muhasebe personelinin hal ve hareketlerini kontrol ederek ciddiyet içerisinde çalışmalarını sağlayarak motivasyonlarını en üst düzeyde tutmak.
10. Muhasebe ve finansa destek vermek
11. Düzeltici ve önleyici faaliyetlere katılmak ve ilgili tüm departmanlarla işbirliği içinde bulunmak.
12. İş Sağlığı ve Güvenliği talimatlarına göre hareket etmek.
13. Bölüm Sorumlusu/Şefi'nin vereceği diğer görevleri yerine getirmek, eğitim ve aktivitelere katılmak.
14. Atıkların toplanması ve ayrıştırılması çalışmalarına katılarak atık yönetimini firma bazında yaygınlaştırmak.
15. Risk analizi çalışmalarına katılmak, yapılan aksiyon planlarının takibini yapmak.
16. İş güvenliğini maksimum düzeyde tutacak çalışmalarda yer almak.

Muhasebe müdürü ve muhasebe sorumlusunun iş tanımlarına bakıldığında birbirlerinin görev alanlarına giren işlerin bulunmaması iç kontrol sistemi açısından artı bir durum teşkil etmektedir. Ayrıca muhasebe müdürünün iş tanımı çerçevesinde yapılan işlerin takibini yapması sürekli kontrolün varlığının göstergesidir. Bunun neticesinde hatalı ve/veya hileli işlemlerin tespiti için gerekli kontrol mekanizmaları sağlanacaktır.

Her iki çalışanın iş tanımları incelendiğinde düzeltici ve önleyici faaliyetlere katılmak dikkate değerdir. ABC Group'un Kalite Müdürü'yle yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda iş akışlarında herhangi bir aksilik olması durumunda düzeltici ve önleyici faaliyetlere başvurulmaktadır. İşin niteliği ve o an ki önem derecesine göre verilen cevaplar değişkenlik göstermektedir. Firma dahilinde iş akışları içerisinde çıkan sorunlara önleyici faaliyetler alınmaktadır. Bu durum özellikle üretim bölümünde

kullanılmakta ancak diğer bölümler için de aynı şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır. Önleyici faaliyetlere başvurmak için sorunun asıl nedenine ulaşılmaya çalışılmakta ve tekrarının gerçekleşmemesi için gerekli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalara tüm departmanların katılımının sağlanması uygulamanın yaygınlaşmasını sağlamak ve farklı fikirlerin ortaya çıkmasını sağlama bakımından iç kontrol sisteminin etkinliğini artırıcı unsurlar arasındadır.

Muhasebe müdürünün üçer aylık dönemlerde yaptığı konsolide tablo ve mizan çalışmaları da kontrol sistemi içerisinde yer alır. Bu sayede, yapılan işlemlerin gerçeğe uygunlukları tespit edilir.

Muhasebe bölümü içerisinde görev tanımları arasında kalite standartları gereği gerekli eğitimlere katılmak iç kontrol sisteminde uyulması gereken prosedürler arasında yer almaktadır. Sürekli eğitim, personelin gelişimini sağlamakla birlikte konuyla ilgili pratiğin kazanılmasına da yardımcı olur. Kalite standartları gereği olarak işlerini bu hedefler doğrultusunda ifa ederler. Yapılan işin belirli standartlar dahilinde yapılması o işin kontrolünü de kolaylaştırmaktadır. Kalıpların dışına çıkılması durumunda gerekli önlemler derhal alınır.

Muhasebe sorumlusunun görev tanımında yer alan atık toplanması çalışmalarına yardımcı olmak ve firma dahilinde yaygınlaştırılmasını sağlamak kontrol sistemleri içerisinde yer alan diğer bir faktördür. Hem firmanın sahip olduğu Çevre Standartlarına uygun olarak gerekli çalışmaları yapmak hem de kaynakların etkinliğini sağlamaya çalışılmaktadır. İç kontrol sisteminin tanımında yer alan faktörlerden bir tanesi de firma da kaynak etkinliğinin sağlanmasıdır. Yapılan çalışmalar bu amacın gerçekleştirilmesine yöneliktir.

İç kontrolün en önemli standartlarından bir tanesi de risk değerlendirmedir. Bu süreç ile işletmenin maruz kaldığı riskler belirlenerek etki dereceleri azaltılacak ve mümkünse riskler fırsatlara dönüştürülmeye çalışılacaktır. Muhasebe sorumlusunun görev tanımları arasında risk analizi çalışmalarına katılmak, yapılan aksiyon planlarının takibini yapmak yer almaktadır. Bu sayede risk çalışmaları firma dahilinde yapılarak yapılacak işlemlerin takibi de sağlanır. Sonuç olarak kontrol sisteminin gerektirdiği standartlara uygun bir iş akışı yapılmış olacaktır.

Müdürlerin iş tanımları açısından karşılaştırma yapabilmek için finans ve idari işler müdürünün görev tanımları da firmadan tedarik edilmiştir. Buna göre finans ve idari işler müdürünün temel görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir:

1. Günlük ve aylık banka hareketlerinin kontrollerini yapmak ve girişlerini gerçekleştirmek.
2. Kredi ve Finansman ödemelerini takip etmek ve kayıtlarını almak.
3. Personel haciz, SGK ve BES ödemelerini gerçekleştirmek, takip etmek, maaş ödemelerini takip etmek.
4. Günlük nakit ihtiyaçlarını karşılamak.
5. Kredileri muhasebe kayıtlarına almak.
6. Haftalık risk limitlerini hazırlamak.
7. Aylık ve haftalık finansman planını hazırlamak, ihtiyaçları belirlemek ve konu ile ilgili öngörülerini sunmak.
8. Bankalara finansman ihtiyaçları için gerekli evrakları hazırlamak ve teslim etmek.
9. Düzenlenecek çekleri planlamak ve tahsilde olan çekleri takip etmek.
10. Tedarikçi ödemeleri planlamak ve diğer masraflara ilişkin ödemeleri gerçekleştirmek.
11. Aylık grup içi alış-satış rakamları ile ithalat-ihracat rakamlarını raporlamak.
12. Aylık genel faaliyet Kar-Zararlarını hazırlamak.
13. Aylık nakit akışını takip etmek.
14. Cari ve likidite oranlarına göre alış, satış, stok bulundurma vs. oranlarını sunmak.
15. Üç ayda bir konsolide tablo çalışması yapmak.
16. Kredi kapanış işlemlerinin düzenlenmesi ve takibini yapmak.
17. Tesis Makine ve Demirbaşların sigorta poliçelerinin muhasebeye iletimi
18. Düzeltici ve önleyici faaliyetlere katılmak ve ilgili departmanlar ile işbirliği içinde bulunmak.
19. Süreç çalışanlarının; görev ve sorumluluk; hedef ve performans kriterlerini belirlemek, takip etmek, gerçekleşmesi için yönlendirmek.

20. Süreç performanslarını ölçmek, analiz etmek ve planlanmış hedef değerlere ulaşılmadığı durumlarda gerekli faaliyetleri başlatmak, faaliyetlerini takibini yapmak.
21. ABC Group Entegre Yönetim Sistemi Görev ve Sorumlulukları matrisinde yer alan konularla ilgili departmanlarla işbirliği içinde olmak.
22. İş Sağlığı ve Güvenliği ve emniyeti tedbirlerini almak, bölüm çalışanlarının uymalarını sağlamak.
23. Bölüm çalışanlarının talepleri ve ihtiyaçları doğrultusunda eğitim planları hazırlanması ve etkinliğini takip etmek.

Finans bölümü işletmelerin ticari faaliyetlerini yerine getirirken etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, kaynak bulma ihtiyacının karşılanması açısından en önemli bölümlerden bir tanesidir. Bu derece önem teşkil eden bir bölümde doğal olarak birden fazla çalışan bulunması ve buna paralel olarak iş tanımlarında farklılıklar olması beklenmektedir. Ancak şirketin idari işler ve finans müdürlüğü bölümünde sadece bir kişi çalışmakta ve bölümle ilgili her işin başından sonuna kadar bulunmaktadır. İş tanımlarına bakıldığında ‘Günlük ve aylık banka hareketlerinin kontrollerini yapmak ve girişlerini gerçekleştirmek’ iç kontrol sistemi için negatif durum yaratır. İşletme aktiflerden banka hesaplarının girişlerinin bir kişinin yetki ve sorumluluğuna bırakılması hata ve hile olma olasılığını arttırmakta ve hileli işlemlerin olması halinde durumun tespiti güçleştirmektedir. Hem girişlerin hem de kontrollerinin yapılması sorumluluğu bu durumu ortaya çıkarıcı niteliktedir.

Diğer taraftan haftalık risk limitlerinin hazırlanması, aylık kar-zararların hazırlanması, üçer aylık konsolide tabloların hazırlanması, mali oranlar doğrultusunda gerekli sunumları yapmak, düzeltici ve önleyici faaliyetlerle ilgili departmanlarla işbirliği yapmak, firmanın standartları doğrultusunda gerekli eğitim planlarının hazırlanmasını sağlamak iç kontrol sisteminin doğruları arasındadır.

İş tanımlarına bakıldığında genel olarak bir risk değerlendirme faaliyetinin bulunmaması iç kontrol sistemi açısından yapılmaması gereken durumların başındadır. Risk değerlendirme faaliyetlerinin risk değerlendirme birimi tarafından ayrı olarak yerine getirilmesi gerekir. Firmanın bu birimden yoksun olması iç kontrol standartlarından risk değerlendirme ve kontrol faaliyetlerine olumsuz etki yapar.

ABC Group'un iç kontrol sistemiyle ilgili değerlendirilecek diğer bir unsuru ise 'Yetki Devir Tablosu'dur. Şirketin ilgili tablosu aşağıdaki gibidir:

GÖREVİ	ASIL YETKİLİ	YETKİ DEVRİ 1. KİŞİ	YETKİ DEVRİ 2. KİŞİ
Genel Müdür	Genel Müdür	Üretim Grup Müdürü ( Ticari ve Finansal Faaliyetler hariç)	İdari İşler ve Finans Müdürü
Üretim Grup Müdürü	Üretim Grup Müdürü	Genel Müdür	
Ticari Grup Müdürü	Genel Müdür		
Kalite Yönetim Müdürü	Kalite Yönetim Müdürü	Genel Müdür	
İdari İşler ve Finans Müdürü	İdari İşler ve Finans Müdürü	Genel Müdür	
Satış ve Pazarlama Müdürü	Satış ve Pazarlama Müdürü ( Genel Müdür)	Müşteri Temsilcisi	Müşteri Temsilcisi
Muhasebe Müdürü	Muhasebe Müdürü	Genel Müdür	
Üretim Müdürü	Üretim Müdürü	Üretim Grup Müdürü	
Üretim Sorumlusu	Üretim Sorumlusu	Üretim Lideri	
Lojistik-Planlama Sorumlusu	Lojistik-Planlama Sorumlusu	Üretim Planlama Sorumlusu	
Ar-Ge Müdürü	Ar-Ge Müdürü	Üretim Müdürü	Proje Lideri (Metod)
Proje Lideri (Tasarım)	Proje Lideri (Tasarım)	Ar-Ge Müdürü	
Proje Lideri (Ürün Bileşen)	Proje Lideri (Ürün Bileşen)	Ar-Ge Müdürü	Proje Lideri (Tasarım)
Proje Lideri (Metod)	Proje Lideri (Metod)	Ar-Ge Müdürü	
Teknik Hizmet Bakım Sorumlusu	Teknik Hizmet Bakım Sorumlusu	Üretim Planlama Sorumlusu	Proje Lideri (Metod)
Teknik Büro Sorumlusu	Teknik Büro Sorumlusu	Proje Lideri (Tasarım)	
Kalite Yönetim Dök. Sorumlusu	Kalite Yönetim Dök. Sorumlusu	Kalite Yönetim Müdürü	
Satınalma Müdürü	Satınalma Müdürü	Genel Müdür	Satınalma Sorumlusu
Satınalma Sorumlusu	Satınalma Sorumlusu	Satınalma Müdürü	Satınalma Sorumlusu
Satınalma Sorumlusu	Satınalma Sorumlusu	Satınalma Müdürü	Satınalma Sorumlusu
Giriş Kalite Kontrol ve Depo Sorumlusu	Giriş Kalite Kontrol ve Depo Sorumlusu	Giriş Kalite Kontrol Elemanı	Depo Elemanı
Giriş Kalite Kontrol Elemanı	Giriş Kalite Kontrol Elemanı	Giriş Kalite Kontrol ve Depo Sorumlusu	Depo Elemanı
Depo Elemanı	Depo Elemanı	Giriş Kalite Kontrol Elemanı	Giriş Kalite Kontrol ve Depo Sorumlusu
Satış Pazarlama Sorumlusu	Satış Pazarlama Sorumlusu	Müşteri Temsilcisi	
Satış Pazarlama Sorumlusu	Satış Pazarlama Sorumlusu	Satış Pazarlama Sorumlusu	Müşteri Temsilcisi
Müşteri Temsilcisi	Müşteri Temsilcisi	Müşteri Temsilcisi	Satış Pazarlama Sorumlusu

Müşteri Temsilcisi	Müşteri Temsilcisi	Müşteri Temsilcisi	Satış Pazarlama Sorumlusu
Sevkiyat Elemanı	Sevkiyat Elemanı	Müşteri Temsilcisi	
Muhasebe Sorumlusu	Muhasebe Sorumlusu	Muhasebe Sorumlusu	
İnsan Kaynakları Yöneticisi	İnsan Kaynakları Yöneticisi	Personel İşleri Sorumlusu	
Personel İşleri Sorumlusu	Personel İşleri Sorumlusu	İnsan Kaynakları Yöneticisi	
Yönetici Asistanı	Yönetici Asistanı	Satınalma Sorumlusu	Personel İşleri Sorumlusu

Yetki devir tablosuna sahip olunması iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırıcı bir faktördür. Çalışanların izine ayrılma veya acil bir durum söz konusu olduğunda ticari faaliyetlerin devamlılığının sağlanması gerekir. Bu nedenle herhangi bir kişi bu gibi nedenlerle işinin başında bulunamıyorsa onun yetkisine sahip başka bir kişi işlerin devamlılığını sağlamalıdır. ABC Group şirketinin bu tabloya sahip olması ticari faaliyetlerin devamlılığına verdiği önemi, hangi çalışanın hangi kişinin yerine geçeceğini bilmesi şeffaflığın ve devamlılığın sağlanmasına yöneliktir ve iç kontrol sisteminin gereklerindedir.

Yetki devri söz konusu olduğunda hiyerarşik olarak bir üst kademede ya da yapılan işin niteliğine göre yatay pozisyonda kim bulunuyorsa ona devir yapılır. Böylece yetki ve sorumluluk açısından herhangi bir problem yaşanmadan iş akışlarının devamlılığı sağlanmaktadır. ABC Group açısından bu işlemler ele alındığında çoğunlukla buna yakın bir tablo gözükmemektedir. Tabloda bu kurala aykırı tek bir bölüm bulunmaktadır. Orada da özel bir durum söz konusudur. Satış ve pazarlama müdürü yetkilerini kendinden hiyerarşik olarak altta bulunan müşteri temsilcisine devretmektedir. Normal koşullarda müdürün bu yetkilerini bir üstteki kişiye yani genel müdüre devretmesi gerekir. Ancak satış ve pazarlama müdürü aynı zamanda genel müdür olduğundan yetkilerini bir alttaki kişiye devretmektedir. Böyle bir durumla karşılaşıldığı zaman yetki devredildiğinde sorumlulukların iyi bilinmesi ve kontrol mekanizmasının bu aşamada etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir.

ABC Group'un kalite belgelerine sahip olması denetim çalışmalarının firma dahilinde yoğun şekilde yapılmasına neden olmaktadır. Kalite müdürüyle yapılan görüşmeler neticesinde kaliteye yönelik olarak dış denetim yılda bir kez takip ve iki yılda bir kez de

belgelendirme denetimi yapılmaktadır. Kaliteye yönelik olarak iç denetim proses ve genel denetimler firma personeli tarafından yapılmaktadır. Proses denetiminde yapılan işlerin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı, kalite standartlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığı gibi konularda denetim yapılmaktadır. Genel denetiminde ise tüm departmanların denetimi yapılmaktadır. Sistemin işlerliğinin, hataların olup olmadığının denetimi süreç denetiminde sağlanır. Yapılan denetimler sonucunda firma dahilinde bir denetim raporu yayımlanıyor. Bu raporların içeriğinde hataların çözümüne yönelik çözüm önerileri yer almaktadır. Erişimin sınırlandırılması ilkesi burada da geçerli olmaktadır. Raporlar ortak ağ üzerinden elektronik olarak yayımlanmaktadır. Denetimle ilgili yapılan diğer çalışmalar ise mali müşavirler tarafından yapılmaktadır. Firmanın mali tabloları kendi personeli olarak faaliyet gösteren mali müşavirleri tarafından hazırlanmakta, belgeler firmanın bünyesinde tutulmaktadır. Bütün bu durumların göstergesi olarak iç kontrol sisteminde kontrol faaliyetleri ve gözlem standardı etkin bir şekilde sağlanmaktadır. Bunun en büyük nedeni ise firmanın ticari faaliyetlerinin kalite standartları doğrultusunda yapılmasıdır.

Denetim faaliyetleriyle ilgili olarak firmada tek eksik denetimi yapan kişi sayısıdır. Firmada denetimin büyük kısmı kalite müdürü tarafından yapılmaktadır. Ancak bölüm müdürlerinin denetim konusunda eğitim çalışmalarına katılarak çapraz denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeleri önemlidir. Bu sayede denetim işlevi tek bir kişinin yükü olmayacak, bölümler bazında çapraz denetimler sağlanacak, farklı bakış açıları ortaya koyulacaktır. Bu sayede denetimde etkinlik sağlanacaktır.

Firmayla yapılan görüşmelerin sonucunda denetimlerin kaliteye yönelik yapılması dikkat çekmektedir. Bağımsız muhasebe denetimi için ise eksikler bulunmaktadır. Mali müşavirlerin yalnızca mali tabloların hazırlanması açısından bulunması, bu kişilerin yalnızca tasdik görevinin bulunması kontrol faaliyetlerinin yeterince yapılmadığının göstergesidir. Bağımsız muhasebe denetiminin yapılmaması mali tabloların güvenilirliğini negatif yönde etkilemektedir. Bu durumda yatırımcıların kararlarını olumsuz yönde etkileyecektir.

ABC Group'un iç kontrol sistemi incelendiğinde kalite faaliyetlerine verdiği önem sistemin işlerliğini önemli ölçüde etkilemektedir. Yoğun olarak kalite belgelendirme için hem iç hem de dış denetim faaliyetlerine tabii olması, yetki devir tablosunun



bulunması standartlardan kontrol faaliyetlerinin ve gözlemin yerine getirildiğini göstermektedir. Bilgi ve iletişim standardı firma dahilinde elektronik ortamda sağlanmakta ve bilgi hızlı bir şekilde istenilen yere ulaşmaktadır. Risk değerlendirme faaliyetleri bölümler arasında dağılmaktadır. Her ne kadar eksiklikler de bulursa sistemin genel olarak işlerliği ABC Group'ta sağlanmaktadır. Eksikliklerin giderilmesi durumunda hata ve hilelerin ortaya çıkma ihtimali önemli bir ölçüde azalacak, kalite standartları doğrultusunda belirlenen hedeflere daha kolay ulaşılacaktır.

## SONUÇ

Küreselleşmenin egemen olduğu 21.y.y. ekonomik şartlarında rekabet yoğun olarak yaşanmaktadır. Bunun sonucu olarak firmalar ticari faaliyetlerini ifa ederlerken rakiplerinin önüne geçmeyi, müşterilerinin gözünde değerlerini arttırmayı amaçlamaktadırlar. Denetim kavramı bu amaçların gerçekleştirilmesini önemli ölçüde sağlamaktadır. Faaliyetlerin devamlı olarak kontrolünün sağlanması, belirli standartlar altında işlemlerin sürdürülmesi ve kayıt altına alınması hedeflerin gerçekleştirilmesi aşamasında kolaylıklar sağlamaktadır.

İşletmelerde hata ve hilelerin oluşma olasılığını azaltan, kaynaklarda etkinliği amaçlayan, yasal çevreye uyumu sağlayan iç kontrol sistemi firmaların olmazsa olmaz çabaları arasındadır. Sistemin kurulması ve etkinliğinin sağlanması için firmaların önemli gayretler göstermesi ve buna yönelik hedefler belirlemesi gerekir.

İç kontrol sisteminin tasarımı, sistemin devamlılığının sağlanması açısından temel yapı taşıdır. Sistem kurulurken firmanın tüm departmanlarıyla görüşmeler yapılmalı, herkesin iş tanımları belirlenmeli, sınırlar kesin olarak belirlenmeli, görevler ayrılmalı, yetki ve sorumluluklar belirlenmeli ve tüm çalışanların katılımı sağlanmalıdır. Sistemin kuruluş aşamasında ve devamlılığının sağlanmasında gerek işletme personeli gerek profesyonel kişiler tarafında gerekli eğitimler verilmelidir. Organizasyon yapısı firmanın yapısına ve sektörün gereklerine uygun yapılmalı, çağın gerektirdiği bilgi ve iletişim sistemleri benimsenmelidir. İç kontrol sistemi devamlılık arz eden bir süreçtir. Çağın gereklerine ayak uydurmak sistemin olmazsa olmaz unsurları arasındadır. Bu işlevin gerçekleştirilmesi için risk değerlendirme faaliyetleri sürekli gerçekleştirilmeli, gerekirse makine ve teçhizatlar değiştirilmeli, sürekli gelişim ve eğitim sağlanarak kalifiye personel ihtiyacı karşılanmalıdır.

Türkiye’de bağımsız denetim standartlarının değişmesi, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin sayısının artması denetimlerin artmasına neden olmuş, dolayısıyla iç kontrol sistemine verilen önemi artırmıştır. Bağımsız denetimde denetim anlaşması yapıldıktan sonra firmayla ilgili ilk inceleme etkili bir iç kontrol sistemine sahip olup

olmadığıdır. Etkili bir iç kontrol sistemi denetim planlamasını ve firmanın verilerini önemli ölçüde etkilemekte ve denetimin kalitesini artırmaktadır.

İç kontrol sistemi kesin değil makul güvence vermektedir. Bunun en büyük nedeni insan unsurundan büyük ölçüde etkilenmesidir. 21. y.y. ekonomik şartları üretimde makineleşmenin önemli ölçüde yaşanmasına rağmen insan unsurundan tamamen kopmamıştır. Bu unsurdan tamamen kopma söz konusu olamayacaktır. Her ne kadar makineler üretimi baştan sona kadar yapsa da makinelerin çalışması için insan unsuruna ihtiyaç duyulmaktadır. İnsan ögesinin bulunduğu yerde hata ve hile olasılığı her zaman mevcuttur. Ancak insanın ortak hedefler doğrultusunda yönetilmesi risklerin asgari seviyeye indirilmesini sağlayacaktır. Bunların sağlanabilmesi için denetim faaliyetlerinin her daim yapılması ve çalışanları motive edici unsurların var olması gerekir. Günümüzde bunları sağlayan en önemli sistem, iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminden istenen verimliliğin sağlanabilmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu, sisteme olan inancını her seviyede söylem ve işlevleriyle alt kademelere hissettirmek zorundadır. Gerek iç kontrol sistemi için gerekse de belirlenen diğer politikalar için yönetimin desteğinin olmadığı hiçbir işlem başarıyla sonuçlanamayacaktır.

Kontrol sistemini yalnızca kendi standartlarıyla değerlendirmek doğru olmayacaktır. Kalite kontrol çemberleri, kalite belgelerini elde etmek için yapılan çalışmalar, halka açık işlem gören ve bağımsız denetim standartlarının belirlediği kriterleri sağlayan şirketlerin bağımsız denetime tabi olması, yasal çevrenin düzenlemeleri gibi faktörler iç kontrol pozitif yönde etkilemektedir. Kaliteye yönelik olarak ticari faaliyetlerde iş akışlarının belirlenen silsileye göre yapılması, kurumsal yapının bulunması, belirli aralıklarla kaliteye yönelik denetimlerin bulunması iç kontrolün etkinliğini etkiler. Kalite kontrol çemberleri, çalışanların firmanın işleyişiyle ilgili toplantılara katılmasını ve çözüm önerilerinin bir parçası olmasını sağlar. Ticari faaliyetlerle ilgili bir aksaklığın bulunması durumunda bunu en iyi tespit eden işi yapan kişidir. Bu kişilerin düzeltici ve önleyici faaliyetlerin bir parçası olması çalışanların motivasyonuna önemli ölçüde katkı sağlar. Ayrıca bu faaliyetlere katılmalarıyla birlikte sorunların kaynaklarına ulaşılır ve bir daha yaşanmaması gerekli çözüm önerileri ortaya konulur. Bütün bunlar iç kontrol sisteminin standartlarını destekleyici faaliyetlerdir ve sisteminin güvenilirliğini artırır.

Çalışmamızın amacı özel sektörde iç kontrol sisteminin gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti ve iç kontrol sistemini destekleyen unsurların var olup olmadığını tespit etmektir. Çalışmamızda incelenen ABC Group iç kontrol faaliyetlerini yoğun bir şekilde uygulamakta ve içinde bulunduğu pazarda önemli bir konumda bulunmaktadır. Firmanın iç kontrol sistemini tam anlamıyla uyguladığı söz konusu değildir. Organizasyon şeması ve iş tanımları alındığında standartlara yönelik önemli eksikliklerin varlığı göze çarpmaktadır. Bu durumda özel sektörde faaliyet gösteren örnek firma açısından iç kontrol sistemine gereken önemin verilmediğini göstermektedir. Bu sonucun oluşmasındaki faktörler sıralanacak olursa;

- Risk değerlendirme biriminin olmaması,
- Bağımsız muhasebe denetiminin yapılmaması, müşavirlerin yalnızca tasdik amacıyla bulunması,
- Görevlerin ayrılığı ilkesi gerekli şekilde yerine getirilmediğinden hata ve hile riskine önemli ölçüde maruz kalması,
- Firmanın yapısına uygun olarak organizasyon şemasının bulunmaması gösterilir.

İç kontrol sistemini destekleyen faktörlerin varlığın olup olması durumunda ise önemli faktörlerin varlığı bulunmuştur. İncelenen firmamızda kalite belgelerin varlığı ve buna yönelik yapılan çalışmalar iç kontrol sistemine önemli katkılar sağlamaktadır. Her ne kadar firmanın geneli ele alındığında iç kontrole yönelik önemli eksiklikler var olsa da kalite belgelendirme faaliyetleri bu eksiklerin kapanması aşamasında önemli destekler sağlamaktadır. Kalite standartlarının gereği olarak ticari faaliyetlerin her aşamasının kayıt altına alınması, kaliteye yönelik olarak gerek işletme içinden gerek işletme dışından denetimlerin varlığı, kalite personelinin sürekli incelemeleri iç kontrol sistemine önemli destek vermektedir.

İç kontrolle ilgili eksikliklerin bulunduğu firmada bunların giderilmesi durumunda hedeflere ulaşmanın hızı ve dolayısıyla büyüme hızı da artış gösterecektir.

Elde olan veriler ışığında kalite standartları ve iç kontrol sistemi arasında yoğun bir etkileşim yaşanmaktadır. Firmaların kalite çalışmaları, kalite kontrol çemberleri vb. uygulamaları yapması kontrol sisteminin işlerliğine önemli katkılar sağlamaktadır. Her ne kadar eksiklikler bulunsun da kontrol faaliyetlerinin devamlılığı bunların geçici olarak

göz ardı edilmesine neden olur. Eksikliklerin giderilmesi halinde sistemden beklenen verim daha da artacak ve bu durum hem firmaların mali tablolarına artı değer olarak yansıtacak hem de müşteri gözünde firma değerini, yatırımcıların sayısını, yasal çevreyle sağlanan güven ortamını arttıracaktır.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

ARENS Alvin A. - James K. LOEBBECKE, **Auditing**, 8. b, Prentice Hall, New Jersey, 2000

BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 4.b., Alfa Yayınları, İstanbul, 2006

ÇALGAN Erkan – Erkan MENTEŞE - E Fatma İŞİLOĞLU - M.Vefa TOROSLU - Mukaddes ÖZCAN - Nurgül Gülmez KANPAK - Şükrü SAVAŞ - Zehra Jülide ONUR - Zekiye AĞCA, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No 113, İstanbul, 2008

EFİL İsmail, **İşletme Yönetimi**, 1. b., Aktüel, Bursa, 2004

EFİL İsmail, **İşletme Organizasyonu ve Ekip Çalışması**, 1.b., Aktüel, Bursa, 2005

ERDOĞAN Simay, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi**, DPT- Uzmanlık Tezleri, 2009, Ankara

GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, **Genel Muhasebe**, Aktüel, Bursa, 2013

GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11.b., Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul, 2007

GÜREDİN Ersin, **Denetim**, 10. b., Beta, İstanbul, 2000

GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir Bilim Teknik Yayınevi, 1995

KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 2. b, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005

LAZOL İbrahim, **Genel Muhasebe**, 12. b., Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007

MOELLER Robert R., **Wiley Corporate F&A : Executive's Guide to COSO Internal Controls : Understanding and Implementing the New Framework**, John Wiley & Sons, 2013

ROOT Steven J., **Internal Auditing Manual**, 2.b., Warren, Gorhamand Lamount Publ.Co., Boston, 1997

SABUNCUOĞLU Zeyyat - Melek VERGİLİEL TÜZ, Örgütsel Davranış, 5.b. , Aktüel, Bursa, 2013

SELİMOĞLU Seval - Şaban UZAY - Süleyman UYAR – Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Aylin POROY ARSOY - Banu BAŞAR, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, 1. b., T.C. Anadolu Üniversitesi yayını no:2636, Açıköğretim Fakültesi yayını no: 1604, Eskişehir, 2012

ŞEN Selim, **Hatalı Ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Yaklaşım yayınları, 2003

TÜM Kayahan - Mehmet Ünsal MEMİŞ, **İç Kontrol**, Karahan Kitabevi, Adana, 2012

UZAY Şaban, İşletmelerde **İç Kontrol Sistemini İncelemenin bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, 1.b. , Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 1999

YILANCI Münevver - Birol YILDIZ - Murat KİRACI, **Muhasebe Denetimi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2473, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1444, Eskişehir, 2012

### **Sürelili Yayınlar**

AKYEL Recai, ‘‘Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi’’, **Yönetim ve Ekonomi**, 2000, Cilt 17, Sayı 1, ss. 83-98

ASHBAUGH-SKAIFE Hollis - Daniel W. COLLINS - William R. KINNEY JR., ‘‘The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits’’, **Journal of Accounting and Economics**, 2006, ss.166-192

BYINGTON J. Ralph - Jo Ann CHRISTENSEN, ‘‘Sox 404: How Do You Control Internal Control’’, **Wiley Interscience**, 2005, Wiley Periodicals, Inc., ss. 35-40

CERAN Yunus – Muhammet BEZİRCİ, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetimin Önemi”, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2012, Sayı:22, ss. 508-535

D'AQUILA Jill, COSO's Internal Control- Integrated Framework, **The CPA Journal**, 2013, ss. 22-29

DALĞAR Hüseyin, “İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata Ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 2012, Sayı:3, ss.129-155

DOYLE Jeffrey - Weili GE - Sarah MCVAY, “Determinants Of Weakness In Internal Control Over Financial Reporting”, **Journal of Accounting and Economics**, 2007, ss.1-31

ELİTAŞ Cemal – Murat KİRACI, “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2010, Sayı:100, s. 45-78

İBİŞ Cemal - Özgür ÇATIKKAŞ, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, Sayı:85, **Sayıstay Dergisi**, 2012, ss. 95-121

KORKMAZ Zuhul, “Coso İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Mali Hizmetler uzmanlığı Araştırma Raporu**, Ankara, 2011, ss. 1-76

ÖKSÜZ Fuat, “Are Internal Control Systems Of Turkish Companies Effective? Assesment From Internal Control Perspective”, **3. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, ss.1-14

PERRY William e. - Pete WARNER, “The Quantitative Assesment of Internal Control”, **Internal Auditor**, 2005, Cilt 62, Sayı 2, ss.51-55

### **Diğer Kaynaklar**

ALAGÖZ Ali, “İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, **Güncel İşletmecilik Konuları**



AÖF, ‘‘Denetim ve Analiz’’, <http://aof-ders-notlari.blogspot.com.tr/2008/09/denetim-ve-analiz-5.html>, ( 16.07.2014)

ALPMAN Gökhan, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, Deloitte, s.2

BAŞAK Ramazan, Risk Odaklı İç Denetim, 2012, TBB Eğitim Merkezi, Seminer Notları

BİÇER Ali Altuğ, İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi), 2006

Canadian Institute of Chartered Accountants. Criteria of Control Board, Guidance on Control, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Kanada, 1995

COSO, Internal Control-Integrated Framework, 2011

COSO, Internal Control-Integrated Framework, 2012

ERTÜRK Ayşe, İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010

GÜVEN Fatih Mehmet, İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2008

GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, Uludağ Üniversitesi, Bağımsız denetim Süreci ders notları

[http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063),( 23.06.2014)

<https://www.sec.gov/about/laws.shtml#sox2002> ( 23.06.2014 )

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031224.htm>

<http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> ( 23.06.2014)

<http://www.riskonomi.com/wp/?p=1048>, ( 30.06.2014)

<http://omerka.blogspot.com.tr/2009/05/bankalarda-operasyonel-skandallar.html>,  
(15.11.2013)

<http://bertankaya.net/2014/06/22/kit-ler-icin-en-uygun-ic-kontrol-modeli-hangisi/1849%252Findex-9786.html%3B800%3B600>, ( 25.07.2013))

[http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?p=1116](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1116), ( 25.07.2013))

<http://www.pwc.com.tr/tr/audit/sarbanes-oxley.jhtml>, ( 26.06.2014)

<http://www.yazgili.com/index.php/ic-denetim-ic-kontrol-risk-teftis/sarbanes-oxley-yasasisox-compliance/>, ( 09.10.2013)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm>, ( 30.06.2014)

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>, ( 30.06.2014)

<http://www.kingstoncitygroup.co.uk/includes/docs/Corporate%20governance%20developments%20in%20the%20UK%20-%20Overview.doc>, ( 30.06.2014)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>, ( 01.07.2014)

[http://mevzuat.meb.gov.tr/html/26040\\_2.html](http://mevzuat.meb.gov.tr/html/26040_2.html), ( 02.07.2014)

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>, ( 02.07.2014), (12/6/2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete)

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140314-9.htm>, ( 16.07.2014), (Karar Sayısı : 2014/5973)

<http://www.ticariyer.com/kurumsal/kurum-kulturu-nedir.html>, ( 13.11.2013)

INTOSAI, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004

KARA Ömer, Bankalarda Operasyonel Risk, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bankacılık Tezsiz Yüksek Lisans Programı, ( Yüksek Lisans Bitirme Projesi), 2009

KEFELİOĞLU Adem, “Alacakların Denetimi”  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/59MaliCozum/33%20-2059%20%20ADEM%20KEFELIOGLU.doc>, ( 16.07.2014)

KULAK Fatih, Merkez Bankalarında İç Kontrol Ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve Ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nda İç Kontrol Ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, (Doktora Tezi), İstanbul, 2009

LEMBİ Noorve, Evaluation of the Effectiveness of Internal Control Over Financial Reporting, Tartu Üniversitesi Finans ve Muhasebe Enstitüsü, Tartu, 2006

Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı İç Kontrol Dairesi, İç Kontrol

ÖZEN Gamze, İç Kontrol Sistemi Ve Verimlilik İlişkisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2010

ŞENDURUR Utku, Ekonomik Krizlerde Bankalardaki İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Etkinliği, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, (Master Tezi), Ankara, 2008

United States General Accounting Office, Standarts for Internal Control in the Federal Government, 1999

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	ALP		AYTAÇ
Doğum Yeri ve Yılı	KONAK		01.05.1989
Bildiği Yabancı Diller	İNGİLİZCE		
ve Düzeyi	İLERİ		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2003	2007	TINAZTEPE LİSESİ
Lisans	2007	2011	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
Yüksek Lisans	2011	2014	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.	2013		ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar	MUFAD JOURNAL		
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayınlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	alpaytac@uludag.edu.tr		
	Tarih İmza Adı Soyadı		22.07.2014  Alp AYTAÇ

## ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

## TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Alp AYTAÇ
Tez Adı	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER
Anabilim Dalı	İŞLETME
Tez Türü	YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	Prof.Dr. Adem ÇABUK
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindikiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 22.07.2014

İmza : 