



**T.C.**

**ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER  
BAĞLAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN  
ÖLÇÜLMESİ- BORSA İSTANBUL ŞİRKETLERİNDE  
UYGULAMA**

**( YÜKSEK LİSANS TEZİ )**

**Esra ÖZDEMİR**

**BURSA- 2016**





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

**ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER**  
**BAĞLAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN**  
**ÖLÇÜLMESİ- BORSA İSTANBUL ŞİRKETLERİNDE**  
**UYGULAMA**

**( YÜKSEK LİSANS TEZİ )**  
**Esra ÖZDEMİR**

**Danışman:**  
**Doç. Dr. Aylin POROY ARSOY**


**BURSA-2016**

T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

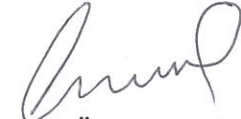
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

..... İŞLETME ..... Anabilim/Anasanat Dalı,  
..... Muhasebe - Finansman ..... Bilim Dalı'nda ..... 701214024 .....  
numaralı ..... ESRA ÖZDEMİR .....'nın  
hazırladığı Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında  
"İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçütleri - Borsa İstanbul Şirketi Uygulaması  
..." konulu YÜKSEK LİSANS (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik  
Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı, 12.10.1/2016 günü 10:30 - 12:00 saatleri  
arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının  
..... başarılı ..... (başarılı/başarısız) olduğuna ..... oybirliği .....  
(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

  
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu  
Başkanı)  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi  
Doç.Dr. Aylin POLOY ARSOY  
Uludağ Univ.

  
Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi  
Doç.Dr. Ali İLDIR  
Uludağ Univ.

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

  
Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi  
Prof.Dr. Banite KURT  
Gazi Univ.

Üye  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

12.10.1/2016

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Esra ÖZDEMİR  
Üniversite : Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : İşletme  
Bilim Dalı : Muhasebe-Finansman  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : xii + 104  
Mezuniyet Tarihi : ../../2....  
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Aylin POROY ARSOY

### **ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER BAĞLAMINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ-BORSA İSTANBUL ŞİRKETLERİNDE UYGULAMA**

Küreselleşen dünyada işletmeler hızlı bir değişim sürecinden geçmektedirler. İşletmelerin faaliyet hacimlerinin genişlemesi ve karmaşıklaşması küreselleşmenin beraberinde getirdiği rekabetçi ortamlarla birleşince etkin bir iç kontrol sistemine olan ihtiyaçta arttırmıştır. Bu çalışmanın amacı BİST 100 ulusal endekste işlem gören işletmelerin iç kontrol birimlerinde çalışan yöneticilerin, bu sisteme yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini araştırmaktır. Çalışmamızda BİST- 100 Ulusal endekste işlem gören işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla COSO değerlendirme modelinin bileşenlerini temel alan bir anket çalışması ve sonucunda elde edilen çıktılar değerlendirip bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, COSO, İç Kontrol Sistemi

## ABSTRACT

Name and Surname : Esra ÖZDEMİR  
University : Uludağ University  
Institution : Social Science Institution  
Field : Business Administration  
Branch : Accounting-Finance  
Degree Awarded : Master  
Page Number : xii + 104  
Degree Date : .././2...  
Supervisor : Doç. Dr. Aylin POROY ARSOY

### **IN THE CONTEXT OF NATIONAL AND INTERNATIONAL REGULATIONS MEASUREMENT EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL SYSTEM- APPLICATION IN ISTANBUL STOCK EXCHANGE COMPANY**

Businesses are going through a rapid process in globalizing world. Businesses of operating volume expansion and complexity combine with competitive environment which is bring about by globalization has increased need for an effective internal control system. The objective of this study is investigate the effectiveness of the internal control system through evaluating current executions of managers who works in audit department of companies trading in the national 100 index on Istanbul stock exchange. In our study, businesses that is traded in the national 100 index on Istanbul stock exchange make a survey that is based on components of COSO evaluation model, so as to measure effectiveness of the internal control system. And later, we evaluate outputs obtained by us and tried to reach a conclusion.

**KeyWords:** Internal Control, COSO, Internal Control System

## ÖNSÖZ

Çalışmam sırasında desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, her aşamasında deneyimleri ve bilgi birikimi ile yol gösteren ve çalışmamın tamamlanmasında büyük katkıları bulunan, değerli hocam Doç. Dr. Aylin POROY ARSOY' a

Hayatım boyunca her zaman yanımda olan, bana sonsuz güvenen aileme,

Tez çalışmam boyunca verdikleri destekler ve gösterdikleri sabır için sevgili arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ .....	v
KISALTMALAR.....	x
TABLolar LİSTESİ .....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

1. 1. İÇ KONTROL KAVRAMININ TANIMI VE ÖNEMİ.....	2
1. 2. İÇ KONTROLÜN KAPSAMI.....	5
1. 2. 1. Yönetmel Kontroller .....	5
1. 2. 2. Muhasebe Kontrolleri .....	6
1. 3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	7
1. 3. 1. İç Kontrolün Esas Amaçları .....	7
1. 3. 1. 1 İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak .....	8
1. 3. 1. 2 Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak .....	9
1. 3. 1. 3 İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması .....	9
1. 3. 1. 4 Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak ...	10
1. 3. 1. 5 Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak.....	11
1. 3. 2. İç Kontrolün Genel Amaçları .....	11
1. 3. 3. İç Kontrolün Özel Amaçları .....	11
1. 3. 3. 1 Geçerlilik.....	12
1. 3. 3. 2 Tamlık.....	12
1. 3. 3. 3 Kayıtların uygunluğu .....	12
1. 3. 3. 4 Varlıkları koruma .....	12
1. 3. 3. 5 Mutabakat .....	13
1. 4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ.....	13
1. 4. 1. Kontrol Ortamı .....	14
1. 4. 1. 1 Dürüstlük ve ahlaki değerler .....	14
1. 4. 1. 2 Yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğu .....	15



1. 4. 1. 3 Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk.....	16
1. 4. 1. 4 Yetkinlik .....	18
1. 4. 1. 5 Hesap verebilirlik .....	19
1. 4. 2. Risk Değerleme.....	20
1. 4. 2. 1. Hedeflerin belirlenmesi .....	21
1. 4. 2. 2. Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi .....	22
1. 4. 2. 3. Hile riskinin değerlendirilmesi.....	23
1. 4. 2. 4. Değişimin izlenmesi .....	24
1. 4. 3. Kontrol Faaliyetleri.....	25
1. 4. 3. 1 Kontrol faaliyetlerinin seçimi .....	26
1. 4. 3. 2 Bilgi teknolojilerinin kontrolü .....	27
1. 4. 3. 3 Politika ve prosedürler .....	28
1. 4. 4. Bilgi ve İletişim .....	29
1. 4. 4. 1. İlgili Bilgi Kullanımı.....	30
1. 4. 4. 2. İç İletişim .....	31
1. 4. 4. 3. Dış İletişim .....	32
1. 4. 5. İzleme Faaliyetleri.....	32
1. 4. 5. 1. Sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler.....	33
1. 4. 5. 2. Eksikliklerin belirlenmesi .....	34

## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

2. 1. İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER .....	35
2. 1. 1. Uluslararası Düzenlemeler.....	35
2. 1. 1. 1. Sarbanes Oxley yasası .....	35
2. 1. 1. 2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemeler .....	37
2. 1. 1. 3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan düzenlemeler .....	38
2. 1. 1. 4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler .....	38
2. 1. 1. 5. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) tarafından yapılan düzenlemeler.....	39
2. 1. 1. 6. Sponsor Organizasyonlar Komitesi ( COSO )tarafından yapılan düzenlemeler .....	40
2. 1. 2. Ulusal Düzenlemeler .....	41
2. 1. 2. 1. Yeni TTK kapsamında yapılan düzenlemeler .....	41
2. 1. 2. 2. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca yapılan düzenlemeler .....	43
2. 1. 2. 3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu .....	44
2. 1. 2. 4.Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler .....	46
2. 2. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ İÇİN TEMEL İLKELER .....	47

2. 2. 1. Görevlerin Ayrımı.....	48
2. 2. 2. Yetkilendirme.....	49
2. 2. 3. Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeni .....	50
2. 2. 4. Fiziksel Koruma .....	50
2. 2. 5. Bağımsız Mutabakat .....	50
<b>2. 3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>51</b>
2. 3. 1. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği.....	51
2. 3. 1. 1. İç kontrol sistemini etkileyen faktörler.....	52
2. 3. 1. 2. İç kontrol sisteminin etkinliğini sınırlayan faktörler .....	53
2. 3. 1. 3. İç kontrol sisteminde sorumluluk .....	56
2. 3. 1. 3. 1. Yönetimin sorumluluğu .....	56
2. 3. 1. 3. 2. İç denetçinin sorumluluğu .....	56
2. 3. 1. 3. 3. Diğer personel .....	57
2. 3. 2. İç Kontrol Sisteminin Değerlemesi .....	57
2. 3. 2. 1. İç kontrol sistemini değerlemede uygulanan yaklaşımlar.....	58
2. 3. 2. 1. 1. Mali tablolara göre bölümlendirme .....	58
2. 3. 2. 1. 2. Departmanlara göre bölümlendirme .....	59
2. 3. 2. 1. 3. İşletme fonksiyonlarına göre bölümlendirme .....	59
2. 3. 2. 1. 4. Akımlara göre bölümlendirme .....	59
2. 3. 2. 2. İç kontrol sistemini değerlendirme aşamaları .....	60
2. 3. 2. 2. 1. İç kontrol sisteminin tanınması .....	61
2. 3. 2. 2. 1. 1. Not Alma Yöntemi .....	62
2. 3. 2. 2. 1. 2. Akış Semaları Yöntemi .....	62
2. 3. 2. 2. 1. 3. Anket Yöntemi .....	65
2. 3. 2. 2. 2. İç kontrol sisteminin ön değerlendirmesi.....	66
2. 3. 2. 2. 3. İç kontrol sistemin uygulamadaki etkinliğini test etme.....	67
2. 3. 2. 2. 4. İç kontrol sisteminin son değerlendirilmesi .....	67

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BORSA İSTANBUL ŞİRKETLERİNDE BİR UYGULAMA)

<b>3. 1. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>69</b>
<b>3. 2. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR.....</b>	<b>70</b>
3. 2. 1. Kontrol Ortamı İle İlgili Sonuçlar.....	70
3. 2. 2. Risk Değerleme İle İlgili Sonuçlar .....	76
3. 2. 3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Sonuçlar .....	79
3. 2. 4. Bilgi ve İletişim İle İlgili Sonuçlar .....	80

<b>3. 2. 4. İzleme İle İlgili Sonuçlar .....</b>	<b>82</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>85</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>88</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>96</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>104</b>



## KISALTMALAR

**AAA:**The American Accounting Association

**AICPA:** American Institute of Certified Public Accountants

**a.g.e. :**Adı geçen eser

**a.g.m :**Adı geçen makale

**BDDK:**Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

**COSO:**Committe of Sponsoring Organizations

**C. :** Cilt

**IIA:**Institute of Internal Auditors

**IFAC:**International Federation of Accountants

**INTOSAI:** International Organization of Supreme Audit Institutions

**s. :**Sayfa

**s.s. :** Sayfadan sayfaya

**SOX:** Sarbanes- Oxley

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**TTK:**Türk Ticaret Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 3. 1: Kontrol Ortamına İlişkin 1 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>70</b>
<b>Tablo 3. 2: Kontrol Ortamına İlişkin 2 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>70</b>
<b>Tablo 3. 3: Kontrol Ortamına İlişkin 3 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>71</b>
<b>Tablo 3. 4: Kontrol Ortamına İlişkin 4 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>71</b>
<b>Tablo 3. 5: Kontrol Ortamına İlişkin 5 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>71</b>
<b>Tablo 3. 6: Kontrol Ortamına İlişkin 6 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>72</b>
<b>Tablo 3. 7: Kontrol Ortamına İlişkin 7 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>72</b>
<b>Tablo 3. 8: Kontrol Ortamına İlişkin 8 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>73</b>
<b>Tablo 3. 9: Kontrol Ortamına İlişkin 9 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>73</b>
<b>Tablo 3. 10: Kontrol Ortamına İlişkin 10 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>74</b>
<b>Tablo 3. 11: Kontrol Ortamına İlişkin 11 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>74</b>
<b>Tablo 3. 12: Kontrol Ortamına İlişkin 12 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>74</b>
<b>Tablo 3. 13: Kontrol Ortamına İlişkin 13 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>75</b>
<b>Tablo 3. 14: Kontrol Ortamına İlişkin 14 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>75</b>
<b>Tablo 3. 15: Kontrol Ortamına İlişkin 15 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>75</b>
<b>Tablo 3. 16: Kontrol Ortamına İlişkin 16 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>76</b>
<b>Tablo 3. 17: Risk Değerlemeye İlişkin 17 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>76</b>
<b>Tablo 3. 18: Risk Değerlemeye İlişkin 18 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>77</b>
<b>Tablo 3. 19: Risk Değerlemeye İlişkin 19 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>77</b>
<b>Tablo 3. 20: Risk Değerlemeye İlişkin 20 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 3. 21: Risk Değerlemeye İlişkin 21 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>78</b>
<b>Tablo 3. 22: Risk Değerlemeye İlişkin 22 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>79</b>
<b>Tablo 3. 23: Risk Değerlemeye İlişkin 23 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>79</b>
<b>Tablo 3. 24: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin 24 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar ...</b>	<b>80</b>
<b>Tablo 3. 25: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin 25 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar ...</b>	<b>80</b>
<b>Tablo 3. 26: Bilgi ve İletişime İlişkin 26 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>81</b>
<b>Tablo 3. 27: Bilgi ve İletişime İlişkin 27 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>81</b>
<b>Tablo 3. 28: Bilgi ve İletişime İlişkin 28 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>82</b>
<b>Tablo 3. 29: Bilgi ve İletişime İlişkin 29 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>82</b>
<b>Tablo 3. 30: İzlemeye İlişkin 30 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>83</b>
<b>Tablo 3. 31: İzlemeye İlişkin 31 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>83</b>
<b>Tablo 3. 32: İzlemeye İlişkin 32 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar .....</b>	<b>83</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. 1: COSO Küpü	13
Şekil 2. 1: İ Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler	55
Şekil 2. 2: Akış Diyagramı Sembolleri	65



## GİRİŞ

Günümüzde işletmeler küreselleşen dünya pazarında kendilerine yer bulabilmek arzusundadırlar. Küreselleşen dünyada işletmeler hızlı bir değişim sürecinden geçmektedirler. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği rekabetçi ortam, işletme faaliyetlerin karmaşıklığı, ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacının sonucu olarak iç kontrol sistemleri işletmelerin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Günümüzde önemi giderek artan iç kontrol sistemleri; işletmelerin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin sağlanması, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk gibi başlıca amaçlara ulaşmayı hedefleyen, işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrole ilişkin çeşitli modeller ile gerek uluslararası alanda gerekse ülkemizde iç kontrole ilişkin düzenlemeler bulunmakta olup, tüm bu düzenlemelerde işletmelerin hedeflerine ulaşmada iç kontrol ve iç kontrol sistemindeki etkinliğin sağlanması gereği ve önemi vurgulanmaktadır. Çalışmamızda konu ile ilgili düzenlemelerde de rehber olarak kabul edilen COSO İç Kontrol Modeli üzerinde durulacaktır.

Bu çalışmanın amacı BİST 100 ulusal endekste işlem gören şirketlerin iç kontrol birimlerinde çalışan yöneticilerin, iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini araştırmaktır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda, tezin birinci bölümünde iç kontrol kavramının ayrıntılı bir şekilde tanımı yapılmış, kapsamı ve amaçları açıklanıp, iç kontrolün sisteminin önemi üzerinde durulduktan sonra konusunda tüm dünyada büyük kabul gören COSO iç kontrol değerlendirme modeli temel alınarak iç kontrol sisteminin bileşenleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Çalışmanın üç alt başlıktan oluşan ikinci bölümünde ilk alt başlık olarak iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler ulusal ve uluslararası kapsamda incelenmiştir. İkinci alt başlıkta etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan temel ilkeler açıklanmış. İkinci bölümün son alt başlığında ise, iç kontrol sisteminin etkinliği ve bu etkinliğin nasıl değerlendirildiği üzerinde durulmuştur. Çalışmanın araştırma kısmını oluşturan üçüncü bölümde ise, BİST 100 ulusal endekste işlem gören şirketlerin iç kontrol birimlerinde çalışan yöneticilere gönderilen anket çıktılarının sonuçlarına yer verilmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

### 1. 1. İÇ KONTROL KAVRAMININ TANIMI VE ÖNEMİ

İşletmeler gelişen ekonomik koşulların etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça yönetimin, varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve politikaların değerlendirmesi gibi amaçlar için zamanında güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir.<sup>1</sup> Özellikle, şirket birleşmeleri ve uluslararası sermaye kaynakları arttıkça, ticari sınırlamalar azalıp dünyadaki finansal piyasalar derinleştikçe ve tüm bu gelişmelere bağlı olarak risk yönetimi anlayışı önem kazandıkça etkili ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin kurulması ve değerlendirilmesi için yapılan çalışmalarda artmış ve iç kontrol küresel boyutta önem kazanmıştır.<sup>2</sup> İşletmeler açısından hata ve hile riskini minimuma düşürerek doğru ve güvenilir, gerçeği yansıtan mali tablolar hazırlanmasının yanında önceden belirlenen politikalara ve yasal- yönetsel düzenlemelere uygunluğu sağlayan, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun, etkin ve sürekli yenilenen bir iç kontrol sistemi her işletme yönetimi için önemli bir araçtır.

İç kontrol kavramı, işletme ile ilişkili tüm grupları ilgilendiren önemli bir husus olması itibarıyla bu kavram farklı açılardan ele alınmış, iç kontrol sistemin nasıl olması gerektiğine yönelik farklı yaklaşımlar sergilenmiştir.

İç kontrol genel olarak organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu bütün plan, politika, süreç ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracı olarak tanımlanabilir.<sup>3</sup> İşletmelerin güvenilir ve doğru verileri sağlama ekseninde bir sistem olan iç kontrol sistemiyle ilgili çok çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Aşağıda bu tanımlardan bazılarına yer verilmiştir.

---

<sup>1</sup> Şaban Uzay , **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, Yayın No: 132, 1999, s. 13

<sup>2</sup> Simay Erdoğan, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara, Yayın No: 2799, 2009, s. 13

<sup>3</sup> Orhan Akışık, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 14, 2005, s. 90



American Institute of Certified Public Accountants- AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) 1949 yılında iç kontrolü; "örgütün 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" şeklinde ifade etmiştir.<sup>4</sup>

1990 yılında yürürlüğe giren 55 no' lu standartta iç kontrolü, "işletmenin özel amaçlarının başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için yönetim tarafından belirlenen politikalar ve yordamlardır" şeklinde tanımlayan<sup>5</sup> AICPA, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- COSO (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi) ' dan önce yapmış olduğu iç kontrol tanımını güncellemiş ve 1995 yılında 78 nolu standartla COSO modelinde yapılan tanımları benimsemiştir.<sup>6</sup>

SPK tarafından yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ' nin (28/6/2013 tarihinde bazı maddeler eklenerek Seri: X, No: 28 sayılı tebliğ yayımlanmıştır.) 11. maddesinde " iç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir" şeklinde tanımlanmıştır.<sup>7</sup>

5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanununun 55. maddesine göre iç kontrol; "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır.<sup>8</sup>

<sup>4</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 166

<sup>5</sup> Mehmet Kalkınoğlu, "İç Kontrol Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, 2003, s. 74

<sup>6</sup> Akışık, **a. g. m.**, s. 91

<sup>7</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**,

Seri X, No:22, 10. Kısım, Madde 11, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>, (09.10.2014)

<sup>8</sup> 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği**, 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm>

Institute of Internal Auditors- IIA (İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından 1978 yılında yayımlanan "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" adlı raporda iç kontrol konusu geniş olarak ele alınmıştır. Raporda iç denetimin faaliyet alanının, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir.<sup>9</sup> İç denetçiler enstitüsüne göre iç kontrol; işletme içinde elde edilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği, işletme politikası ve planı ile yasal düzenlemelere uygunluk, işletme varlıklarının korunması, işletme kaynaklarının etkin kullanımı ve işletmece belirlenmiş amaçlara ulaşılması için düzenlenen kontrollerin bütünüdür.<sup>10</sup>

IIA, ayrıca iç denetçilere iç kontrol konusunda bir kılavuz olması amacıyla 1983'de "İç Denetçi" adlı çalışmada iç kontrol konusunda bazı sonuçlara ulaşmıştır. Bu sonuçlar<sup>11</sup> ;

- Kontrol, belirli amaçlara ulaşılması ihtimalini artırmak için yönetim tarafından yapılan bir faaliyettir.
- Kontrol yönetimin planlaması, örgütlemesi ve yönlendirmesi ile meydana gelir.
- Kontrol, genel bir terim olup idari kontrol, yönetim kontrolü, iç kontrol gibi türleri vardır.
- Kontrol sistemi bir örgütte kavramsal olarak vardır. Yani, amaçlarını başarmak için kontrol sistemi örgütte kullanılan sistemlerle bütünleşir.

Dünyada uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren ön önemli muhasebecilik meslek örgütlerinden biri olan International Federation of Accountants- IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) iç kontrolü, faaliyetlerde etkinliği sağlamaya, işletme varlıklarını korumaya, muhasebe kayıtlarında hata ve noksanlıkların önüne geçilmesine ve güvenilir finansal bilgiler üretilmesine yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerin bütünü şeklinde tarif etmektedir.<sup>12</sup>

Yukarıdaki tanımlardan anladığımız üzere zaman içinde muhasebe mesleğiyle ilgili birçok örgüt iç kontrol ile ilgili çeşitli tanımlar yapmıştır. İç kontrolün tanımlanmasına yönelik yukarıda verilen düzenlemelerden başka örnekler de verilebilir. Ancak bu tanımlamalardan en kapsamlı olanı COSO' nun uzun bir çalışma sonrasında 1992 yılında yayımladığı "İç Kontrol- Bütünleştirilmiş Yapı" (Internal Control- Integrated Framework)

---

<sup>9</sup>Uzay , a. g. e. , s. 7

<sup>10</sup>Dana R. Hermanson- Heather M. Hermanson, "The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know", **Review of Business**, Volume: 16, Issue: 2, 1994, p. 29

<sup>11</sup> Uzay, a. g. e. , s. 7

<sup>12</sup> Akışık, a. g. m. , s. 93

isimli raporda yapılan tanımdır. Rapor iç kontrole olan bakışı değiştirmiş ve 1992 yılından sonra “iç kontrol” konusunu ele alan uluslararası düzenlemeler, COSO iç kontrol raporunu temel hareket noktası olarak benimsemişlerdir.

Bu rapora göre iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve aşağıdaki hedeflerin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir.

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği
- Finansal raporların güvenilirliği
- Yasa ve mevzuata uyum<sup>13</sup>

## 1. 2. İÇ KONTROLÜN KAPSAMI

Her işletmenin içinde bulunduğu koşullara, faaliyette bulunulan sektöre, işletmenin özelliklerine bağlı olarak işletme amaçları da çeşitlenmektedir. İşletmeden işletmeye çeşitlenen bu amaçlar işletmelerin iç kontrole bakış bakış açılarını da farklılaştırmaktadır. Genel olarak iç kontrolün amaçlarını, işletme varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olması, işletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak ve personelin yönetim politikalarına bağlılığını sağlamak olarak sıraladığımızda bunlardan ilk ikisi muhasebeciler için daha önemlidir ve muhasebe kontrolleri olarak adlandırılırken diğer ikisi ise, yönetim açısından önemli olup yönetsel kontroller olarak adlandırılır.<sup>14</sup>

Yönetsel kontroller ile muhasebe kontrolleri, birbirlerinin alternatifi değil tamamlayıcısı olarak düşünülmelidir.<sup>15</sup>

### 1. 2. 1. Yönetsel Kontroller

Yönetim politikasına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetsel kontrol olarak tanımlanır.<sup>16</sup>

Finansal olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla doğrudan ilişkisi bulunmayan<sup>17</sup> yönetsel kontroller, örgütün amaçları doğrultusunda belirlediği planı, bu plana uygun olarak yönetimin

<sup>13</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework, s.1 <http://coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf> ( 09. 10. 2014)

<sup>14</sup> Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 122-123

<sup>15</sup> Nihal Saltık, "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı: 26, Cilt: 2, 2007, s. 58

<sup>16</sup> Turan Öndeş, "Kobi' lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları" , **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 2, 2000, s. 81

işlem yetkisine yol açan karar verme süreçleriyle alakalı usul ve kayıtları içerir.<sup>18</sup> Bu yetki doğrudan örgütün hedeflerine ulaşma sorumluluğuyla ilişkili bir yönetim fonksiyonudur ve muhasebe kontrol işlemlerinin kurulması için bir başlangıç noktasıdır.<sup>19</sup>

İşletme süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işlemesine yönelik olarak geliştirilen yönetsel kontrollerin, işletme içerisinde başarıyla uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen özellikleri taşıması gerekir. Bu özellikler;<sup>20</sup>

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

Yönetsel kontrollere genel olarak üretim ve satış raporları gibi istatistiksel analizler, iş akış şeması gibi birbirini izleyen işlemlerin planlanmasını sağlayan hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları, başarı raporları, kalite kontrol sistemleri örnek olarak verilebilir.<sup>21</sup>

## 1. 2. 2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, yalnızca geçerli işlemlerin onaylandığı, kaydedildiği ve raporlandığı muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini sağlayan iç kontrollerdir.<sup>22</sup> İşletmede kurulan belge

---

<sup>17</sup> Arun Kumar- Rachana Sharma, **Auditing: Theory and Practice**, Atlantic Publishers and Distributors, Delhi, 2001, s. 138

<sup>18</sup> Robert R. Moeller, **Coso Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk and Compliance Processes**, 2. Baskı, John Wiley & Sons, New Jersey, 2011, s. 148

<sup>19</sup> Clifford Gomez, **Auditing and Assurance: Theory and Practice**, Prentice-Hall of India, New Delhi, 2012, s. 54

<sup>20</sup> Kayahan Tüm- Mehmet Ünsal Memiş, **İç kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme**, 1. Baskı, Karahan Kitapevi, Adana, 2012, s. 112

<sup>21</sup> Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008, s. 127

<sup>22</sup> Alan Trenerry, **Principles of Internal Control**, 1. Baskı, University of New South Wales Press, Australia, 1999, p. 8

düzeni sayesinde varlıkların hangi personelin sorumluluğunda olduğu kolayca ortaya çıkartılabiliyorsa, hata veya hileler doğduğunda hatalı işlemin hangi personelden kaynaklandığı belirlenebiliyorsa ve kayıt yöntemi sayesinde tüm bilgiler eksiksiz, doğru ve zamanında muhasebe bölümüne intikal edebiliyorsa muhasebe kontrolleri olması gerektiği gibi işliyor demektir.<sup>23</sup>

Muhasebe kontrollerine genel olarak harcama yetkisi verme ve onay sistemleri, kayıt ve raporlama sistemleri, detaylı hazırlanmış hesap planları ve muhasebe yönetmeliği örnek olarak verilebilir.<sup>24</sup>

### **1. 3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI**

İşletmeler faaliyetleri sırasında piyasa riski, faiz riski, çevresel riskler, döviz kuru riski ve benzeri çeşitli risklerle karşılaşabilirler. Söz konusu risklerin işletmeye getireceği olumsuzluklardan mümkün olduğunca kaçınmak için politika ve prosedürler geliştirmek, işletme yönetiminin temel görevlerinden biridir.<sup>25</sup> Gerekli olan politika ve prosedürlerin belirlenebilmesi için ise iç kontrol sisteminden beklenen amaçlarının öncelikle tespit edilmesidir.

Risklerin genelde ve özelde ele alınışına göre iç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki alt başlıklar halinde incelenebilir.

- İç kontrolün esas amaçları
- İç kontrolün genel amaçları
- İç kontrolün özel amaçları

#### **1. 3. 1. İç Kontrolün Esas Amaçları**

İç kontrol sisteminin esas amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.<sup>26</sup>

- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması

---

<sup>23</sup> Kaval, a. g. e. , s. 128

<sup>24</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s.113

<sup>25</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s.106

<sup>26</sup> K. H. Spencer Pickett, **Internal Auditor at Work : A Practical Guide to Everyday Challenges**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2004, p. 47

- Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak
- Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak

### 1. 3. 1. 1 İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak

Çok geniş bir anlam taşıyan varlık kavramı ile işletmenin sahip olduğu ve bilançonun aktifinde yer alan maddi ve maddi olmayan unsurların tümü ifade edilmektedir. İşletmenin nakitleri ve alacakları ile üretim amacıyla satın aldığı hammaddelerden, elde ettiği ürünlere, bu üretim sürecinde kullandığı makinelere ve diğer teknolojik ayalara, taşıma araçlarına ve diğer duran varlıklara kadar çok geniş bir biçimde varlıklardan söz etmek mümkündür.<sup>27</sup>

Varlıkların korunması ise geniş ve dar anlamlarda ele alınabilir. Geniş anlamda, varlıkların korunması işletmenin varlıklarının arzu edilmeyen her türlü duruma karşı korunması amacıyla yönetim tarafından önceden alınan önlemleri ifade ederken, dar anlamda varlıkların korunmasından ise kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların saklanması sırasında meydana gelebilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı koruma anlaşılır.<sup>28</sup>

İşletmelerin büyümeleri, faaliyetlerde meydana gelen artışlar ve işlemlerin karmaşıklaşması gibi faktörler, işletmenin sahip olduğu fiziki varlıkların çeşitli risklerle karşılaşmasına neden olmaktadır.<sup>29</sup> İşletmenin fiziki varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir ya da bu varlıklara kasıtlı olmayarak zarar verilebilir.<sup>30</sup> Fiziki varlıklar için bahsedilen sıkıntılar fiziki olmayan ticari alacaklar, önemli belge ve kayıtlar, yevmiye defteri ve büyük defter gibi varlıklar içinde geçerlidir.<sup>31</sup>

İşletme varlıklarında meydana gelecek kayıplar, hem işletme faaliyetlerini olumsuz etkileyebilir hem de bütün üretim sürecinin durması gibi ciddi sonuçlara neden olabilir. Bu durum işletme açısından önemli bir maliyet oluşturmasının yanı sıra işletme varlıklarının işletmenin devamlılığının temeli olması nedeniyle de bu varlıkların korunması konusu önemli

---

<sup>27</sup> Murat Azaltun, **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1999, s. 15

<sup>28</sup> Güredin, **a. g. e.**, s. 169- 170

<sup>29</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.**, s. 107- 108

<sup>30</sup> Selda Türedi, " İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi " , **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, s. 28

<sup>31</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.**, s. 108

bir konudur.<sup>32</sup> Dolayısıyla kurulan iç kontrol sistemi, varlıkları korumaya yönelik gerekli politika, yöntem ve kontrolleri geliştirmekle yükümlüdür.<sup>33</sup>

### **1. 3. 1. 2 Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak**

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması iken, muhasebe bilgilerinin güvenilirliği, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması anlamın gelir.<sup>34</sup>

Faaliyetlerini başarıyla yürütmek ve uzun vadede bu başarıyı devam ettirmek zorunda olan işletme yönetiminin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda önemli bir dayanağı muhasebe verileridir. İşletme yönetiminin sağlıklı kararlar alabilmesinin yolu doğru ve güvenilir bilgiyi elde etmesinden geçmektedir. Çeşitli nedenlerle muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle yanlış bilgilere dayanan kararların alınması tehlikesini azaltmak için iç kontrol sistemini oluşturan politika ve prosedürler bu bilgilerin olabildiği ölçüde doğru ve güvenilir olmasını sağlamaya yönelmektedir.<sup>35</sup> Etkin bir kontrol sistemi ile verilerin derlenmesi ve hazır hale getirilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilginin üretilmesiyle bu amaca ulaşmak mümkün olmaktadır.<sup>36</sup>

### **1. 3. 1. 3 İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması**

Tüm işlem ve kontrollerin nihai odak noktası olması gereken etkinlik, belirlenmiş amaçlara ulaşma derecesi olarak ifade edilir.<sup>37</sup> Verimlilik ise belirlenmiş amaçlarla, bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkidir.<sup>38</sup>

---

<sup>32</sup> Erdoğan, a. g. e. s. 26

<sup>33</sup> Azaltun, a. g. e. , s. 15

<sup>34</sup> Azaltun, a. g. e. , s. 16

<sup>35</sup> Ümit Ataman- Rüstem Hacirüstemoğlu- Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001, s. 61

<sup>36</sup> Melih Erdoğan, **Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 85

<sup>37</sup> Richard E. Cascarino, **Auditor's Guide to Information Systems Auditing**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2007, p. 60

<sup>38</sup> Erdoğan, a. g. e. , s. 84

Yönetimin temel amaçlarından birisi, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini sağlayabilmektir. Etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, karar alma süreçlerinin doğru işlemesiyle yakından ilişkilidir. Oluşturulan iç kontrol yapısı da etkinliği ve verimliliği en üst düzeye çıkartmayı amaçlamaktadır.<sup>39</sup>

#### **1. 3. 1. 4 Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak**

Her işletmeyi ilgilendiren uyulması zorunlu yasa ve kurallar vardır.<sup>40</sup> Bu yasa ve kuralların bazıları muhasebe ile yalnızca dolaylı olarak ilgiliyken, bazıları doğrudan ilgilidir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen sivil haklarla ilgili yasalar ve kuralların muhasebe ile dolaylı bir ilişkileri mevcutken, dolandırıcılığa karşı yasal düzenlemeler, vergi yasaları, ve defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler.<sup>41</sup> Yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde geliştirmek için yönetim, politikaları kabul eder ve bunlara bağlı olarak kontrol usul ve yöntemlerini saptayarak işletme personeline iletir.<sup>42</sup> Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. Yönetim, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktası oluşturarak, örneğin ücret tahakkuk ettirilmemesini sağlamalıdır.<sup>43</sup> İşletme personeli görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme çıkarlarını kişisel çıkarlarının üstünde tuttuğu ve belirlenen kontrol yöntemlerine bağlı kaldığı sürece yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanır.<sup>44</sup>

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerin kabul edilmesinden sorumlu olan yönetim<sup>45</sup> zaman zaman işin doğasının değişmiş olabileceğinden, risklerin yeniden değerlendirilmesi ve kontrol hedeflerinin önem sırasına göre yeniden sıralandırmak gerekebileceğinden dolayı bu tarz politikaların, planların ve prosedürlerin yeterliliğini değerlendirme gereksinimi duyabilir.<sup>46</sup>

---

<sup>39</sup> Ataman- Hacırüstemoğlu- Bozkurt, **a. g. e.** , s. 61

<sup>40</sup> Cascarino, **a. g. e.** , p. 60

<sup>41</sup> Alvin A. Arens- Randal J. Elder- Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14. Baskı, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2012, p. 290

<sup>42</sup> Azaltun, **a. g. e.** s. 16

<sup>43</sup> Erdoğan, **a. g. e.** , s. 84

<sup>44</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.** , s. 107

<sup>45</sup> Azaltun, **a. g. e.** s. 16

<sup>46</sup> Cascarino, **a. g. e.** , p. 60



### **1. 3. 1. 5 Belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak**

Her işletmenin misyon olarak tanımlanmış bir varlık sebebi vardır. İşletme, kuruluşun varoluş gerekçesi olan misyonuna ulaşmak için stratejik amaçlar belirler ve bu amaçlara ulaşmak içinde belli faaliyetleri yerine getirir. İç kontrol, stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşılması için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar.<sup>47</sup>

Bu çerçevede iç kontrol sistemi, risk olarak tanımlanan, şirketin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine etki edebilecek şekilde ortaya çıkan herhangi bir olay veya durumun gerçekleşme ihtimalini tespit etmek, değerlendirmek ve söz konusu riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutmak üzere tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi, riskleri minimize etmekte ne kadar başarılı olursa işletmenin misyonunu gerçekleştirme yani faaliyetlerini planladığı şekliyle yürütme olasılığı da o kadar yüksek olacaktır.<sup>48</sup>

### **1. 3. 2. İç Kontrolün Genel Amaçları**

İç kontrolün genel amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.<sup>49</sup>

- İşlemlerin yönetimin genel ve özel yetkilerine uyumlu olarak yürütülmesi
- İşlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya bir başka kritere uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasına izin veren ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünün sürdürülmesini yerine getirecek şekilde kayıt edilmesi
- Varlıklara erişimin yalnızca yönetimin vermiş olduğu yetkiye dayalı olarak mümkün olması
- İşletmenin mevcut varlıklarının korunması sorumluluğundan dolayı yapılmış kayıtlar uygun aralıklarla mevcut varlıklarla karşılaştırılması ve herhangi bir fark olduğunda gerekli eylemler yapılması

### **1. 3. 3. İç Kontrolün Özel Amaçları**

Yukarıda ki iç kontrol amaçları genel bir çerçeve sunmaktadır. İç kontrolün muhasebeye yönelik olarak özel amaçları olarak nitelendirebileceğimiz daha ayrıntılı muhasebe iç kontrol amaçları da vardır. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

<sup>47</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 109

<sup>48</sup> Erdoğan, a. g. e. , s. 26

<sup>49</sup> Robert R. Moeller, **Sarbanes- Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5, CobiT and ITIL**, 1. Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2008, p. 86- 87

- Geçerlilik
- Tamlık
- Kayıtların uygunluğu
- Varlıkları koruma
- Mutabakat

### **1. 3. 3. 1 Geçerlilik**

İç kontrol yapısı gerçek olmayan işlemlerin defter ve muhasebe kayıtlarında yer almasına izin vermemelidir.<sup>50</sup> Diğer bir ifadeyle kayıt altına alınmış bütün işlemler gerçekleri yansıtmalıdır. Kaydedilmiş hiçbir işlem hayali olmamalıdır.

### **1. 3. 3. 2 Tamlık**

Bütün geçerli işlemler kayıt altına alınmış olmalıdır. İç kontrol sistemi işlemlerin kayıt dışı kalmalarını önlemelidir.<sup>51</sup>

### **1. 3. 3. 3 Kayıtların uygunluğu**

İç kontrol sistemi, muhasebeye yansiyacak tutarların doğru olarak kayıtlara geçirilmesini sağlamalıdır. Bir işlemin tutarını hesaplamada ve kaydetmede, kaydın çeşitli safhalarında yapılabilecek hatalardan kaçınmak için gerekli usul ve yöntemler iç kontrol sisteminde bulunmalıdır.<sup>52</sup>

### **1. 3. 3. 4 Varlıkları koruma**

Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim sadece yönetimin yetkilendirdiği belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı olarak erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalı.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Uzay, a. g. e. , s. 20

<sup>51</sup> Uzay, a. g. e. , s. 20

<sup>52</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004, s. 76

<sup>53</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 110

### 1. 3. 3. 5 Mutabakat

Belirli zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar, varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı, eğer ortada bir farklılık söz konusu ise araştırılarak gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır.<sup>54</sup>

### 1. 4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BİLEŞENLERİ

Dünyada kullanılan diğer iç kontrol modellerine rehberlik eden iç kontrol modeli COSO kontrol modelidir. COSO modelinde iç kontrol sistemi, aşağıda Şekil- 1' de gösterildiği üzere üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır. Şeklin üst kısmında iç kontrol sisteminin üç temel amacı, dikey katmanında işletmenin faaliyetleri yer almaktadır. Şeklin yatay kısmında ise COSO iç kontrol modelinin unsurları olan bileşenler mevcuttur. Her bir bileşen hem hedef kategorisi ile hem de işletme faaliyetlerini ifade eden kategori ile çakışmaktadır. Birbirleriyle de bağlantılı beş temel bileşen aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

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



Şekil 1. 1: COSO Küpü<sup>55</sup>

<sup>54</sup> Uzay, a. g. e. , s. 20

<sup>55</sup> Robert R. Moeller, **Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework**, 1. Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2014, p. 36

#### 1. 4. 1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, bir işlem grubuna özgü politika ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan çeşitli faktörlerin tümüdür.<sup>56</sup> Kontrol ortamı yönetim kurulunun, üst yönetimin ve işletme sahiplerinin iç kontrol ve iç kontrolün şirket için önemi hakkındaki ortalama tutumunu yansıtan eylemler, politikalar ve prosedürlerden oluşur.<sup>57</sup> Kontrol ortamı bileşeni işletmenin geçmiş, değerleri, faaliyet gösterdiği piyasası, rekabetçi ve düzenleyici coğrafyası gibi çeşitli iç ve dış faktörlerden etkilenir.<sup>58</sup>

Örgütün yapısını oluşturan ve disiplinini sağlayan kontrol ortamı iç kontrolün diğer bileşenlerinin temelini oluşturur.<sup>59</sup> Kurumun iş görme biçimini ifade eden kontrol ortamının güçlü olması şirket içerisinde etik davranışların şekillenmesine, çalışanların kontrol bilincine sahip olmasına ve şirket kültürünün oluşmasına yardımcı olurken kurum içerisinde etkin bir kontrol ortamının olmaması özellikle finansal raporlarda usulsüzlük olma ihtimalini yükseltir.<sup>60</sup>

Etkin bir kontrol ortamının yaratılmasında en büyük sorumluluk yönetime aittir.

COSO 2013' e göre kontrol ortamının oluşmasında etkili olan faktörler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

##### 1. 4. 1. 1 Dürüstlük ve ahlaki değerler

İşletmenin iç kontrolünün etkinliği kontrolleri oluşturan, yöneten ve izleyen bireylerin dürüstlük ve ahlaki değerlerine bağlıdır.<sup>61</sup> Dürüstlük ve ahlaki değerler işletmenin etik ve davranışsal standartlarının ürünüdür. İşletme personelinin dürüst ve ahlaki olmayan, yasadışı eylemlere karışmasına sebep olabilecek güdülerini tamamen ortadan kaldırmak veya azaltmak için yönetimin eylemlerini içerir.<sup>62</sup>

Etkin olarak çalışmayan yönetim kurulu, zayıflıkları olan bir denetim fonksiyonu, uygunsuz davranışlara karşı etkisiz cezalandırma sistemi olan işletmelerde ahlaki olmayan

---

<sup>56</sup>Selda Türedi, " İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin İncelenmesi " **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91 , 2005

<sup>57</sup>Arens- Elder- Beasley, **a. g. e.** , p. 295

<sup>58</sup>Moeller, **a. g. e.** , p. 42 (d)

<sup>59</sup>William F. Messier- Steven M. Glover- Douglas F. Prawitt, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 6. Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2008, p. 200

<sup>60</sup>Tüm- Memiş, **a. g. e.** , s. 130

<sup>61</sup>Messier- Glover- Prawitt, **a. g. e.**, p. 200

<sup>62</sup>Arens- Elder- Beasley, **a. g. e.** , p. 295

davranış örnekleriyle karşılaşmamız daha muhtemeldir.<sup>63</sup> Ayrıca işletme yönetiminin personeline yönelik gerçekçi olmayan performans hedefleri koyması personelin dürüst ve ahlaki olmayan, yasadışı eylemler yapmasına neden olabilir.<sup>64</sup>

İşletme yönetiminin ahlaki davranış standartlarını oluşturması, oluşturulan standartların tüm çalışanlara iletilmesi ve bu standartlara uyumun belirli aralıklarla kontrol etmesi gerekir.<sup>65</sup> Ancak bu şekilde iç kontrol sisteminden beklenen fayda elde edilebilir ve iç kontrolün etkinliği sağlanabilir.

Dürüstlük ve ahlaki değerlere ilişkin üzerinde durulması gereken önemli noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>66</sup>

- Yönetim kurulu ve organizasyonun tüm kademelerindeki yönetim, talimatları ve davranışları aracılığıyla iç kontrol sisteminin işleyişini desteklemek için dürüstlük ve etik değerlerin önemini tüm organizasyon boyunca açık bir şekilde ifade edip, göstermelidir.
- Dürüstlük ve etik değerlerle ilgili üst yönetim ve yönetim kurulunun beklentileri işletmenin davranış standartlarından tanımlanıp; organizasyonun tüm kademelerinde, dış servis sağlayıcıları ve iş ortakları tarafından anlaşılması sağlanmalıdır.
- İşletmenin beklenen davranış standartlarına karşı bireylerin ve takımların bağlılığının değerlendirildiği süreçler mevcut olmalıdır.
- Üst yönetim, organizasyonun herhangi bir kademesinde meydana gelen davranış standartlarına olan ihlalleri araştırmak, raporlamak ve gerekli düzeltici eylemleri gerçekleştirebilmek için saptanmış süreç ve standartları sürekli suretle takip etmelidir.

#### 1. 4. 1. 2 Yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğu

Kontrol ortamı işletmenin yönetim kurulunun eylemlerinden önemli ölçüde etkilenir.<sup>67</sup> Yönetim kurulu işletme yönetimi ile pay sahipleri arasındaki bağlantıyı kurmakla görevlidir.<sup>68</sup>

<sup>63</sup>Messier- Glover- Prawitt, **a. g. e.** , p. 200

<sup>64</sup>Robert R. Moeller, **Coso Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framework**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2007, p. 160

<sup>65</sup>Messier- Glover- Prawitt, **a. g. e.**, p. 200

<sup>66</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 14

<sup>67</sup>Moeller, **a. g. e.** , p. 49 (c)

<sup>68</sup>Seçkin Gönen, " İç Kontrol Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma" , **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2009, s. 196

Yönetim kurulu esas itibariyle gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerinin belirlenmesinden ve iç kontrol sisteminden bir bütün olarak sorumludur.<sup>69</sup>

Yönetim kurulunun tüm bu görev ve sorumlulukları yerine getirmesinde şirket yönetiminin bir parçası olmayan diğer bir ifadeyle yönetimden bağımsız bir gözetim otoritesi olan denetim komitesi yönetim kuruluna yardımcı olur. Denetim komitesinin iç kontrol yapısının işletmenin gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda sürekli olarak incelemeler yapıp sonuçları yönetim kuruluna aktarması iç kontrolün etkinliğini arttırır.<sup>70</sup>

Yönetim kurulu; hem kurulan yasal gereklilikler hem de paydaşlar ve kamu beklentileriyle ilgili gözetim sorumluluğunu belirler ve kabul ederse, üyeleri arasındaki gerekli beceri ve uzmanlık niteliklerini tanımlar ve belirli aralıklarla değişen koşullara göre değerlendirirse, yönetimden bağımsız, karar verme ve yorumlamada tarafsız yeterli üyeye sahip olursa, yönetimin gelişmesi ve iç kontrolün etkin bir şekilde işlemesi için gözetim sorumluluğunu muhafaza ederse amaçlarına ulaşabilir.<sup>71</sup>

Yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu ile ilgili dikkat edilmesi gereken önemli noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>72</sup>

- Yönetim kurulu, yönetimin raporlamayı etkileyen iddiaları ve kararları hakkında makul bir seviyede şüphecilik göstermelidir.
- Yönetim kurulu etkili bir gözetim sağlayabilmek için düzenli aralıklarla yeterlilikleri değerlendirmelidir.
- Yönetim kurulu, yeterli sayıda bağımsız üye olup olmadığını ve bu üyelerin gerekli yeteneklere ve uzmanlığa sahip olup olmadığını bağımsız gözden geçirmeler ve öz değerlendirmeler aracılığıyla belirlemeye çalışmalıdır.

#### **1. 4. 1. 3 Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk**

Örgütsel yapı, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için yapılan planlama, yürütme, kontroller ve izleme faaliyetleri için bir çerçeve oluşturur.<sup>73</sup> Genel olarak örgüt yapısı fonksiyonel alanların, bölümlerin, kısımların kurulmasını, bu birimler tarafından yürütülecek

<sup>69</sup>Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 132

<sup>70</sup>Ataman- Hacırüstemoğlu- Bozkurt, a. g. e. ,s. 62

<sup>71</sup> Moeller, a. g. e. , p. 49,(d)

<sup>72</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 20

<sup>73</sup>Moeller, a. g. e. , p. 100, (b)

fonksiyonları, raporlama ilişkilerini ve örgütün birimleri içinde personele sorumluluk verilmesini ve yetki devredilmesini içerir.<sup>74</sup>

Yönetim işletmenin tüm yapısını göz önünde bulundurarak örgüt içindeki birimlerin yapısını ve aralarındaki ilişkiyi tanımlar, örgütün iç kontrol amaçlarını temel alarak yetki ve sorumluluk dağılımını yapar ve uygun raporlama hatlarını oluşturursa<sup>75</sup> işletmenin amaçlarına ulaşmasında önemli bir araç olan örgütsel yapının etkinliği sağlanmış olur.<sup>76</sup> Etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması ancak iyi bir örgütsel yapının var olması durumunda gerçekleşebilecektir.

Yönetimin sorumluluğunda olan yetki ve sorumluluk dağılımı yapılırken, yazılı ve biçimsel yöntemler kullanılmalı, görevlerin ayrılığı ilkesi dikkate alınmalıdır. Yapılan yetki ve sorumluluk dağılımı tüm personelin işletme amaçlarını anlamasını ve yaptığı iş ile bu amaca nasıl katkıda bulunduğunu kavramasına yardımcı olur.<sup>77</sup>

Örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk ilkesine ilişkin üzerinde durulması gereken önemli noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>78</sup>

- Yönetim ve yönetim kurulu; amaçlarının başarılmasını desteklemek için işletmenin tüm birim ve faaliyetlerini göz önünde bulundurmalıdır.
- Yönetim yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesi ve bilgi akışını sağlamak için raporlama hatlarını tasarlamalı ve değerlendirmelidir.
- Yönetim ve yönetim kurulu; yetkilerini devredip, sorumlulukları belirlemelidir.
- Gerektiğinde organizasyonun farklı kademelerindeki sorumlulukları tahsis etmek ve görevlerin ayrılığını sağlamak için uygun süreçler ve teknolojiler kullanılmalıdır.
- Üst yönetim raporlama amaçlarının başarılabilmesi ve hesap verebilirliği güçlendirmek için organizasyon şeması hazırlamalıdır.
- Yönetim kurulu organizasyon şeması boyunca üst yönetimin raporlama için gözetim yetkisini ana hatlarıyla belirlemelidir.

---

<sup>74</sup> Azaltun, a. g. e. , s. 23

<sup>75</sup> Moeller, a. g. e. , p. 50, (d)

<sup>76</sup> Moeller, a. g. e. , p. 100, (b)

<sup>77</sup> Moeller, a. g. e. , p. 51, (d)

<sup>78</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 28

#### 1. 4. 1. 4 Yetkinlik

Yetkinlik, kişinin bir mesleğe özgü tanımlanmış görevleri yerine getirebilmesi için gerekli olan bilgi ve beceriye sahip olmasıdır.<sup>79</sup>

İnsan kaynakları politika ve uygulamaları yatırımcıların, düzenleyicilerin ve hissedarların beklentilerini ve gereksinimlerini yansıtan üst düzey rehberlik ve davranış faktörleridir. İnsan kaynakları politika ve uygulamaları; gerektiğinde düzeltici eylemleri belirlemelerinin yanı sıra, işletmede ihtiyaç duyulan yetkinliği tanımlamayı ve işletme personelinin performansını uygulama ve yorumlama için daha detaylı prosedürlere temel oluşturmayı içerir.<sup>80</sup>

Örgütün hedeflerine ulaşmasını desteklemek için gerekli yetkinlik beklentilerini yansıtan politika ve uygulamalar oluşturulduktan sonra, yönetim kurulu tüm organizasyon boyunca oluşturulan politika ve uygulamalarla ilişkili yetkinliği değerlendirir ve gerekli iyileştirici eylemleri yapıp eksikliklerin giderilmesi sağlar.<sup>81</sup>

İç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşmasını desteklemek için ihtiyaç duydukları yetkinlik gereksinimlerini belirlerken dikkat edilmesi gereken unsurları ise aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.<sup>82</sup> ;

- Bilgi, beceri ve deneyim ihtiyaçları
- Belirli pozisyonlara uygulanacak yetki sınırlamaları
- Farklı seviyedeki deneyim ve yeteneklerin fayda maliyet analizi

İnsan kaynakları, yetkin personeli işletmeye çekmek ve işletmede tutmak için gerekli danışmanlık hizmetlerini ve eğitimini sağlar.<sup>83</sup> Personeli işletmeye çekmeyi, geliştirmeyi ve de işletmede tutmayı içeren süreç düzenli olarak gözden geçirilmelidir. İşletmenin davranış kuralları ve iç kontrol sorumluluklarıyla tutarlı olmayan herhangi bir davranış veya eylem tanımlanmalı, değerlendirilmeli ve düzeltilmelidir.<sup>84</sup> Gerektiğinden nitelikli veya niteliksiz elemanların çalıştırılıyor olması, kontrol ortamını oldukça olumsuz etkiler.<sup>85</sup> Kontrol ortamının etkinliği yalnızca doğru insan doğru işteyse arttırılabilir.<sup>86</sup>

<sup>79</sup> Messier- Glover- Prawitt, **a. g. e.** , p. 201

<sup>80</sup> Moeller, **a. g. e.** , p. 51-53, (d)

<sup>81</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 33

<sup>82</sup> Moeller, **a. g. e.** , p. 53, (d)

<sup>83</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 34

<sup>84</sup> Moeller, **a. g. e.** , p. 53, (d)

<sup>85</sup> Güredin, **a. g. e.** , s. 175

<sup>86</sup> Moeller, **a. g. e.** , p. 53, (d)



Yetkinlik ilkesine ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>87</sup>

- Politika ve prosedürler amaçların başarılmasını desteklemek için gerekli olan yetkinlik beklentilerini yansıtabilmelidir.
- Üst yönetim ve yönetim kurulu iç kontrolün önemli noktaları için beklenmedik durum planları geliştirmelidir.
- Yönetim; her bir raporlama pozisyonunun sorumluluğunu yerine getirebilmek için organizasyonun değerlerini, ihtiyaç duyulan bilgi, yetenek ve uzmanlığı yansıtan iş tanımlamalarını geliştirip ve sürdürmelidir.
- İşletmedeki eğitim ihtiyaçları hem iç hem de dış çevredeki değişen koşullarda dikkate alınarak önem sırasına göre sıralanmalıdır.
- İşletme dış servis sağlayıcılarının seçimini yaparken; dış servis sağlayıcılarının yalnızca yetenek ve deneyimlerine göre değil, işletmenin etik standartlarına ve politikalarına uyumu da değerlendirmelidir.
- Üst yönetim raporlama sistemini tasarlayıp geliştiren personelin yetkinliğini ve yeterliliğini düzenli aralıklarla değerlendirmelidir.

#### **1. 4. 1. 5 Hesap verebilirlik**

Hesap verilebilirlik burada işletmenin amaçlarının peşinde iç kontrolün performansı ve bağlılık düzeyini ifade eder.<sup>88</sup>

İşletme yönetimi personeli tüm işletmede iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışması için sorumlu tutmak, iletişimi sağlamak ve gerektiğinde düzeltici eylemleri yapmak için bir düzenek kurmalıdır.<sup>89</sup> Yönetim kurulu ve üst düzey yönetim sırasıyla tanımlanan yapıların, yetki ve sorumlulukların işletmenin tüm kademelerinde iç kontrolün hesap verebilirliğinin kurulup kurulmadığını tasarlanması, uygulanması, yürütülmesi ve belirli aralıklara periyodik olarak değerlendirmek den sorumludur.<sup>90</sup>

İşletme yönetimi kurduğu sistemin değerlendirilmesinden kısa ve uzun vadede amaçların başarılmasını da dikkate alarak işletmenin tüm kademelerindeki sorumluluğa uygun

<sup>87</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 33

<sup>88</sup> Moeller, a. g. e. , p. 55, (d)

<sup>89</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 40

<sup>90</sup> Moeller, a. g. e. , p. 55, (d)

olarak beklenen davranış standartlarını ve uygun performans boyutunu yansıtan performans ölçülerini, teşvikleri ve diğer ödül sistemlerini kurmalıdır.<sup>91</sup>

Yönetim kurulu bu süreçte hedeflere ulaşılmasına yönelik baskılarla karşılaşırsa gerekli değerlendirmeleri yapıp önlemini almalıdır.<sup>92</sup>Yönetim beklenen davranış kurallarına bağlılıklar ve yetkinlik beklenti seviyeleri de dahil olmak üzere iç kontrolün etkinliği ve verimliliğini yorumlamalı ve de uygun şekilde ödüllendirme yada disiplin tedbirleri almalıdır.<sup>93</sup>

Tüm bu noktalar hesap verilebilirlik prensibinin işletmede mevcut olup, işleyip işlemediğinin anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

Hesap verebilirlik ilkesine ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>94</sup>

- Yönetim ve yönetim kurulu, iç kontrol sorumluluklarının yerine getirebilmesi için yapılar, yetkiler ve sorumluluklar aracılığıyla bireylerin hesap verebilirliğini sağlamak için mekanizmalar kurmalıdır.
- Yönetim ve yönetim kurulu sorumlulukları dağıtırken, performans ölçeklerini geliştirirken ve performansını değerlendirirken amaçlara ulaşmaya ilişkin baskıları da göz önünde bulundurmalıdır.
- Yönetim ve yönetim kurulu iç kontrol sisteminin performansını değerlendirdikten sonra, duruma göre ödüllendirme veya disiplin işlemi uygulamalıdır.

#### 1. 4. 2. Risk Değerleme

İç kontrol sisteminin ikinci bileşeni risk değerlendirmesi sürecidir. Her işletme amaçlarına ulaşması sırasında iç ve dış çevreden kaynaklanan çeşitli risklerle karşılaşmaktadır.<sup>95</sup> Riski işletme amaçlarına ulaşmada ortaya çıkabilecek olası engeller olarak tanımlayabiliriz.<sup>96</sup> Riskler işletmenin kendi sektöründeki rekabet gücü, sektördeki pozitif itibarı, finansal gücü, ürettiği mal ve hizmetlerle personelinin kalitesi üzerinde etkilidirler.

---

<sup>91</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 40

<sup>92</sup>Hasan Türedi- Filiz Gürbüz- Ümmügülsüm Alıcı, " COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 42,2014, s. 146

<sup>93</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 40

<sup>94</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 40

<sup>95</sup>K. H. Spencer Pickett, **The Internal Auditing Handbook**, 2. Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2003, p. 196

<sup>96</sup> Özen Akçakanat, " Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci" , **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, 2012, s. 33

İşletmelerde bu tür riskleri tamamen ortadan kaldıracak bir yöntem bulunmamaktadır. Çünkü tüm iş faaliyetleri belirli miktarda risk içerir.<sup>97</sup>

İşletmenin karşı karşıya kaldığı riskler daha çok aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir.<sup>98</sup>

- Faaliyet çevresindeki değişiklikler
- Yeni personel
- Bilgi sistemlerindeki değişiklikler
- Hızlı büyüme
- Yeni teknolojiler
- Yeni iş modelleri, ürünler ve faaliyetler
- Kurumsal yeniden yapılanma
- Yabancı pazarlara girme
- Yeni muhasebe kanunları

Risk değerlendirme, işletmenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyen riskleri tanımlayıp analiz etme ve bu risklere karşı uygun çözümlerin belirlenmesi sürecidir.<sup>99</sup> Risk değerlemenin amacı risklerin sistematik olarak tanımlanmasına izin vermek ve de sorumlu personel tarafından uygun şekilde yönetildiğinden emin olmaktır.<sup>100</sup>

COSO 2013' e göre risk değerlendirme sürecinde etkili olan faktörler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

#### **1. 4. 2. 1. Hedeflerin belirlenmesi**

Bir işletmede başarılı bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulmasının ilk adımı gerçekçi ve ulaşılabilir hedeflerin ortaya konmasıdır.<sup>101</sup> İşletme hedeflerinin belirlenmesi risk değerlemesinin ilk adımıdır. Yönetim, amaçlarla ilişkili risklerin tanımlanıp

---

<sup>97</sup>Moeller, a. g. e. , p. 59, (d)

<sup>98</sup>James A. Hall, **Accounting Information Systems**, 7. Edition, South- Western Cengage Learning, USA, 2011, p. 133

<sup>99</sup>Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, 1. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 106

<sup>100</sup>Olof Arwinge, **Internal Control: A Study of Concept and Themes**, Springer Company, Berlin, 2013, p. 44

<sup>101</sup>Türedi- Gürbüz- Alıcı, a. g. m. , s. 147

değerlendirilebilmesine olanak sağlamak için hedeflerini yeterli açık ve anlaşılır şekilde belirlemelidir.<sup>102</sup>

Yönetimin belirlediği hedefler kolay anlaşılır, ölçülebilir, işletmenin faaliyet alanına uygun ve açıkça tanımlanmış olmalıdır.

Hedeflerin belirlenmesi ilkesine ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>103</sup>

- İşletmenin koyacağı hedefler yönetimin tercihlerini yansıtmalıdır.
- İşletme hedeflerini belirlerken risk toleransını dikkate almalıdır.
- Hedeflerin işletmenin kuruluş amaçlarıyla uyumlu olması gerekmektedir.
- Yönetim, belirlediği hedeflerin yasa ve düzenlemelere uyumlu olmasına dikkat etmelidir.
- Hedefler faaliyet ve finansal performans amaçlarını kapsamalıdır.

#### **1. 4. 2. 2. Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi**

İşletme, hedeflerini belirledikten sonra bir sonraki adımı bu hedeflere ulaşmaya engel olabilecek risklerin tanımlanıp analiz edilmesidir.

İşletme her seviyede işletmenin başarısını etkileyebilme olasılığı olan tüm muhtemel riskleri tanımlamaya çaba sarf etmelidir. Riski tanımlama süreci her bir faaliyet alanındaki muhtemel risklere bakarak ayrıntılı bir çalışma gerektirir. Bu çalışmanın sonrasında ilgili faaliyet alanını daha çok etkileme ihtimali olan riskler tanımlanır. İşletmenin risk tanımlama sürecinin etkili olabilmesi için her biri ortalama risk değerlemesi ile ilişkili çeşitli faaliyetler, teknikler ve de yöntemlerle desteklenmesi gerekir.

Riskler hem işletme düzeyinde hem de işlem düzeyinde tanımlandıktan sonra, risk analizi yapılması gerekmektedir. İşletme ne kadar riski tolere edebileceğini ve bu risk seviyesi içinde faaliyetlerini yürütebilme yeteneğini anlama ihtiyacı duyar. Risk analizi sürecinde, riskin meydana gelme olasılığı hesaplandıktan sonra kabul edilebilir risk düzeyi belirlenir. Riski analiz ederken kullanılan yöntemler çeşitlilik gösterebilir; çünkü bir çok riski ölçmek zordur.

---

<sup>102</sup>Kasey Martin- Elaine Sanders- Genevieve Scalan, "The Potential Impact of COSO Internal Control Integrated Framework Revision on Internal Audit Structured SOX Work Programs" **Research in Accounting Regulation**, 2014, p. 114

<sup>103</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 47

Yapılan risk analizi sonrasında, yönetim riske nasıl tepki vereceğine karar verir. Riske yanıt verme stratejileri; kaçınma, azaltma girişiminde bulunma, paylaşma ve kabul etmek olarak sıralanmaktadır.

İşletmenin hedeflerine ulaşmada gücünü artırmak için; risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi sürekli olarak devam eden bir süreç olmalıdır.<sup>104</sup>

Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesine ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>105</sup>

- İşletme riskleri iştirak, bölüm ve faaliyet birimi bazında tanımlayıp değerlendirmelidir.
- Risk tanımlama sürecinde iç ve dış faktörleri ve bu faktörlerin amaçlara ulaşma üzerindeki etkisi analiz edilmelidir.
- Tespit edilen riskler önem derecesi dikkate alınarak sıralanmalıdır.

#### **1. 4. 2. 3. Hile riskinin değerlendirilmesi**

Hile, herhangi bir çıkar veya avantaj elde etmek için gerçekleştirilen, adil, yasal ve dürüstçe olmayan davranıştır.<sup>106</sup> Bir diğer ifadeyle hile, finansal tablolarda önemli hatalarla sonuçlanan kasıtlı eylemlerdir.<sup>107</sup>

İşletme hedeflerine ulaşılması esnasında karşılaşılabileceği riskleri değerlendirirken hile riskini de dikkate almalıdır. Yönetim hile riskinin değerlendirilmesi sürecinde hilenin çeşitli türlerini düşünür, teşvik ve baskıları dikkate alır, hileye yol açabilecek fırsatları değerlendirir ve işletmedeki personelin bu duruma karşı tutumunu hesaba katarsa bu süreç etkin bir şekilde işlemiş olur.<sup>108</sup>

Hile riskinin değerlendirilmesi ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>109</sup>

- Yönetim suiistimallerin meydana gelebileceği çeşitli yolları tanımlamak için kapsamlı bir hile risk değerlemesi yapılmalıdır.

<sup>104</sup>Moeller, a. g. e. , p. 62-68,(d)

<sup>105</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 53

<sup>106</sup> David O'Regan, **Auditor's Dictionary : Terms, Concepts, Processes, and Regulations**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2004, p. 122.

<sup>107</sup> AICPA, **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit Sas: 99**, p. 6

<sup>108</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 65

<sup>109</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 65

- Hile riskini değerlendirirken varlıkların yetkisiz elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması, işletmenin raporlama kayıtlarının değiştirilmesi ve bunların dışında diğer uygunsuz eylemler yapılabilmesi olasılığı dikkate alınmalıdır.
- Suiistimale sebep olan veya haklı gösteren tutum ve gerekçeler araştırılmalıdır.
- Yönetim hile riskini tanımlamak ve yönetmek için bilgi teknoloji cihazlarını kullanmalıdır. Bilgi teknoloji cihazlarını örnek olarak; güvenlik sistemleri, otomatik hile belirleme cihazları ve gözleme cihazları verilebilir.

#### 1. 4. 2. 4. Değişimin izlenmesi

Günümüzde işletmeler ekonomi, endüstri, düzenleyici otorite ve faaliyet koşullarının sürekli değişiklik gösterdiği dinamik bir ortamda faaliyetlerine devam etmektedirler. Bundan dolayı risklerin tanımlanması kadar düzenli aralıklarla ve gerektiğinde güncellenmesi de çok önemlidir.<sup>110</sup>

İşletme dış çevredeki, iş modellerindeki ve yöneticinin tutum ve davranışlarındaki değişiklikleri izlediği ve değerlendirdiği ölçüde, risk değerlendirme sürecinin etkinliğini sağlayacaktır.<sup>111</sup> Bu bağlamda değişen şartların değerlendirilmesi ve geleceğin öngörülmesi önemlidir.<sup>112</sup> Çünkü işletme değişim sürecini ne kadar iyi yönetir ise, iç kontrol de o kadar etkin olacaktır.

Değişimin izlenmesi ilkesine ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>113</sup>

- İşletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik ve fiziksel çevredeki değişikliklerin düşünülmesi gerekmektedir.
- İşletme; yeni girilen faaliyet alanlarının etkisini, mevcut faaliyet alanlarındaki çarpıcı değişiklikleri, hızlı büyüme ve yeni teknolojileri dikkate alması gerekmektedir.
- Yönetimin iç kontrol sistemine bakış açısında meydana gelen değişiklikler izlenip değerlendirilmediği.

<sup>110</sup> Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*. 1. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, s. 35

<sup>111</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 69

<sup>112</sup> Erdoğan, a. g. e. , s. 82

<sup>113</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 69

### 1. 4. 3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine ulaşmaya çalıştığı süre içinde karşılaşılabileceği risklerin meydana gelmemesi için yönetimin talimatlarına yardımcı olmayı garantileyen işletmenin politika ve prosedürleri aracılığıyla kurulan eylemlerdir.<sup>114</sup> Kontrol faaliyetleri, işletmenin mesleki ahlak kurallarını kurması gibi yönetimin yönergelerinin yanı sıra işletmenin karşı karşıya olduğu risklere yanıt verme faaliyetlerini de içerir.<sup>115</sup> Kontrol faaliyetleri organizasyonun tüm kademelerinde ve fonksiyonlarında ortaya çıkabilir.<sup>116</sup> Kontrol faaliyetleri gerçekleşme zamanına göre önleyici veya tespit edici bir dizi faaliyeti kapsayabilir. Yapılma şekline göre ise kontrol faaliyetlerini manüel veya otomatik olarak sınıflandırılabilir.<sup>117</sup>

İç kontrolün ayrılmaz bir parçası olan kontrol faaliyetleri değişen koşullara uyum sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. Eğer işletme yönetimi etkin ve etkili şekilde kontrol faaliyetleri oluşturursa ancak o zaman hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklere karşı gerekli önlemleri almış olacaktır. Ancak hiçbir kontrol faaliyetinin tek başına işletmenin karşılaştığı risklerin hepsine cevap veremeyeceği bilinmelidir.

Başarılı bir kontrol faaliyetinin sahip olması gereken özelliklerden bazıları şunlardır;<sup>118</sup>

- Faaliyetlerle ilgili kritik noktalar üzerinde durulmalı
- İç kontrol yapısıyla bütünleşik bir şekilde tanımlanmalı ve yürütülmeli
- Güvenilir ve tutarlı bilgi sağlamalı
- Kontrol uygulamasının maliyeti, riskin işletmeye getireceği maliyeti geçmeyecek düzeyde olmalıdır.

COSO 2013' e göre kontrol faaliyeti bileşeni aşağıda yer alan üç prensip etrafında şekillenir.

<sup>114</sup> K. H. Spencer Pickett, **Essential Guide to Internal Auditing**, 2. Edition, John Wiley & Sons, New Jersey, 2011, p. 106

<sup>115</sup> Moeller, **a. g. e.** , p. 75, (d)

<sup>116</sup> Arwinge, **a. g. e.** , p. 46

<sup>117</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.** , s. 145

<sup>118</sup> Türedi- Gürbüz- Alıcı, **a. g. m.** , s. 150

### 1. 4. 3. 1 Kontrol faaliyetlerinin seçimi

İşletme hedeflerine ulaşmak amacıyla hareket ederken karşılaşacağı riskleri azaltmak için katkı sağlayacak kontrol faaliyetlerini seçmeli ve geliştirmelidir.<sup>119</sup> Her işletmenin hedefleri farklı olduğu için, karşılaşacakları riskler, riske yanıt verme biçimleri ve dolayısıyla da kontrol faaliyetleri farklı olacaktır. İşletmenin kendi bireysel tekniklerini kullanan farklı yeteneklere sahip insanlar tarafından yönetilmesi, işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ve çevre, işletmenin tarihi, kültürü, faaliyet alanı gibi işletmenin kendine özgü özellikleri kontrol faaliyetinin seçiminde etkili olacak unsurlardır.<sup>120</sup>

İşletme yönetimi kontrol faaliyetlerini seçtiği süreçte, işletmenin kendine özgü unsurlarının kontrol faaliyetlerini nasıl etkileyeceğini düşünür, kontrol faaliyeti gerektiren ilgili iş süreçlerini belirler ve hangi kontrol faaliyetlerine başvuracağına karar verir.<sup>121</sup>

Kontrol faaliyetlerine örnek olarak aşağıdaki uygulamalar verilebilir.<sup>122</sup>

- Yetkilendirme ve onaylama
- Görevlerin ayrımı
- Fiziksel kontroller
- Hesapların mutabakatı
- Kaynaklara ve kayıtlara erişimin kısıtlanması
- Bilgi sürecinin kontrolü

Kontrol faaliyetlerinin seçimi esnasında üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>123</sup>

- Kontrol faaliyetlerinin seçimi yapılırken risk değerlendirme bileşeni ile koordineli bir şekilde hareket edilmelidir.
- Yönetim, işletmenin kendine özgü özelliklerinin yanı sıra işletmenin çevresinin, karmaşıklığının ve faaliyetlerinin kapsamının kontrol faaliyetlerinin seçimini ve geliştirilmesini ne ölçüde etkilediğini değerlendirmelidir.
- Yönetim hangi iş süreçlerinin kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duyduğunu belirlemelidir.
- Yönetim kontrol faaliyetlerinin hangi birimler nezdinde yürütüldüğünü göz önünde bulundurmalıdır.

<sup>119</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 74

<sup>120</sup>Moeller, a. g. e. , p. 75, (d)

<sup>121</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 74

<sup>122</sup> Süleyman Uyar, " UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi" , **Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 2, s. 50

<sup>123</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 75



- Yönetim kontrol faaliyetlerinin türlerini düşünmeli ve içinde bulunduğu duruma en uygun olanı seçmelidir.
- Yönetim birbirleriyle bağdaşmayan görevleri ayırıp, görevlerin ayrılmasının mümkün olmadığı yerlerde alternatif kontrol faaliyetleri seçmeye yönelmelidir.

#### 1. 4. 3. 2 Bilgi teknolojilerinin kontrolü

Bilgi teknolojileri; bilginin toplanması, işlenmesi, depolanması ve iletilmesini sağlayan bilgisayar ve iletişim teknolojilerinin bütünü olarak tanımlanabilir.<sup>124</sup>

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirmek ve önemli bilgileri işleyip muhafaza etmek ve raporlamak için giderek artan biçimde bilgisayarlı bilişim sistemlerine başvururlar. Nihayetinde, bilgileri işleyip saklayan sistemlerin ve bilgisayar ortamında bulunan verilerin güvenilirliği, korunması ve verilerin raporlanması işletmenin yönetimi için önemli bir mesele haline gelmiştir.<sup>125</sup>

İşletme, teknoloji üzerine kontrol faaliyetlerini hedeflerinin başarılmasını desteklemek için seçer ve geliştirir.<sup>126</sup> Kontrol faaliyetleri teknoloji süreçlerinin kullanımını çevreleyen belirli risklerin azalmasına katkı sağlayacak şekilde seçilmeli ve geliştirilmelidir.<sup>127</sup>

Etkin bilgi teknolojisi kontrolleri; bilgilerin eksiksizlik, zamanında, doğru ve güvenilir olmasını sağlayarak işletmenin arzu edilen kontrol hedeflerini karşılaması bakımından yönetime makul güvence sağlar.<sup>128</sup>

Bilgi teknolojilerinin kontrolüne ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>129</sup>

- Yönetim iş süreçleri, otomatik kontrol faaliyetleri ve teknoloji genel kontrolleri arasındaki bağlantıyı ve bağımlılığını anlamalıdır.
- Yönetim teknoloji işlemlerinin tamlığını, doğruluğunu ve kullanılabilirliğini garanti altına almak için tasarlanan teknoloji alt yapısı üzerindeki kontrol faaliyetlerini seçip ve geliştirmelidir.

<sup>124</sup>Yıldırım Ercan Çalış- Emrah Keleş- Ahmet ENGİN, "Hilenin Ortaya Çıkartılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 63, 2014, s. 97

<sup>125</sup>INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi 2006, s. 28

<sup>126</sup>Martin- Sanders- Scalan, **a. g. m.** , p. 114

<sup>127</sup>Moeller, **a. g. e.** , p. 80, (d)

<sup>128</sup>INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi 2006, s. 28

<sup>129</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 87

- Yönetim teknoloji erişim haklarını yalnızca yetkili kişilerle ve sorumluluklarıyla sınırlamak, varlıklarını dış tehditlere karşı korumak için tasarlanan kontrol faaliyetlerini seçip ve geliştirmelidir.
- Yönetim amaçlarına ulaşması için ona hizmet edecek teknoloji ve teknoloji alt yapısının elde edilmesi, geliştirilmesi ve sürdürülmesi üzerine kontrol faaliyetlerini seçmelidir.

### 1. 4. 3. 3 Politika ve prosedürler

İşletme politika ve prosedürleri aracılığıyla kontrol faaliyetlerini uygular.<sup>130</sup> Politika ne yapılması gerektiğinin belirlenmesidir. Prosedür ise politikaların yerine getirilmesi için tutulan yol ve yöntemlerdir.<sup>131</sup>

Bazı durumlarda politika ve prosedürler sözlü olarak ifade edilebilirler. Sözlü olarak ifade edilen politikalar iletişim kanallarının sınırlı olduğu yönetim kademelerinde ve personelin gözetimindeki yakın etkileşimin olduğu ortamlarda etkili olabilir. Yazılı olsun yada olmasın politikalar bireyin sorumluluğunu açık bir şekilde ifade etmeli ve yetkin personel tarafından gayretli ve ısrarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Politika yöneldiği risklere ilişkin keskin ve sürekli bir şekilde yapılmadıkça ve ezberci bir tavır sergilendiği sürece, prosedürler etkili ve yararlı olmayacaktır.<sup>132</sup>

İşletme yönetimi, yönetimin talimatlarını uygulamayı desteklemek için gerekli politika ve prosedürleri kurar, bu politika ve prosedürleri yürütmek için sorumlulukları belirler, yetkin sorumlu personel doğru eylemleri zamanlı bir şekilde gerçekleştirir ve son adım olarak yönetim belirli aralıklarla politika ve prosedürleri değerlendirirse bu süreç etkin bir şekilde işlemiş olacaktır.<sup>133</sup>

Politika ve prosedürlere ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>134</sup>

- Politika ve prosedürleri oluşturma sürecinde yönetimin talimatlarının dağıtılmasını ve uygulanmasını desteklemek amacı güdülmelidir.

<sup>130</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 96

<sup>131</sup>Mahmut Demirbaş, " İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler" , **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:7, 2005, s. 170

<sup>132</sup>Moeller, a. g. e. , p. 83, (d)

<sup>133</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 96

<sup>134</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 96

- Sorumlu personel ilgili politika ve prosedürlerde tanımlandığı gibi, kontrol faaliyetlerini zamanında gerçekleştirmeye özen göstermelidir.
- Sorumlu personel kontrol faaliyetlerinin uygulanmasının sonucunda ortaya çıkan sorunlar üzerinden düşünüp, araştırıp gerekli tedbirleri almalıdır.
- Kontrol faaliyetleri yeterli yetkiye sahip yetkin personel tarafından yürütülmelidir.
- Yönetim, kontrol faaliyetlerinin anlamlı ve geçerli olmaya devam edip etmediklerini belirlemek amacıyla düzenli aralıklara denetlemeli ve gerektiğinde yenilemelidir.

#### 1. 4. 4. Bilgi ve İletişim

Bir işletmenin hedeflerine ulaşmak için faaliyetlerini gerçekleştirmesi ve bu faaliyetlerin kontrol edilmesinde, etkin bilgi ve iletişim yaşamsal önemdedir.<sup>135</sup>

Bilgi hem iç hem dış kullanıcıların beklentilerini dikkate alarak diğer iç kontrol bileşenlerinin devam eden işleyişine bağlı olarak belirlenen bilgi gereksinimlerini temel alan birleştirilmiş ve özetlenmiş tüm verilerden oluşur.<sup>136</sup> Kurum içerisinde etkin bir iç kontrolün anahtarı doğru ve güvenilir bilgidir. Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için bir organizasyonun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur.<sup>137</sup> Yönetimin uygun kararları alma gücü bilginin kalitesinden etkilenir. Bilginin kalitesi bazı unsurlara bağlıdır. Bu unsurlar;<sup>138</sup>

- Uygunluk (bilgi ihtiyaç olunan yerde mi?)
- Zamanlı olması (ihtiyaç olduğu zamanda elde mi?)
- Güncellik (en son elde edilme zamanı ne?)
- Doğruluk (bilgi doğru mu?)
- Erişilebilirlik (konuyla ilgili kişiler tarafından kolayca elde edilebilir mi?)

Bilgiler iletişimin esasını oluşturur. İletişim, karar vermek ve faaliyetleri koordine etmek için ihtiyaç duyulan bilginin çalışanlar arasında ve organizasyonun içindeki değişimi olarak tanımlanabilir. İletişim iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılması ve bu

<sup>135</sup> Recai Akyel, "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2010, s. 88

<sup>136</sup> Moeller, a. g. e. , p. 88- 89, (d)

<sup>137</sup> Hakan Bakal- Alper Kasimoğlu, " İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli" , **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 178, 2012

<sup>138</sup> Recai Akyel, "Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye'ye Yansması" **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 4, 2010, s. 174

politika ve prosedürlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir.<sup>139</sup> İletişim sayesinde işletme, ilgili ve kaliteli bilgiyi hem içerdeki hem de dışarıdaki paydaşlarıyla paylaşma fırsatı bulur.<sup>140</sup> İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir.<sup>141</sup> Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan, en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır.<sup>142</sup> İletişim iç kontrolle ilgili görev ve sorumlulukların anlaşılmasını sağlar.İletişim sayesinde kişiler, yaptıkları bireysel işlerin diğer işlerle bağlantısını ve iç kontrol sistemi içerisinde sahip oldukları rolü daha iyi anlayacaklardır.

COSO' nun bilgi ve iletişim bileşeni iç ve dış raporlama ile ilgili hedefler de dahil olmak üzere temelde diğer iç kontrol bileşenlerinin işleyişini destekler.<sup>143</sup>

COSO 2013' e göre bilgi ve iletişim bileşeni üzerinde etkili olan faktörler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

#### **1. 4. 4. 1. İlgili Bilgi Kullanımı**

İşletme, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini desteklemek ve hedeflerine ulaşmak için ilgili ve kaliteli bilgiyi elde edip kullanmalıdır.<sup>144</sup>

Bu süreçte ilk adım ihtiyaç duyulan bilginin tanımlanmasıdır. İşletme üst yönetimi bilgi gereksinimlerini daha iyi belirlemek ve tanımlayabilmek için gelen personel anketlerin yanı sıra geçmiş operasyonel ve finansal yönetim sonuçlarını araştırmalıdır. Bilgi gereksinimlerinin belirlenmesi ve tanımlanması etkin bir iç kontrol sisteminin performansı boyunca meydana gelen tekrarlı ve devam eden bir süreçtir. İkinci adımda ilgili iç ve dış kaynaklardan veriler toplanır. Sonrasında ilgili veriler bilgi sistemleri aracılığıyla bilgiye dönüştürülür. Burada yönetim bilgilerin kaynağının güvenilir olup olmadığını düşünmeli ve mevcut organizasyon yapısı, iş modeli ve işletmenin hedeflerine en uygun ve kullanışlı olan bilgi seçilmelidir.<sup>145</sup> Bu seçim esnasında bilgi yukarıda bahsedilen bilginin kalitesinin göstergesi olan unsurları da sağlamalıdır.

<sup>139</sup>Moeller, a. g. e. , p. 109, (b)

<sup>140</sup>Moeller, a. g. e. , p. 89, (d)

<sup>141</sup>Rüveyda Kızılboğa- Filiz Özşahin, " Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı" , **Niğde Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2013, s. 225

<sup>142</sup> İNTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi 2006, s. 34

<sup>143</sup>Moeller, a. g. e. , p. 88, (d)

<sup>144</sup>Martin- Sanders- Scalan, a. g. m. , p. 114

<sup>145</sup>Moeller, a. g. e. , p. 89- 95, (d)

İlgili bilgi kullanımına ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>146</sup>

- Bilgi sistemleri zamanında, güncel, doğru, erişilebilir, korunaklı, kanıtlanabilen ve saklanan bilgiler üretmelidir.
- İletilen bilginin türü, miktarı ve değeri işletme amaçlarına ulaşılmasını desteklemelidir.
- Üst yönetim şirketin amaçlarını desteklemek için kullanılan bilginin güvenilirliğini sağlamak için veri yönetim programı kurmalıdır.
- Sürecin her aşamasında bilginin kalitesi muhafaza edilmelidir.

#### 1. 4. 4. 2. İç İletişim

İşletmenin diğer iç kontrol bileşenlerinin işleyişini desteklemek ve hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli bilginin işletme içi birim ve kişilere iletilmesi gereklidir.<sup>147</sup>

Bilginin tüm işletme boyunca dağılması iç iletişim aracılığıyla olur.<sup>148</sup> İç iletişim aracılığıyla personelin kontrol sorumluluklarını ciddiyetle yerine getirmelerini sağlayacak şekilde, üst yönetimden net mesajlar alması sağlanır. Bu süreçte personel kendi faaliyetleri ile diğer çalışanların çalışmaları arasında nasıl bağlantı kuracaklarını ve iç kontrol sistemi içindeki rollerini ve sorumluluklarını anlamalıdır.<sup>149</sup> Üst yönetim hedef kitleyi, bilginin özelliğini, zamanı, maliyeti ve yasal gereksinimleri düşünerek uygun iletişim metodunu seçmelidir. Seçilen normal kanallar çalışmadığında veya etkisiz olduğunda ise ayrı iletişim kanalları kurulmalıdır.<sup>150</sup>

İç iletişime ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>151</sup>

- Organizasyon içerisinde bilgilerin iletilmesine yönelik süreçler oluşturulmalıdır.
- İşletmenin amaçlarına ilişkin görev ve sorumlulukların yerine getirilebilmesi için yönetim ve yönetim kurulu arasında iletişim mevcut olmalıdır.

<sup>146</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 105

<sup>147</sup> Türedi- Gürbüz- Alıcı, **a. g. m.** s. 151

<sup>148</sup> Moeller, **a. g. e.** , p. 87, (d)

<sup>149</sup> İNTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi 2006, s. 34

<sup>150</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 116

<sup>151</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 116

### 1. 4. 4. 3. Dış İletişim

İşletme içinde sağlanan iletişim kadar, işletmenin menfaat sahipleriyle olan iletişimi de hedeflere ulaşılması bakımından önemlidir.<sup>152</sup> Hissedarlar, kurumsal ortaklar, müşteriler, tedarikçiler gibi farklı menfaat sahipleriyle sağlanacak etkin ve verimli bir iletişim, işletmenin hedeflerine ulaşmasında etkili olur. Dış iletişim iç kontrol faaliyetlerine etki edebilecek konularda işletme dışındaki ilgili kişi ve kurumlarla iletişim süreçlerinin oluşturulması ve sürdürülmesidir.<sup>153</sup> Dış iletişim, ilgili dış kaynaklardan bilginin gelmesini olanaklı kılmasının yanı sıra gereksinimlere ve beklentilere yanıt olarak ihtiyaç duyulan bilgiyi işletme dışındaki paydaşlarıyla da paylaşır.<sup>154</sup>

Bu süreçte menfaat sahipleriyle iletişime geçilmesinin ardından iç iletişimde olduğu gibi üst yönetim hedef kitleyi, bilginin özelliğini, zamanı, maliyeti ve yasal gereksinimleri düşünerek uygun iletişim metodunu seçmelidir. Seçilen normal kanallar çalışmadığında veya etkisiz olduğunda ise ayrı iletişim kanalları kurulmalıdır.

Dış iletişime ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>155</sup>

- Kurum dışındaki ilgili kişilere, anlamlı ve güncel bilgiler iletmek amacıyla süreçler oluşturulmalıdır.
- Müşterilerden, tedarikçilerden, düzenleyici otoritelerden, yönetim ve yönetim kuruluna anlamlı bilgiler sağlayan diğer kişilerden girdi almaya imkan sağlayacak açık iletişim kanalları oluşturmalıdır.
- Kurum dışındaki ilgili kişiler tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda elde edilen bilgiler yönetim kuruluna iletilmelidir.

### 1. 4. 5. İzleme Faaliyetleri

İşletmeler, gerek iç gerekse de dış faktörlerin etkisi nedeniyle değişimlerle karşı karşıyadırlar. Yeni müşteri talepleri, artan rekabet koşulları, yasal düzenlemeler, bilgi teknolojisindeki gelişmeler gibi çeşitli unsurlar işletmeleri, iş süreçlerini değiştirmeye veya yenilik yapmaya zorlamaktadır. Bu anlamda işletmenin bir parçası olan iç kontrol süreçlerinin

<sup>152</sup>Tüm- Memiş, a. g. e. s.148

<sup>153</sup>Türedi- Gürbüz- Alıcı, a. g. m. s. 151-152

<sup>154</sup>Moeller, a. g. e. , p. 87, (d)

<sup>155</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 123

etkin kalabilmesi için bu değişikliklere uyum göstermesi ve gelişmelere paralel olarak sürekli yenilenmesi gerekmektedir.<sup>156</sup> İç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum göstermesi gereken dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi gerekir.<sup>157</sup>

İzleme, iç kontrol sisteminin performansının, kalitesinin ve kontrollerin tasarımı ve işleyişinin gözden geçirilerek alınması gereken önlemlerin belirlenmesi sürecidir.<sup>158</sup> İzleme kontrollerin amaçlandığı şekilde çalışıp çalışmadığı ve koşullara göre gerekli değişikliklerin yapılıp yapılmadığı konularının incelenmesini içerir.<sup>159</sup>

COSO 2013' e göre izleme bileşeni aşağıda yer alan iki prensip etrafında şekillenir.

#### **1. 4. 5. 1. Sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler**

İşletme iç kontrol bileşenlerinin planlandığı şekilde işleyip işlemediğini tespit etmek için sürekli veya ayrı ( bağımsız) değerlendirmeler seçer , geliştirir ve uygular.<sup>160</sup>

İç kontrolün izlenmesi kurumun normal faaliyetleri içerisinde yapılıyorsa buna sürekli izleme adı verilir. Sürekli izleme organizasyon içinde faaliyetleri gerçekleştiren kişiler ile bu kişileri denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan izlemelerdir. Sürekli izlemeye kayıtlarla eldeki varlıkların karşılaştırılması, doğrulamalar, bilgisayar programlarıyla yürütülen kontrol yöntemleri örnek verilebilir.<sup>161</sup> Bağımsız izleme faaliyeti ise belli zamanlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan iç denetçiler, dış denetçiler veya danışmanlık firmaları tarafından yapılan izleme faaliyetlerini kapsar.<sup>162</sup>

Bu süreç yönetim sürekli izleme veya bağımsız izleme faaliyetleri arasında seçim yaparken iş süreçlerindeki değişimi düşünmesi ile başlar. Değerlemeler üzerinde temel anlayışı oluşturulduktan sonra, sürekli değerlemeler iş süreçleriyle bütünleştirilir ve değişen şartlara göre ayarlanırken, ayrı değerlemeler nesnel geribildirim sağlamak için periyodik

<sup>156</sup>Tüm- Memiş, **a. g. e.** s.148-149

<sup>157</sup>Akyel, **a. g. m.** , s. 88, (m)

<sup>158</sup> Uyar, **a. g. m.** , s. 51

<sup>159</sup> Demirbaş, **a. g. m.** , s. 172

<sup>160</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2013, p. 7

<sup>161</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.** s.148-149

<sup>162</sup> Akçakanat, **a. g. m.** , s. 42

olarak yapılır. Bu süreçte dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan biri değerlendirmeleri yapan değerlendiricilerin yeterli bilgiye sahip olmasıdır.<sup>163</sup>

Sürekli ve/ veya ayrı değerlendirmeler yapılmasına ilişkin üzerinde durulması gereken odak noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>164</sup>

- Yönetim, sürekli ve ayrı değerlendirmeleri seçerken ve geliştirirken iş ve iş süreçlerindeki değişim hızını düşünür.
- İç kontrol sisteminin tasarımı ve güncel durumu sürekli ve ayrı değerlendirmeler için dayanak olarak kullanılmalıdır.
- Yönetim, risklere bağlı olarak ayrı değerlendirmelerin sıklığını ve kapsamını değiştirmelidir.
- Yönetim iç kontrol sisteminin gözlemlenmesini desteklemek amacıyla teknolojiler kullanılmalıdır.

#### **1. 4. 5. 2. Eksikliklerin belirlenmesi**

İç kontrole ilişkin eksiklikler tanımlanır ve zamanında düzeltici önlemleri almaktan sorumlu kişilere bildirilir.<sup>165</sup> İç kontrol sistemi etkin bir şekilde işlemiyorsa eksikliklerin ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.<sup>166</sup>

Süreçte yönetim sürekli ve ayrı değerlendirmelerin sonuçlarını değerlendirip eksiklikleri belirler ve zamanında düzeltici önlemleri almaktan sorumlu kişilere iletir ve daha sonra yönetim eksikliklerin düzeltilip düzeltilmediğini kontrol eder.<sup>167</sup>

Eksikliklerin belirlenmesine ilişkin üzerinde durulması gereken önemli noktalar aşağıda maddeler halinde verilmiştir.<sup>168</sup>

- Yönetim işletmenin gözlemlene faaliyetleri ve diğer kaynaklarından kaynaklanan eksiklikleri periyodik olarak değerlendirmek için politika ve uygulamalar geliştirmelidir.
- Yönetim yapılan düzeltici eylemlerin durumunu gözden geçirmek için uygulamalar oluşturmalıdır.

<sup>163</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 142

<sup>164</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 133

<sup>165</sup>Martin- Sanders- Scalan, **a. g. m.** , p. 114

<sup>166</sup> Ganite Kurt- Tuğba Uçma, " COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri" , **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, 2013, s. 87

<sup>167</sup>COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 142

<sup>168</sup> COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012, p. 142



## İKİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 2. 1. İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

İç kontrolün artan önemine paralel olarak iç kontrol sistemlerine yönelik bir çok düzenleme yapılmıştır. Aşağıda iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan düzenlemeler Ulusal ve Uluslararası olmak üzere iki alt başlık halinde incelenecektir.

##### 2. 1. 1. Uluslararası Düzenlemeler

Bu bölümde iç kontrol alanında öne çıkan ve dünyada genel kabul görmüş modeller ve düzenlemeler ele alınacaktır. İç kontrol ile ilgili dünya genelinde yapılmış olan bu düzenlemeleri altı başlık altında toplayabiliriz.

##### 2. 1. 1. 1. Sarbanes Oxley yasası

Enron, Worldcom, AOL, Tyco International, Adelphia, Peregrine Systems gibi büyük firmalarda yaşanan bir dizi muhasebe skandalları ve oldukça büyük bir kamu muhasebe firması olan Arthur Andersen' da yaşanan olaylar<sup>169</sup> sonrasında yatırımcıların ABD piyasasına, şirketlere, finansal bilgilere ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsılmıştır.<sup>170</sup> Kaybedilen kamu güvenini geri kazanmak için 29 Temmuz 2002 tarihinde ABD'de aşağıda maddeler halinde verilen 11 ana başlık ve birçok alt başlıktan oluşan Sarbanes Oxley Yasası çıkarılmıştır.<sup>171</sup> Bu 11 ana başlık;

- Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu
- Denetçi bağımsızlığı
- Kurumsal sorumluluk
- Kapsamı genişletilen mali açıklamalar
- Analist çıkar çatışmaları

<sup>169</sup>Jeanette M. Franzel, "A Decade After Sarbanes-Oxley: The Need for Ongoing Vigilance, Monitoring, and Research", **Accounting Horizons**, Vol: 28, No: 4, 2014, p. 919

<sup>170</sup> Tamer Aksoy, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, 2005, ss. 153-154

<sup>171</sup>David Coderre, **Internal Audit: Efficiency Through Automation**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2009, p. 80

- Komisyonun kaynakları ve otoritesi
- Çalışmalar ve raporlar
- Kurum ve suçlunun hilelerdeki sorumluluğu
- Beyaz yakalıların suçları ile ilgili cezaların arttırılması
- Kurumsal Vergi Beyannameleri
- Kurumsal Suiistimal ve Sorumluluk.<sup>172</sup>

Bu kanunun temel amacı, finansal raporlamanın daha şeffaf olmasını sağlayarak finansal piyasalarda kaybedilen güvenin yeniden kazanılmasıdır.<sup>173</sup>

Sarbanes Oxley Yasanın temelinde yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde sadakat ve bağlılık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamak ve uygun davranmayanları ciddi bir şekilde cezalandırmak yer almaktadır. Yasada şirket yöneticileri ve çalışanları için oldukça ağır para ve hapis cezaları ön görülmüştür.<sup>174</sup>

İç kontrol sistemi ile ilgili düzenlemelere Sarbanes Oxley Yasasının 103, 301, 302 ve 404. maddelerinde yer verilmiştir. Yasanın 103. maddesinde, bağımsız denetim kuruluşları tarafından kullanılacak denetim, doğrulama ve kalite kontrol standartlarından bahsedilmektedir. 301 nolu maddede ise borsaya kayıtlı şirketlerin iç denetim komitesi oluşturmaları hüküm altına alınmıştır. "Finansal Raporlamada şirketin Sorumluluğu" başlıklı 302. maddede, şirketlerin aralarında genel müdürünün de bulunduğu üst düzey yöneticilerinin, çalışanların karıştıkları her türlü yolsuzluğu ve yanlış tasarrufları, nitelikleri ne olursa olsun, işletmenin iç denetim komitesine ve bağımsız denetimden sorumlu dış denetçilerine rapor etmeleri hüküm altına alınmıştır. Yasanın "Yönetim Tarafından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" başlıklı 404. maddede ise, bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların iç kontrol raporunu tasdik edecekleri belirtilmektedir.<sup>175</sup>

---

<sup>172</sup> <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>, 01.03.2015

<sup>173</sup> Stephen D. Willits- Curtis Nicholls, "Is the Sarbanes-Oxley Act Working? ", **CPA Journal**, April 2014, p. 38

<sup>174</sup> Hilmi Kırılıoğlu- Nermin Akyel, "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar" , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, Temmuz 2004, s. 31

<sup>175</sup> Akışık, **a. g. m.** , ss. 95- 96

## 2. 1. 1. 2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemeler

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) 1887 yılından bugüne kamu yararına hizmet veren 145 ülkede yaklaşık 400.000 üyesiyle muhasebe mesleğini temsil eden dünyanın en büyük meslek örgütüdür.<sup>176</sup>

AICPA' nın hedefi kamuya, işverene ve müşterilerine profesyonel bir tavırla hizmetlerini sunabilmeleri için üyelerine kaynak ve bilgi sağlamaktır. AICPA' nın sorumlulukları arasında denetçiler için ilke ve standartlar geliştirmek, üyelerine mesleki eğitim rehberlik materyalleri sağlamak, mesleğe giriş sınavlarını düzenlemek, derecelendirmek ve yetki belgesi vermek, üyelerini profesyonel teknik ve etik konularındaki standartlara uyumlarını sağlamak ve izlemek yer almaktadır.<sup>177</sup>

Diğer yandan muhasebe bilimini geliştirmek ve finansal eğitimi , etik iş davranış biçimini ve kültürel çeşitliliği destekleyerek kamuya fayda sağlamak amacını da güden AICPA<sup>178</sup> 1947 yılında genel kabul görmüş denetim standartlarını yayınlamıştır. Genel kabul görmüş denetim standartları, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere toplamda on standarttan oluşmaktadır.<sup>179</sup>

AICPA tarafından 1988 yılında “Finansal Tablolar Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması” isimli SAS-55 no.lu denetim standardını yayınlanmış. Bu standartta iç kontrol sisteminin unsurları kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol faaliyetleri olarak kabul edilmiştir. 1995 yılında 55 no.lu standart COSO raporuna uygun olarak revize edilmiş ve SAS-78 no.lu Denetim Standartları yayınlanmıştır.<sup>180</sup>

AICPA tarafından yayınlanan bir diğer standart ise SAS-115no.lu “Bir Denetimde Tanımlanan İç Kontrole İlişkili Hususların Bildirimi” başlıklı standarttır. Çoğunlukla iç kontrol sisteminin eksiklikleri üzerinde duran bu standart finansal tabloların denetimi esnasında işletmenin iç kontrolle ilişkili konularda rehberlik sağlar.<sup>181</sup>

<sup>176</sup><http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>, 01. 03. 2015

<sup>177</sup> <http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>, 01. 03. 2015

<sup>178</sup> AICPA 2013 Annual Report

<http://www.aicpa.org/About/Affiliates/AICPAFoundation/DownloadableDocuments/AICPA-FoundationAnnual-Report-2013.pdf>, 01. 03. 2015

<sup>179</sup> Uyar, a. g. m. , s. 41

<sup>180</sup> Murat Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi" , **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık 2003, s. 74

<sup>181</sup><http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00325.pdf>, 01. 03. 2015

### **2. 1. 1. 3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan düzenlemeler**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, kurumların hızlı bir şekilde büyümesi ve karmaşıklığının artması sonucu ortaya çıkan problemlere çözüm bulmak amacıyla 1941 yılında ABD' de kurulan küresel mesleki bir birliktir.<sup>182</sup> Dünya çapında 190 ülkede 180.000'den fazla üyesi olan IIA, iç denetim mesleğinin baş savunucularından biri olarak üyelerine aşağıdaki konularda hizmet vermektedir.<sup>183</sup>

- İç denetime ilişkin uluslararası standartların oluşturulması
- Küresel olarak kabul edilen sertifikasyonun tek sağlayıcısı
- Denetçilerin eğitimi ve mesleki gelişimlerine katkı sağlanması

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1978 yılında "İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" adlı rapor yayımlanmıştır. Bu raporda iç kontrol konusu geniş bir biçimde ele alınmıştır.<sup>184</sup>1983 yılında ise IIA, iç denetçilere iç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi konusunda kılavuz olması amacıyla "iç denetçi" adlı çalışmayı yayımlamıştır.<sup>185</sup>

### **2. 1. 1. 4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler**

Dünyada uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren ön önemli muhasebecilik meslek örgütlerinden birisi olan IFAC, 7 Ekim 1977 tarihinde Almanya' nın Münih kentindeki 11.Dünya Muhasebeciler Kongresinde kurulmuştur.<sup>186</sup>1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu üye ile faaliyetine başlayan IFAC, bugün dünya çapında 130 ülkeden 175 üyesi ile yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi bünyesinde bulundurmaktadır. IFAC muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik kurallar ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli standartlar geliştirilmesi, benimsenmesi ve bu standartların kullanımını desteklemek, üye kuruluşlar arasında ve diğer uluslararası kuruluşlar arasında koordinasyonu ve iş birliğini

<sup>182</sup><https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>, 01. 03. 2015

<sup>183</sup><https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/IIA%20Brochure.pdf>, 01. 03. 2015

<sup>184</sup> Cemal İbiş- Özgür Çatıkkaş, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış" , **Sayıstay Dergisi**, Sayı: 85, Nisan- Haziran 2012, s. 104

<sup>185</sup>Kalkinoğlu, a. g. m. , s. 72

<sup>186</sup> Mustafa A. Aysan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği" , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 40, Ekim2008, s. 47

olanaklı kılmak ve muhasebe mesleğinin uluslararası alanda sözcülüğünü yapmak amacı ile kurulmuştur.<sup>187</sup>

IFAC'ın iç kontrolle ilişkin düzenlemeleri 400 numaralı "Risk Değerlemesi ve İç Kontrol" standarttı başlığı altında açıklanmaktadır. Bu standarda göre denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirebilmek için, denetimini yapacağı işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmalıdır.<sup>188</sup>

IFAC tarafından yayımlanan bir diğer Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı 265 numaralı "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi" standardıdır.<sup>189</sup> Bu standart, denetim esnasında tespit edilen eksikliklerin hangilerinin denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi gerektiğini belirler.<sup>190</sup>

## **2. 1. 1. 5. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) tarafından yapılan düzenlemeler**

1953 yılında Küba'nın başkenti Havana'da gerçekleştirilen uluslararası kongrede 34 ülkenin katılımı ile kurulan INTOSAI, bugün 192 üyesi ile dünyadaki denetim alanında en etkin uluslararası örgütlerden bir tanesidir.<sup>191</sup>

Birleşmiş Milletler üyesi ülkelerin yüksek denetim kurumlarının oluşturduğu bir teşkilat olan INTOSAI, her üç yılda bir farklı ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında ve ilgili mali ve yönetsel konularda güncel gelişmelerin tartışılmasını ve kararlar alınmasını sağlayan bir forum oluşturmaktadır.<sup>192</sup> Bu kongrelerden biri 2001 yılında Seul'de düzenlenen 17. INTOSAI kongresidir. Bu kongrede 1992 yılında revize edilen denetim standartları rehberinin son gelişmeler ışığında ve COSO tarafından yayımlanan "İç kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu"na uyumlu şekilde güncellenmesine karar verilmiştir.<sup>193</sup>

<sup>187</sup> <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, 01. 03. 2015

<sup>188</sup> Adnan Dönmez- P. Başak Berberoğlu- Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", **Akdeniz İ. İ. B. F.Dergisi**, Sayı: 9, 2005, s. 61

<sup>189</sup> Steven Collings, **Interpretation and Application of International Standards on Auditing**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2011

<sup>190</sup> International Standart on Auditing 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>, p. 238, 02. 03. 2015

<sup>191</sup> <http://www.intosai.org/about-us.html>, 02. 03. 2015

<sup>192</sup> İhsan Çulhacı, "18. INTOSAI Kongresi Üzerine", **Sayıstay Dergisi**, Sayı: 56, Ocak- Mart 2005, s. 115

<sup>193</sup> INTOSAI GOV 9130 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector– Further Information on Entity Risk Management, [http://www.issai.org/media/13341/intosai\\_gov\\_9130\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf), p. 4, 02. 03. 2015

INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi, kamu sektörünün sosyal ve politik amaçlara odaklanması, kamu fonlarının ve bütçe döngüsünün önemi, kamuda başarı ölçümünün karışık olması ve oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi niteliksel özellikleri dikkate alarak "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" ni hazırlamıştır. Söz konusu rehber 2004 yılında Brüksel’de yapılan kongrede kabul edilmiştir.<sup>194</sup>

## 2. 1. 1. 6. Sponsor Organizasyonlar Komitesi ( COSO ) tarafından yapılan düzenlemeler

Amerika Birleşik Devletleri’nde 1970’li yılların sonu ve 1980’li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeni ile büyük çaplı iflas ve maddi zararlar ortaya çıkmıştır. Finansal raporlardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve meydana gelme olasılığını azaltmak amacı "Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu" kurulmuştur.<sup>195</sup> Komisyonun himayesinde iç kontrole yönelik çalışmalar yapılması amacı ile kısaca COSO olarak bilinen “Sponsor Organizasyonlar Komitesi” kurulmuştur. Komiteyi oluşturan örgütleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI)
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) olarak sıralayabiliriz.

COSO, kurumsal yönetim, iç kontrol ve işletme etiği ilkeleri aracılığı ile finansal raporlamanın kalitesini artırmayı hedeflemektedir.<sup>196</sup> Bu hedef doğrultusunda 1992 yılında “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve (Internal Control – Integrated Framework)” isimli bir rapor yayımlamıştır.<sup>197</sup> İç kontrol konusunda oldukça kapsamlı bir çerçeve sunan bu rapor tüm dünyada çok ilgi görmüş ve benimsenmiştir.

<sup>194</sup>İbiş- Özgür Çatıkkaş, a. g. e. , s. 109

<sup>195</sup> Zühal Korkmaz, **COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması**, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s. 29

<sup>196</sup>Gürhan Uysal, "COSO İç Kontrol Sistemi’nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve" , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 48, Ekim2010, s. 126

<sup>197</sup>Matthew Leitch, **Intelligent Internal Control and Risk Management**, Ashgate Publishing Group, 2008, p. 13

COSO, 2004 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve” çalışmasını yayımlamıştır. Bu çerçeve iç kontrolü, risk yönetimi ile daha da yakından ilişkilendirerek, iç kontrolü risk yönetiminin bir parçası olarak ele almıştır.<sup>198</sup>

COSO' nun iç kontrole yönelik olarak 2006 yılında küçük işletmeler için yayımladığı “Küçük Halka Açık Şirketler için Rehber” (Internal Control Over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies) ve 2009 yılında yayımladığı Guidance on Monitoring Internal Control Systems çalışmaları mevcuttur.<sup>199</sup>

COSO son olarak, 1992 yılından itibaren kabul gören ve yaygın bir kullanım alanına sahip olan İç kontrol – Bütünleşik Çerçevesini günün değişen koşullarına ve iş çevrelerindeki değişen taleplere yanıt olarak güncellemiştir.<sup>200</sup> Mayıs 2013' de yayımlanan yeni çerçeve çalışma ortamında ve iş çevrelerindeki değişikliklere adapte olmuş iç kontrol sistemlerini geliştirmeleri ve sürdürmeleri için organizasyonlara yardım etmeyi hedeflemektedir.<sup>201</sup> Bu bağlamda yeni çerçevede önemli değişiklikler mevcuttur.

## **2. 1. 2. Ulusal Düzenlemeler**

Ülkemizde de iç kontrolle ilgili çeşitli yasal düzenlemeler mevcuttur. İç kontrole ilişkin ülkemizde yapılmış olan bu düzenlemeleri genel olarak dörtbaşlık altında inceleyebiliriz.

### **2. 1. 2. 1. Yeni TTK kapsamında yapılan düzenlemeler**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 54 yıl ticari ve ekonomik yaşama ait hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenlemiştir. Zaman içerisinde uluslararası ekonomik ve ticari ilişkilerin gelişmesi neticesinde mevcut ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmış ve yaşanan gelişmeler doğrultusunda değiştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Uzun yıllar süren çalışmaların ardından 13.01.2011 tarihinde 6102 kanun numarası ile TBMM' de kabul edilerek 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan yeni Türk Ticaret Kanunu, 1 Temmuz 2012 itibariyle yürürlüğe girmiştir.

<sup>198</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 127

<sup>199</sup> <http://coso.org/aboutus.htm> 02. 03. 2015

<sup>200</sup> Jill M. D'Aquila- Robert Houmes, "COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks", **CPA Journal**, Vol: 84, May 2014, p. 54

<sup>201</sup> Diane J. Janvrin et all, "The Updated COSO Internal Control- Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research" , **Journal of Information Systems**, Vol: 26, Fall 2012, p. 190

Ülkemizde ticaret hayatının yasal zeminini oluşturan en önemli düzenlemelerden birisi olan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununda firmaların sahip olması gereken iç kontrol sistemleri konusunda açık bir düzenleme getirmemekle beraber iç kontrol sistemine yönelik zımnî de olsa bazı atıflarda bulunduğu söylenebilmektedir. Bu atıflar ilgili kanunun 366,375 ve 378. maddelerinde mevcuttur. Aşağıda bu maddelere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yönetim kurulu başlıklı ikinci bölümünde yer alan 366. maddesindeki “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir” hükmü ile kurumsal yönetim ilkelerinde denetim komitesi olarak ifade bulan denetim komitelerinin kurulması konusunda yönetim kuruluna yetki verilmiştir.<sup>202</sup> Ancak maddenin yazım dilinden yaptırım gücü olan bir amir hüküm niteliğinde olmadığı, bu komite ve komisyonların gerek görülmemesi halinde kurulmayabileceği yani ihtiyari olduğu anlaşılmaktadır.<sup>203</sup>

Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinin anlatıldığı kanunun 375. maddesinin (c) bendinde "Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması" ifadesi yer almaktadır. Şirket hangi büyüklükte olursa olsun, şirkette, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinim vardır. Bir bağımsız denetim kuruluşunun yüzlerce müşterisi vardır ve dolayısıyla her müşterisini her konuda yakından izleyemeyebilir. Bu sebeple bir anonim şirketin denetimi sadece bağımsız dış denetim kuruluşuna bırakılmamalı, iç denetim konusunda gerekli çalışmaları yapması sağlanmalıdır.<sup>204</sup>

Kanunun yönetim kurulu başlıklı ikinci bölümünde yer alan 378. maddesindeki riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin düzenleme ile ilgili hükümler şu şekilde sıralanmaktadır.

(1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için

<sup>202</sup> Yahya Arıkan, "Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 102, Kasım- Aralık 2010, s. 7

<sup>203</sup> TİDE, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş- Öneriler, Temmuz 2012, s. 9

<http://tide.org.tr/uploads/news/Yeni%20TTK%20ve%20C4%B0C3%A7%20Denetime%20ili%20C5%9Fkin%20d%20C3%BCzenlemelere%20hakk%20C4%B1nda%20g%20C3%B6r%20C3%BC%20C5%9F%20ve%20C3%B6neriler%20-%20T%20C4%B0DE%20-%20Temmuz%202012.pdf>

<sup>204</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.**, s. 178



gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

(2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.

Şirketin varlığını, gelişimini ve devamını güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup kanunun bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden bir tanesidir.<sup>205</sup> Bu madde ile ilgili gerekçe incelendiğinde, denetim komitesinden farklı olarak yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu sürekli uyanık tutmak, gerekli hallerde ilgili organlar tarafından anında etkili önlemlerin alınması amacıyla iç kontrol mekanizmasına gönderme yapıldığı sonucuna varılmaktadır.<sup>206</sup>

## **2. 1. 2. 2. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca yapılan düzenlemeler**

Rekabetin çok yoğun ve riskin oldukça yüksek olduğu bankacılık sektöründe, finansal krizler gibi karşılaşılabilecek olumsuz durumlara karşı güçlü durabilmek ve sürdürülebilir bir başarı elde edebilmek için etkin işleyen bir iç kontrol ve denetim sisteminin olması önemlidir. Bu anlamda 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve BDDK tarafından çıkarılan yönetmelikte iç kontrol ve iç denetimle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin bazılarını aşağıda şekilde sıralayabiliriz.

01 Kasım 2005 tarih ve 25983 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 23. maddesinde" İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin,uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır" hükmü yer almaktadır.

Kanunun İç Sistemler başlığı altındaki ikinci bölümdeki 29. maddesinde " Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını

<sup>205</sup> Arıkan, a. g. m. , s. 9

<sup>206</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 179

kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. " hükmü yer alırken 30. maddesinde " Bankalar, iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülür" hükmü yer almaktadır.

Kanunun bir diğer maddesi olan 67. maddesinde iç denetim, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerini kurulmaması veya bu sistemleri etkin ve yeterli bir şekilde işletilmemesi halinin tespiti durumunda kanunun ilgili maddelerinde öngörülen tedbirlerin ve önlemlerin derhal alınacağı hükme bağlanmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanununa dayanılarak BDDK tarafından hazırlanan "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik" 28 Haziran 2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin amacı, bankaların kuracakları iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerine ve bunların işleyişine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Bu yönetmelik içerdiği maddeler ile Türk bankacılık sektörüne önemli katkılar sağlamıştır.

## **2. 1. 2. 3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve dünyada kamu mali yönetim alanında ortaya çıkan yeni yaklaşımları Türk Kamu Mali Yönetimine adapte edebilmek amacıyla<sup>207</sup> 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 24. 12. 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin

---

<sup>207</sup>Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 161

muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir. Kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasıyla ilgili hükümler 5018 sayılı kanunun 55. ve 67. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunun 5. kısmında yer alan bu maddelerin arasında iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, koordinasyon kurulunun görevleri hüküm altına alınmıştır.<sup>208</sup>

Türkiye' de 5018 sayılı Kanunla mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır.<sup>209</sup> Yani ülkemizde kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine yönelik düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na aittir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Merkezi Uyumlaştırma Birimi tarafından kamu idarelerinde iç kontrol sisteminin oluşturulması için kamu iç kontrol standartları tebliğini yayımlanmıştır.<sup>210</sup> Kamu iç kontrol standartları; COSO, INTOSAI İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde belirlenmiştir. Bu standartlar tebliğde aşağıdaki şekilde belirlenmiş olup, söz konusu standartların gerçekleştirilmesi için 79 genel şart öngörülmüştür.<sup>211</sup> Söz konusu standartlar ana başlıklar itibarıyla aşağıdaki gibidir.

#### 1. 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

#### 2. Risk Değerlendirme Standartları

Standart: 5. Planlama ve Programlama

---

<sup>208</sup> 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete, <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>, 02. 03. 2015

<sup>209</sup> 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği**, 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm>

<sup>210</sup> Hami Örenay, "Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması" , **Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 1, Temmuz- Eylül 2010, s. 140

<sup>211</sup> Tüm- Memiş, **a. g. e.** , s. 170

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

### 3. 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

### 4. Bilgi ve İletişim Standartları

Standart: 13. Bilgi ve İletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

### 5. İzleme Standartları

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

Standart: 18. İç denetim

## 2. 1. 2. 4.Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol yapısına ilişkin temel SPK düzenlemesi 1996yılındaki Seri X, 16 no.lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ' e dayanmaktadır.<sup>212</sup>Bu tebliğin dünyada ortaya çıkan muhasebe ve denetim alanlarındaki skandallar nedeni ile oluşan sorunlara cevap veremez hale geldiği noktada Sermaye Piyasası Kurulu Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde Denetçi Bağımsızlığının Sağlanması İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği yayınlamıştır.<sup>213</sup> Seri:X, No:19 sayılı Tebliğ ile Sarbanes-Oxley

<sup>212</sup> Aksoy, a. g. m. , s. 72

<sup>213</sup> Adnan Dönmez- Aytan Ersoy, "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi" , **Bilig/ Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 36, Kış 2006, s. 73

Yasası karşılaştırıldığında, birçok noktada benzerlikler içerdiği ve deyim yerindeyse SOX' un Türkiye versiyonu' nu oluşturan bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür.<sup>214</sup>

SPK 2006 yılında da Seri X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ' i yayımlanmıştır. Bu tebliğde iç kontrol sistemi ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.<sup>215</sup>

İç denetim sistemi ve iç kontrol birimine ilişkin esasların ayrıntılı olarak belirlendiği bir diğer tebliğ, SPK tarafından hazırlanan Seri: V, No: 68 sayılı Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkındaki Tebliğdir.<sup>216</sup> 25168 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren bu tebliğ dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Tebliğ' in amacı, kapsamı, hukuki dayanağı ve tanımlar, ikinci bölümde iç denetime ilişkin esaslar, üçüncü bölümde teftiş birimine ilişkin esaslar ve son olarak dördüncü bölümde ise iç kontrol birimine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.<sup>217</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu' nun 11.10.2011 tarihinde yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” Seri:IV No:54 Ek Kısmı Bölüm II – Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık başlığı altında, iç kontrol sistemi ile bu sistemin sağlıklı olarak işleyip işlemediğine ilişkin yönetim kurulu beyanı ile bağımsız denetim kuruluşunun şirketin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşü faaliyet raporunda yer almalıdır” ifadesiyle iç kontrollerin gerekliliğine değinilmiştir.<sup>218</sup>

## 2. 2. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ İÇİN TEMEL İLKELER

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

- Görevlerin ayrımı
- Yetkilendirme
- Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzenininin var olması
- Fiziki koruma

<sup>214</sup> Aksoy, a. g. m. , s. 72

<sup>215</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri X, No:22, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>, 02. 03. 2015

<sup>216</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, **Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ**, Seri: V, No: 68, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=211&ct=f&action=displayfile>, 02. 03. 2015

<sup>217</sup> İzzet Gökhan Özbilgin, "Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi" , **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2010, s. 224

<sup>218</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 181

- Bağımsız mutabakat

### 2. 2. 1. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrımı ilkesi, bir kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli tarafından paylaşılmasını öngören bir ilkedir.<sup>219</sup>

Bu ilke doğrultusunda birey tek başına bir eylemi başlatma, ifa etme ve yaptığı eylemin uygunluğunun denetimini yapma sorumluluğuna sahip olmamalıdır.<sup>220</sup> Bir diğer ifadeyle bir işin baştan sona tüm aşamalarında sadece bir kişi sorumlu olmamalı, işletmenin büyüklüğü dikkate alınarak görevler hata ve yolsuzlukları en aza indirebilecek ve ortaya çıkartabilecek şekilde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır.<sup>221</sup> Çünkü bir işin baştan sona tüm aşamalarından sadece bir kişinin sorumlu tutulması, yapılabilecek hata sayısında artışa ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığının azalmasına yol açabilmektedir.

Görevlerin ayrımı ilkesinin amacı işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesi ve yapılmış olan hata ve hilelerin olabildiğince erken ortaya çıkarılmasıdır.<sup>222</sup> Bu amacı gerçekleştirebilmek için ise görevlerin ayrımı ilkesi uygulanırken dikkate alınması gereken üç temel ilke mevcuttur. Bunlar;

- Varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına aktarılması görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır. Varlıkları korumakla sorumlu olan kişinin aynı zamanda bu varlıklarla ilgili muhasebe kayıtlarını yapma sorumluluğuna sahip olması, kişisel kazanç için varlığı kullanıp sonrasında bu haksız kazancı örtbas etmek için muhasebe kayıtlarında bir takım düzeltmeler yapma riskini arttıracaktır.<sup>223</sup> Örneğin, bir kasiyer tahsilatını yaptığı satışın faturalarının işlenmesinden de sorumlu ise tahsil ettiği nakdi zimmetine geçirebilir ve müşterinin hesabında oynama yaparak haksız kazanç elde edebilir.

---

<sup>219</sup> Adnan Sevim- Mustafa Gül, "Elektronik İşletmelerde (e-işletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, Aralık 2012, s. 106

<sup>220</sup> Jayaram Kondabagil, **Risk Management in Electronic Banking: Concepts and Best Practices**, John Wiley & Sons, 2007, p. 84

<sup>221</sup> Bozkurt, a. g. e. , s. 127

<sup>222</sup> Güredin, a. g. e. , s. 179

<sup>223</sup> Alvin A Arens et all, **Auditing, Assurance Services and Ethics in Australia**, 9. Edition, Pearson Australia, 2013, p. 271

- Kıymet hareketine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunması görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır. Bu iki görevin sorumluluğun aynı kişide olması yolsuzluk ihtimalini arttıracaktır. Örneğin alış faturası ile ilgili ödemelerin yapılmasını onaylayan kişi hazırlanan ödeme çekini imza yetkisine de sahip olması durumunda, görevini kötüye kullanıp haksız kazanç elde edebilir.<sup>224</sup>
- Kayıt tutma sorumluluğunun operasyonel sorumluluktan ayrılmış olması gerekmektedir. Bir organizasyonda her bir bölümün ve departmanın kendi kayıtlarını tutma ve raporlamadan sorumlu tutulması durumunda performans sonuçlarını olduğundan daha yüksek gösterme eğilimi olabilir. Bu sebepten dolayı tarafsız bilgiyi garantilemek için kayıt tutma ayrı bir departmanın sorumluluğunda olmalıdır.<sup>225</sup>

### 2. 2. 2. Yetkilendirme

Etkili bir iç kontrol sistemi için en önemli ilkelerden birisi olan yetkilendirme ilkesine göre işletmeye dair her işlem mutlaka o iş için yetkilendirilmiş kişiler tarafından kurallara uygun bir şekilde yapılmalıdır. Kişiler yetkisi dahilinde olmayan işlemlere ulaşamamalı ve yetki sınırlarını aşan hali hazırda kaydedilmiş işlemleri değiştirme hakkına sahip olmamalıdır.<sup>226</sup> Her isteyen kişinin istediği işleme ulaşabilmesi hata ve hile riskini arttıracığı gibi, yapılan hata ve hilelerin kim tarafından yapıldığının tespit edilmesini de oldukça zorlaştıracaktır.

Yetkiler, genel veya özel olabilir. İşletmenin genel politikaları kapsamında yürütülen yetkiler genel yetki kapsamına girer. Genel yetkilere örnek olarak ürünlerin satışı esnasında sabit liste fiyatından satışın gerçekleştirilmesi, müşterinin belirlenen kredi limitine göre satış yapılması, stokların belirlenen seviyenin altına düşmesi durumunda sipariş verilmesi gibi eylemler gösterilebilir. İşletmenin genel politikası dışında yapılacak işlemler için gerekli olan yetki ise özel bir yetkidir. Özel yetkinin her işlem için yeniden alınması gerekir. Örneğin belirlenmiş bir tutarın üzerinde satış işlemi gerçekleştirilebilmek için alınan karar özel yetki kapsamında değerlendirilebilir.<sup>227</sup>

Neticede yetkiler genel yada özel olsun her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yetkileri dahilinde yapılmalıdır.

<sup>224</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. Baskı, Türkmen Kitapevi, Bursa, 2010, s. 330

<sup>225</sup> Alvin A Arens et all, **a. g. e.** , p. 272

<sup>226</sup> Larry E. Rittenberg- Bradley J. Schwieger- Karla M. Johnstone, **Auditing: A Business Risk Approach**, 8. Edition, South-Western, 2008, p. 209

<sup>227</sup> Arens- Elder- Beasley, **a. g. e.** , p. 299

### 2. 2. 3. Uygun Bir Belgeleme ve Kayıt Düzeni

Belgeleme işlemlerin ve olayların meydana geldiğinin kanıtıdır. Örneğin bir nakliye teslim belgesi malın teslim edildiğini gösterirken, satış faturası müşterinin satın aldığı malları gösterir.<sup>228</sup> Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinden takip edilir. Bu nedenle de kayıt işlemini gerçekleştiren kişi yaptığı her işlemi bir belgeye dayandırmalıdır.<sup>229</sup>

Güvenilir bir belgelemenin geliştirilmesi ve sağlanması için belgeler hazırlanırken dikkat edilmesi gereken bazı noktalar vardır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.<sup>230</sup>

- Belgeler kayıpların anlaşılabilmesi ve ileriki bir tarihte kullanılmak istenildiği zaman kolayca bulunabilmeleri için sıra numaralı olarak düzenlenmelidir.
- Belgeler işlemin meydana geldiği anda veya mümkün olan en yakın zamanda düzenlenmelidir.
- Belgeler basit ve anlaşılır olmalıdır.
- Belgeler gerçekleri yansıtmaya amacına yönelik olarak tasarlanmalıdır.

### 2. 2. 4. Fiziksel Koruma

Etkin bir iç kontrol için işletmeye ait olan varlıklar ve kayıtlar korunmalıdır. Eğer varlıklar korunmasız bırakılırsa çalınabilir. Kayıtlar yeterli bir şekilde korunmadığı takdirde çalınabilir, hasara uğrayabilir, değiştirebilir ve kaybedilebilir. Bu durum muhasebe süreçlerini ve işletme faaliyetlerini ciddi şekilde kesintiye uğratabilir.<sup>231</sup>

Nakit ve işle ilgili belgeler için yangına karşı korumalı kasalar, stoklar için kilitli depolar, alarmlar, özel alanlara girişlerde göz taraması ve parmak izi kontrolü gibi araçlar fiziksel korumaya yardımcı araçlardır.<sup>232</sup>

### 2. 2. 5. Bağımsız Mutabakat

Mutabakat farklı iki hesabı karşılaştırarak aralarındaki farkları tanımlayan bir iç kontrol prosedürüdür.<sup>233</sup> İç kontrol sistemi unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp

<sup>228</sup>Paul D. Kimmel- Jerry J. Weygand- Donald E. Kieso, **Financial Accounting: Tools for Business Decision Making**, 6. Edition, John Wiley & Sons, 2011, p. 341

<sup>229</sup>Sevim- Gül, **a. g. m.**, s. 106

<sup>230</sup>Rittenberg- Schwieger- Johnstone, **a. g. e.**, p. 210

<sup>231</sup>Alvin A Arens et all, **a. g. e.**, p. 274

<sup>232</sup>Kimmel- Weygand- Kieso, **a. g. e.**, p. 342



çalıştırılmadığını tespit etmek için bağımsız mutabakatların yapılması gerekmektedir.<sup>234</sup> Bağımsız mutabakat işlemini yapmaktan sorumlu olan kişi işleme konu olan verileri hazırlamaktan sorumlu kişilerden bağımsız olmalıdır.<sup>235</sup> Belirli aralıklarla ve ilgili kişilere önceden haber verilmeden yapılmalı ve sonucunda herhangi bir uyumsuzluk ile karşılaşılması durumunda yönetime bildirilmelidir.<sup>236</sup>

Eğer kişi başkası tarafından gözlemlendiğinden ve performansının değerlendirildiğinden haberdar olmazsa işlerini yaparken dikkatsiz davranabilir ve bu durum hata yapma ihtimalini artırır.<sup>237</sup> Buradan hareketle etkin bir iç kontrolün sağlanması için bağımsız mutabakat eyleminin yapılmasının önemlilik arz ettiğini söylenebilmektedir.

## **2. 3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **2. 3. 1. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği**

Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi denetimin kalitesini arttıracaktır. İç kontrol sisteminin etkinliği ne ölçüde artarsa, denetim riski de o ölçüde azalacaktır.<sup>238</sup>

İç kontrol bir süreç olduğu için, onun etkinliği herhangi bir süreçteki bir durum veya koşul olarak tespit edilebilir. Bir iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığının belirlenmesi, beş temel unsurun(kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme) varlığının değerlendirilmesinden ortaya çıkan ve bu unsurların etkinliğinin bir fonksiyonu olan sübjektif bir yargılamadır.<sup>239</sup> Bir diğer ifadeyle, iç kontrolün unsurları etkin bir iç kontrol sistemi için temel kriterdir. Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için bu unsurların tatminkar düzeyde olması gerekmektedir.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenebilmesi için, iç kontrol sistemini etkileyen faktörleri, iç kontrol sisteminin sınırlarını ve sorumlu kişilerin kim olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

---

<sup>233</sup> O'Regan, a. g. e. , p. 221

<sup>234</sup> Güredin, a. g. e. , s. 332, (y)

<sup>235</sup> Alvin A Arens et all, a. g. e. , p. 275

<sup>236</sup> Varsha Anapure- Mukund Anapure, **Auditing and Assurance**, 2. Edition, PHI Learning, 2009, p. 231

<sup>237</sup> Arens- Elder- Beasley, a. g. e. , p. 300

<sup>238</sup> Akışık, a. g. m. , s. 94.

<sup>239</sup> Münevver Yılandı, **İç Denetim: Türkiye' nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s. 38

### 2. 3. 1. 1. İç kontrol sistemini etkileyen faktörler

İç kontrol sistemi, gelişen ve değişen şartlardan etkilenen dinamik bir süreç olduğundan tüm işletmeler için tüm zamanlarda etkin ve etkili işleyen tek bir iç kontrol sisteminin düşünülmesi mümkün değildir. İç kontrol sistemi zaman içinde çeşitli faktörlere bağlı olarak sürekli gelişir. İç kontrol sistemini etkileyen söz konusu faktörler şunlardır;<sup>240</sup>

- İşletmenin büyüklüğü
- Kurumsal yönetim
- Riskler ve fırsatlar
- Yasal düzenlemeler
- İşletme kültürü
- Teknolojideki gelişmeler
- Hesap verebilirlik

Bu faktörlerden bazılarına daha yakından bakacak olursak;

İşletme büyüklüğünün iç kontrol sistemi üzerinde önemli bir etkisi vardır. Küçük işletmelerde yapılan işlem sayısının ve çalışan personel sayısının sınırlı olması nedeniyle gelişmiş bir kontrol sistemi çoğunlukla bulunmaktadır. Küçük işletmelerde genellikle işletmeyi ilgilendiren konular hakkındaki kararlar işletmede fiilen görev alan işletme sahibinin insiyatifindedir. İşletme büyüdükçe ve işlemler daha karmaşık hala geldikçe işletme sahibinin işletmenin bütün faaliyetleriyle doğrudan ilgilenme şansı azalacak ve etkin işleyen bir iç kontrol yapısının kurulmasına duyulan ihtiyaç artacaktır.<sup>241</sup> Büyük işletmelerde gelişmiş ve sağlıklı yürütülen iç kontrol sistemlerine olan ihtiyaç küçük işletmelere göre daha fazladır.

Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen işletmeler etkin çalışan bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyar. Kurumsal yönetim, belli amaçlarına ulaşmak amacıyla yapılan planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesin de menfaat gruplarının çıkarlarının, örgütsel amaçlara ne şekilde yansıtılacağı ve ne şekilde tatmin edilebileceği konularında iç kontrolden yararlanır.<sup>242</sup> İç kontrol sistemi kurumsal yönetim anlayışının sağlıklı ve verimli bir biçimde uygulanmasında doğrudan etkili bir

<sup>240</sup>Erdoğan, a. g. e. , ss. 31- 36, (f)

<sup>241</sup> Erdoğan, a. g. e. , s. 31, (f)

<sup>242</sup> Nedir Bu Kurumsal Yönetim? Deloitte Kurumsal Yönetim Serisi, s. 4

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Nedir%20bu%20kurumsal%20yonetim.pdf>

unsurdur. Bir diğ er ifadeyle kurumsal yönetim iç kontrol sisteminden güç alır.<sup>243</sup> İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı değ er kazandıkça etkin işleyen bir iç kontrol sistemine olan ihtiyacı artmaktadır.

İç kontrol sistemini etkileyen bir diğ er unsur teknolojiye meydana gelen değ işmelerdir. İç kontrol sistemi zamanla teknolojik gelişmelere paralel olarak birçok değ işikliğ e uğ ramıştır. Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için teknolojik gelişmeleri takip etmek önemlidir.

Yasal düzenlemelerdeki değ işim iç kontrol sistemini etkileyen bir diğ er unsurdur. İç kontrol sisteminin amaçlarından bir tanesi bilindiğ i gibi faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğ un sağ lanmasıdır. Dolayısı ile etkin bir iç kontrol sistemini sürdürmeyi hedefleyen işletmeler yasal düzenlemelerdeki değ işimi yakından takip etmeli ve değ işimlere uygun olarak gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

### **2. 3. 1. 2. İç kontrol sisteminin etkinliğ ini sınırlayan faktörler**

İç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlese işlesin bir işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmasında sadece makul düzeyde güvence sağ lar, mutlak güvence sağlayamaz.<sup>244</sup> Etkin bir iç kontrol sistemi tüm hedefleri gerçekleştirememekle birlikte hedeflerin gerçekleşmeme ihtimalini azaltır. Hedeflerin başarılması doğ rultusunda, yönetime kurum gelişimi veya yetersizliğ i hakkında bilgi verebilir. Ancak iç kontrol tek başına kötü yönetimi kendiliğ inden iyi bir yönetime dönüştüremez.<sup>245</sup> Bunun sebebi iç kontrol sisteminin yapısında mevcut olan sınırlamalardır.

İşletmelerin tümünde iç kontrol sisteminin etkinliğ ini sınırlayan ve iç kontrol sisteminin hedeflerine ulaşmasını kısıtlayıcı bazı faktörler vardır. İşletme yönetimi, iç kontrol sistemini değ erlemede sistemin kendisinde mevcut olan bu sınırlamaları göz önünde bulundurmalıdır.

Bu sınırlamalardan birincisi bir çok kontrol usul ve yönteminde mevcut olan insan faktörüdür.Çoğ u zaman kontrollerin etkinliğ i yönergeleri yanlış anlama, yargılama hataları,

---

<sup>243</sup> Selim Cengiz, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul' da Bir Araştırma" , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, Aralık 2013,ss. 424- 425

<sup>244</sup>Pehlivanlı, **a. g. e.** , s. 50

<sup>245</sup> İNTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi 2006, s. 11

dikkatsizlik, tecrübesizlik, önem vermemeye yorgunluk gibi nedenlerle önemli ölçüde zayıflamış olabilir.<sup>246</sup>

İnsan faktörü kaynaklı sınırlamaya neden olan faktörlerden bir tanesi çalışanlar arasında yapılan gizli anlaşmalar neticesinde görevlerin ayrımı ilkesini devre dışı bırakmalarıdır. İşletmede her ne kadar görevlerin ayrımı ilkesine uyulmuş olursa olsun çalışanlar arasında gizli anlaşmaların yapılması riski her zaman mevcuttur. Çalışanlar arasında yolsuzluk yapmak amacıyla yapılan bu gizli anlaşmalar iç kontrolün etkinliğini sınırlayacaktır.<sup>247</sup>

İnsan faktörü kaynaklı sınırlamaya neden olan bir diğer faktör ise yönetimin iç kontrol sistemine karşı olan tutumudur. Bazı durumlarda iç kontrol sistemi yönetim tarafından geçersiz kılınabilir veya etkinliği azaltılabilir. Örneğin bir yönetici işlemlerin gerçekteki durumunu yansıtmayan muhasebe kayıtlarını kaydetmesi için gereğinden çok düşük seviyede bir çalışanı işe alabilir. Bu durumda işe alınan çalışan işini kaybetme korkusuyla iç kontrol sisteminin ihlal edildiğini biliyor olsa dahi uygunsuz kayıtlama işlemini yapar.<sup>248</sup> Bu noktada vurgulanması gereken, eğer yönetim iç kontrol sistemine gerekli önemi vermiyorsa, yönetimin iç kontrol sistemine önem vermediğini bilen çalışanlar tarafından destek görmesi de muhtemel değildir.

Buradan hareketle, işletmede ne kadar ideal bir iç kontrol sistemi oluşturmuş olursa olsun sistemin etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır ve iç kontrol sistemleri ancak kontrolleri uygulayan ve yapan çalışanlar kadar etkin olabilmektedir.<sup>249</sup>

İç kontrol sisteminin etkinliğini sınırlayan bir diğer faktör ise koşullarda zamanla meydana gelen değişikliklere karşı kontrol önlemlerinin yetersiz kalması ve etkinliğini kaybetmesidir.<sup>250</sup> Örneğin teknolojik gelişmeler, kilit düzeydeki bir çalışanın istifası veya emekli olması, ekonomik alanda ve bilgi sistemlerindeki gelişmeler mevcut iç kontrol sisteminde değişiklik yapılmasını gerektirecektir.<sup>251</sup> İç kontrol sisteminin statik bir çevreden ziyade dinamik bir çevrede var olduğu bilinciyle, değişen koşullara paralel olarak esnek bir sistemin kurulması sistemin etkinliğini sınırlayan bu faktörü bir derece yumuşatacaktır.

---

<sup>246</sup> Kepekçi, a. g. e. , s. 70

<sup>247</sup> Messier- Glover- Prawitt, a. g. e. , p. 209

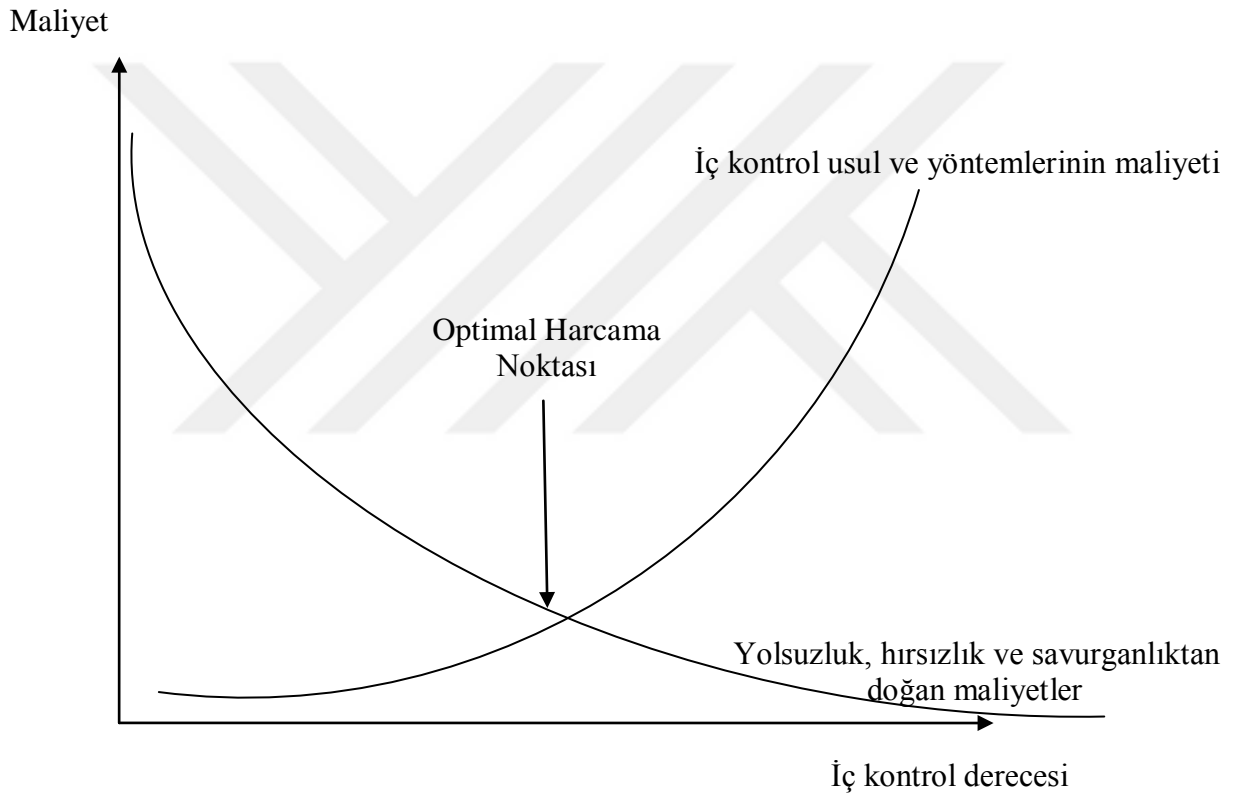
<sup>248</sup> Messier- Glover- Prawitt, a. g. e. , p. 208- 209

<sup>249</sup> Arens- Elder- Beasley, a. g. e. , p. 291

<sup>250</sup> Güredin, a. g. e. , s. 323 (y)

<sup>251</sup> Beliz Korkut, **Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi**, TCMB Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara 2004, s. 13

İç kontrol sisteminin etkinliğini sınırlayan faktörlerden bahsederken dikkat etmemiz gereken unsurlardan bir tanesi de maliyettir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalışmasında işletmenin katlandığı kayıp ve harcamalar iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturur. İşletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar. İç kontrol sisteminin tanımında belirtilen amaçlara ulaşılmasında başarısızlık olasılığının azaltılmasıyla tasarruf edilen maliyetler ise iç kontrol sisteminin yarattığı faydadır.<sup>252</sup> İç kontrol sisteminin maliyeti hiçbir zaman sistemden elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır.<sup>253</sup> Bu durum fayda- maliyet analizi çerçevesinde etüt edilmesi gereken bir durumdur. Fayda- maliyet ilişkisi aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.<sup>254</sup>



Şekil 2. 1: İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Şekil 2. 1' de görüldüğü üzere, iç kontrol ile tasarruf edilen ve katlanılan maliyetlerin kesiştiği noktaya kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına devam edilmelidir. Çünkü bu noktaya kadar iç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti, bunların sağladığı faydadan düşüktür. Kesişme noktasından sonra ise sisteme eklenen her bir kontrol usul ve yönteminin

<sup>252</sup>Korkut, a. g. e. , s. 12

<sup>253</sup>Halim Akbulut, "Sağlık İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi: Karabük İlindeki Hastaneler Üzerine Bir Araştırma" , **Mali Ufuklar Dergisi**, Sayı: 14, Ocak- Haziran 2011, s. 14

<sup>254</sup> Kepekçi, a. g. e. , s. 69

maliyeti bunların faydasını aşmaktadır ve giderek eklenen iç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti ile faydası arasındaki fark büyümektedir. Kesişme noktası, iç kontrol için yapılacak harcamaların en uygun noktasıdır.

Risk hiçbir zaman tamamen ortadan kaldırılamayacak bir unsur olduğu için, iç kontrol sisteminin etkinliği açısından baktığımızda her zaman var olan bir sınırlamadır. Etkin bir iç kontrol sistemi için işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini önceden belirlemeli ve bunlarla ilgili ortaya çıkabilecek zararları minimize etmeye yönelik iç kontrol sistemini kurmalıdır.<sup>255</sup>

### **2. 3. 1. 3. İç kontrol sisteminde sorumluluk**

Bir süreç olarak tasarlanması gereken iç kontrol bir çok paydaş tarafından yürütülür. Bu nedenle süreçteki bu paydaşların rol ve sorumluluklarının bilinmesi önem arz eder. Bu rol ve sorumluluklar aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

#### **2. 3. 1. 3. 1. Yönetimin sorumluluğu**

Bir işletmedeki iç kontrol sisteminin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi sorumluluğu yönetime aittir.<sup>256</sup> Yönetimin desteği olmadan bir iç kontrol sistemi tesis edilemez veya iyileştirilemez.<sup>257</sup>

İç kontrol sistemi kurulduktan sonra, sistemin fonksiyonlarını belirlediği şekliyle yerine getirip getirmediğini görmek<sup>258</sup> ve faaliyet koşullarındaki değişimler sonucunda aksaklıkların meydana gelmemesi için iç kontrol sistemi, yönetim tarafından sürekli gözden geçirilmelidir.<sup>259</sup>

#### **2. 3. 1. 3. 2. İç denetçinin sorumluluğu**

İç denetçiler, işletme içerisinde var olan sistemin güçlü ve zayıf yönlerine yönelik görüşlerini düzenli olarak yönetime raporlayarak sistemin etkin bir şekilde işlemesine katkıda

---

<sup>255</sup>Zeynep Hatunoğlu- Nurettin Koca- Mustafa Kılıç, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması" , **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, 2012, s. 175

<sup>256</sup>Güredin, **a. g. e.** , s. 322, (y)

<sup>257</sup>Kadir Dabbaoğlu, "İç Kontrol Sistemi" , **Journal of Qafqaz University**, Cilt: 1, Sayı: 26, 2009, s. 110

<sup>258</sup>Kepekçi, **a. g. e.** , ss. 69- 70

<sup>259</sup>Güredin, **a. g. e.** , s. 323, (y)

bulunmaktadırlar.<sup>260</sup> İç kontrol sisteminin incelenmesi ve geliştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunmakta direkt sorumlu olan iç denetçilerin sorumlulukları İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan 2120 nolu standartta açıkça tanımlanmıştır. Bu standarda göre, iç denetim eylemi organizasyondaki kurumsal, faaliyetler ve bilgi sistemleri üzerindeki kontrollerin uygunluğu ve etkinliğini değerlendirmektedir. Bu faaliyetler aşağıdaki maddeleri kapsar.

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi
- Varlıkların korunmasıyla ilgili kontrollerin incelenmesi
- Yasalara, yönetmeliklere ve anlaşmalara uygunlukla ilgili kontrollerin incelenmesi.<sup>261</sup>

İç denetçilerin işletmelerde iç kontrol sistemi oluşturmak gibi bir sorumlulukları yoktur. İç denetçiler iç kontrol sistemini inceleyerek ve değerleyerek yönetimin iç kontrol sistemi üzerindeki sorumluluklarını gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini belirler.

### **2. 3. 1. 3. Diğer personel**

İşletme içinde yer alan her personel belirli derecelerde iç kontrolden sorumlu olup, bu sorumluluklarının iş tanımlarında açık ve kesin bir şekilde yer alması gerekir. Hemen hemen tüm personel iç kontrol sisteminde kullanılan bilgileri üretirler veya etkin kontroller için ihtiyaç duyulan diğer eylemleri yaparlar.<sup>262</sup> Ayrıca tüm personel faaliyetler sırasında ahlak, yasa veya politikalara uygun olmayan davranışları aşağıdan yukarı iletmekle sorumludur.<sup>263</sup> Bunu yaparken personel yönetim tarafından korunmalı ve desteklenmelidir.

### **2. 3. 2. İç Kontrol Sisteminin Değerlemesi**

Çalışma alanı standartlarından ikincisi olan "İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi" standardı denetçiden çalışmalarına bir dayanak noktası olması amacıyla denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirip bir değerlendirme yapmasını öngörmektedir.<sup>264</sup>

Bağımsız denetçi, mali tabloları denetlerken iç kontrol sistemini başlıca iki amaca ulaşmak için inceler ve değerlendirir. Bunlardan ilki denetim çalışmalarını planlamaktır. İç

<sup>260</sup> Tüm- Memiş, a. g. e. , s. 115

<sup>261</sup> Yılancı, a. g. e. , s. 37

<sup>262</sup> Gürdoğan Yurtsever, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, 2. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2010, s. 35

<sup>263</sup> Yılancı, a. g. e. , s. 38

<sup>264</sup> Erkan Çalgan ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 113, 2008, s. 40

kontrol sisteminin etkinliği, denetimin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkiler.<sup>265</sup> İşletmelerde yapılacak olan denetimlerin başarıya ulaşabilmesi için, işletme iç kontrol sisteminin güvenli bir yapıya sahip olması oldukça önemlidir. Denetçinin hazırlayacağı denetim programının kapsamı büyük ölçüde müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine veya zayıflığına bağlıdır. Denetim çalışmalarının kapsamı ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında ters bir ilişki vardır. İşletmedeki iç kontrol sistemi ne kadar etkinse denetçinin güveni de o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim çalışmalarının kapsamını daraltacaktır.<sup>266</sup> Ancak iç kontrol sistemi zayıf veya yetersiz ise denetçinin sistemdeki hata ve hile beklentisi artacağı için denetim çalışmalarının kapsamını geniş tutacaktır. İkincisi ise, yapılan değerlendirmeler sonucunda elde edilen bulgular ışığında iç kontrol yapısı hakkında yönetime bilgi vermek ve önerilerde bulunmaktır. Şöyle ki denetçi iç kontrol sistemini incelerken ve değerlendirirken sistemin zayıf noktalarını tespit eder. Tespit ettiği bu zayıflıkları mesleki bilgi ve tecrübesine dayanarak değerlendirdikten sonra bu zayıflıkların giderilmesi ve mevcut sistemin daha etkin çalışması için denetlenen işletmenin yönetimine bazı tavsiyelerde bulunabilir.<sup>267</sup>

### **2. 3. 2. 1. İç kontrol sistemini değerlemede uygulanan yaklaşımlar**

İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Bir işletmenin iç kontrolleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

- Mali tablolara göre bölümlendirme
- Departmanlara göre bölümlendirme
- İşletme fonksiyonlarına göre bölümlendirme
- Akımlara göre bölümlendirme

İç kontrol sisteminin değerlemesinde denetçi işletmenin özelliklerini de dikkate alarak kendisi için en uygun yaklaşımı seçer. Bu yaklaşımlar aşağıda açıklanmıştır.

#### **2. 3. 2. 1. 1. Mali tablolara göre bölümlendirme**

Bu yaklaşımda iç kontroller, bilanço ve gelir tablosundaki sınıflandırma esasına göre bölümlere ayrılır ve incelenir. Örneğin, kasa, alacaklar, stoklar, sabit kıymetler vb. gibi ilgili

<sup>265</sup> Bozkurt, a. g. e. , s. 129

<sup>266</sup> Güredin, a. g. e. , s. 46, (y)

<sup>267</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Mart 1995, s. 66



muhasebe kontrolleri ayrı ayrı ele alınır. Bu yaklaşım daha basit bir kontrol yapısına sahip olan küçük işletmelerin denetimi için daha uygundur.<sup>268</sup>

### **2. 3. 2. 1. 2. Departmanlara göre bölümlendirme**

Bu yaklaşımda iç kontroller işletmenin kısım, bölüm veya şubelerine göre bölümlendirilir. Her bölümdeki iç kontroller bir bütün olarak incelenir ve değerlendirilir. Bir şubedeki tüm iç kontrollerin incelenmesi bu yaklaşıma örnek gösterilebilir.<sup>269</sup>

### **2. 3. 2. 1. 3. İşletme fonksiyonlarına göre bölümlendirme**

Bu yaklaşımda iç kontroller herhangi bir fonksiyonu başından sonuna kadar inceler ve değerlendirir. Örneğin, satış fonksiyonu ile ilgili iç kontrollerin incelenmesinde müşteriden siparişin alınması, kredinin açılması, malın sevki, faturanın düzenlenmesi ve kayıtların yapılmasına kadar tüm işlemler incelenir. İncelemenin sonunda satış fonksiyonuyla ilgili bir kanaate ulaşılmış olur.<sup>270</sup>

### **2. 3. 2. 1. 4. Akımlara göre bölümlendirme**

Bu yaklaşımda birbiri ile doğrudan ilişki içinde olan faaliyetler birlikte incelenir değerlendirilir. Muhasebe sistemi karşılıklı ilişki içinde olan bir çok akımın birleşimi olduğu için bazı hesaplar ve işlemler birden fazla akımda yer alabilir. Örneğin kasa hesabının her işlem grubunda yer alması muhtemeldir. Birden fazla akımda yer alan faaliyetler en yoğun oldukları akımda incelenir ve değerlendirilir. Örneğin kasa girişleri ile ilgili işlemler gelir akımında, çıkışları ile ilgili işlemler harcama akımında incelenir ve değerlendirilir.<sup>271</sup>

Akımlar işletmeden işletmeye değişmekle beraber genel olarak geçerli olabilecek beş akım aşağıdaki gibidir.<sup>272</sup>

- Hasılat (Gelir) Akımı: Mal ve hizmet siparişlerin alınması ve kabulü, malların sevki, hizmetin verilmesi, alıcıya kredi tanınması, nakdin tahsil edilmesi, tahsilatla ilgili tüm faaliyetler, faturalama, satış hasılatı, komisyonlar, kefalet, şüpheli alacaklar, iade

---

<sup>268</sup> Uzay, a. g. e. , s. 75

<sup>269</sup> Gürbüz, a. g. e. , s. 67

<sup>270</sup> Gürbüz, a. g. e. , s. 67

<sup>271</sup> Uzay, a. g. e. , s. 71

<sup>272</sup> Güredin, a. g. e. , s. 184, (z)

alınan mallar ve diğer düzeltmelerle ilgili işlemler bu akımın kapsamında değerlendirilir.

- **Harcama (Gider) Akımı:** Satın alma, tahakkuk ve nakit ödemeleri işlevlerine ayrılabilir. Satın almanın kapsamında varlıklar, hizmetler ve mallara ait satın alma isteğinin yapılması, pazar araştırması ile ilgili bilgilerin toplanması, siparişin verilmesi, muayene ve teslim alma, satıcılara ticari borçlar, nakit ıskontoları, alış iadeleri ile ilgili işlemler yer alır. Tahakkuk, iş görenlerin işe alınması, ücretlerinin ve sosyal haklarının belirlenmesi, işe devamın ve çalışılan saatlerin izlenmesi ile ilgili işlemleri içerir. Ödemeler ise, ödeme belgelerinin ve çekin hazırlanması, imzalanması, keşidenin yapılması ile ilgili işlemleri kapsar.
- **Üretim Akımı:** Bu akım üretim planlaması ve kontrolü, stok planlaması ve kontrolü, maliyet muhasebesi ile ilgili işlemlerini kapsar.
- **Finansman Akımı:** Bu akım sermaye arttırımı veya azaltılması, kar paylarının ödenmesi, borçların yönetimi, yatırımların yönetimi gibi konuları kapsar.
- **Dış Finansal Raporlama Akımı:** Yevmiye ve büyük defter kayıtlarının yapılması, izlenecek muhasebe politikalarının ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin belirlenmesi, finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan bilgilerin toplanması, özetlenmesi ve konsolidasyonu, finansal tabloların ve diğer raporların hazırlanması ve gözden geçirilmesi işlemlerini kapsar.

### **2. 3. 2. 2. İç kontrol sistemini değerlendirme aşamaları**

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi genellikle dört aşamada gerçekleştirilir. Dört temel aşama genel olarak tüm değerlendirme işlemlerinde denetçi tarafından izlenir. Ancak işletmenin büyüklüğüne, iç kontrol sisteminin yapısına ve işlem miktarına göre aşamaların kapsamı değişebilir.

- Sistemin tanınması
- Sistemin ön değerlendirmesi
- Sistemin uygulamadaki etkinliğini test etme
- Sistemin son değerlendirmesi

Bu aşamalar aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

### 2. 3. 2. 2. 1. İç kontrol sisteminin tanınması

İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde ilk aşama iç kontrol sistemini tanımaktır. Bu aşamada iç kontrol sistemi değerlendirilecek olan şirket hakkındaki bilgilerin toplanmasının yanı sıra iç kontrol unsurlarının da tanınması gerekmektedir. Bu bağlamda öncelikle şirketin kontrol ortamı iyi tanınmalıdır. İç kontrol sisteminin temelini oluşturan kontrol ortamının iyi tanınması uygun bir denetim planlanması için önem arz eder. Bunun nedeni güçlü bir kontrol ortamının etkin bir iç kontrol sistemi için temel kriterlerden biri olmasıdır. Kontrol ortamını tanımının yanı sıra işletmenin risk değerlendirme sürecine de hakim olmalıyız. Yani yönetimin riskleri nasıl tanımladığını, ortaya çıkma ihtimallerini nasıl değerlendirdiğini ve bu risklere karşı uygun çözümlerin belirlenmesi esnasında nelere dikkat ettiğini bilmeliyiz. Ayrıca her işletme yönetiminin karşılaştığı risklere yanıt verme biçimleri farklılık gösterir. Yüksek hata riski olan işlemlere ilişkin olarak iç kontrol sistemi değerlendirilecek olan şirket yönetimin hangi kontrol faaliyetlerine başvuracağını bilmemiz önemlidir. Bütün bunların yanı sıra yönetimin kullandığı bilginin kalitesi ve bu bilginin hem içerdeki hem de dışarıdaki paydaşlara aktarımını sağlayan iletişim kanallarını tanımalıyız. Son olarak yönetimin dinamik bir süreç olan iç kontrol yapısını izlerken hangi faaliyetlerde bulunduğunu bilmeliyiz. Bu unsurlara birinci bölümde ayrıntılı bir biçimde yer verildiği için burada kısaca açıklanmıştır.

İç kontrol sisteminin tanınmasında çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanılır. Bu bilgi kaynakları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.<sup>273</sup>

- İşletmenin örgüt şeması
- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- İşletme yönetimi tarafından yayınlanan genelge ve yönetmelikler
- İş tanımları
- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programları
- Muhasebe çalışmalarının gözlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi
- İşletmenin büro ve tesislerinin gezilmesi
- Önceki yıllara ait denetim raporu, çalışma kağıtları ve iç kontrol raporlarının incelenmesi
- Çeşitli yayınlar, araştırma ve istatistikler.

<sup>273</sup>Tamer Aksoy, "Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Önerisi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 73, 2005, s. 175

Yukarıda sıralanan bilgi kaynaklarından iç kontrol yapısı hakkında elde edilen bilgiyi belgelemek amacıyla not alma, akış şemaları ve anket yöntemlerini birlikte veya sadece birini kullanır. Bu yöntemler aşağıda açıklanmaktadır.

### **2. 3. 2. 2. 1. 1. Not Alma Yöntemi**

Not alma yöntemi, denetçinin iç kontrol yapısı hakkında çeşitli bilgi kaynaklarından edindiği bilgileri yazılı notlar haline getirmesidir. Not alma yöntemi daha çok küçük işletmelerde kullanılan ve genelde diğer yöntemlere yardımcı nitelikte kullanılan bir yöntemdir. Kullanımı basit olmakla birlikte, işletme yapısındaki her unsurun not biçimine dönüştürülmesi zordur.<sup>274</sup>

Bu yöntemde tüm sistemler sözlü olarak ifade edilebildiği için, not almanın en önemli avantajı esnekliktir. Ancak bu tekniğin başarısı denetçinin yazım tekniğine bağlıdır. Yani tekniğin etkin olarak uygulanması, denetçinin gözlem ve düşüncelerini iyi bir Türkçe ile düzgün bir biçimde yazıya aktarma yeteneğine bağlıdır.<sup>275</sup> Zayıf bir yazım kabiliyeti yapının yanlış anlaşılmasına neden olabilmektedir. Bu da uygun olmayan uygunluk testlerinin düzenlenmesiyle sonuçlanabilmektedir.

### **2. 3. 2. 2. 1. 2. Akış Semaları Yöntemi**

Akış şemaları yöntemi, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir. Bu yöntem aracılığıyla işletmede sistemin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir. İşletmedeki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir biçimde ortaya konulur. Böylece denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktalarını ortaya çıkartabilir. Örneğin, işletmeye bir sipariş emri geldiği andan itibaren nelerin yapıldığı, satış işleminin hangi aşamalardan geçtiği, düzenlenen belgelerin hangi bölümlere gittiği, işin başından sonuna kadar semboller yardımıyla izlenebilir.<sup>276</sup>

Bu yöntemin diğer yöntemlere göre bazı dezavantajları vardır. Bunlardan ilki, akış şemalarını hazırlama esnasında diğer yöntemlere oranla daha yüksek düzeyde bilgi ve eğitim

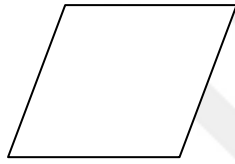
<sup>274</sup> Bozkurt, a. g. e. , ss. 139- 140

<sup>275</sup> Güredin, a. g. e. , s. 190,(z)

<sup>276</sup> Bozkurt, a. g. e. , s. 140

gerektirmesidir.<sup>277</sup> İkincisi, hazırlanma süresi diğer yöntemlere göre daha uzun bir zaman alır<sup>278</sup> ve her işletme için ayrı akış şemaları hazırlanması nedeniyle maliyeti de yüksektir.<sup>279</sup> Bunların dışında sistemdeki tüm ilişkileri şekle dönüştürmek de olanaklı olmayabilir.<sup>280</sup> Diğer bir dezavantajı ise kullanımı esnasında karşımıza çıkar. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak, mesela anket formunda hayır cevapları bize sistemin zayıflıkları konusunda yol gösterirken akış şemasında bu zayıflıkları anlamak tamamen denetçinin bilgi ve tecrübesine bağlıdır. Yöntemle ilgili bu dezavantajları avantaja dönüştürmek mümkündür.

Akış şemaları yönteminde çeşitli semboller kullanılır. Bu semboller ve açıklamaları Şekil- 2. 2' de gösterilmiştir.<sup>281</sup>



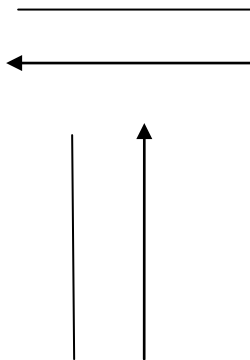
#### GİRDİ/ ÇIKTI

Giren veya çıkan bilgiyi gösterir. Bir belgenin sisteme ilk girişi halinde belgeyi simgeleyen şekil yerinde kullanılabilir.



#### İŞLEM

Bilginin işlenmesinde bilginin değerini, şeklini veya yerini değiştiren adımları ifade eder.



#### İŞLEM AKIŞ YÖNLERİ

İşlemin yönünü gösterir. Normal olarak soldan sağa ve yukarıdan aşağıya olan yönleri ifade ederler. Bunun dışındaki ters yönlerin gösterilmesi halinde ok işaretinin kullanılması zorunludur.

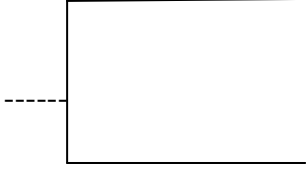
<sup>277</sup>Münevver Yılandıcı- Birol Yıldız- Murat Kiracı, **Muhasebe Denetimi**, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, No: 1444, Eskişehir, Mayıs 2012, s. 93

<sup>278</sup>Güredin, **a. g. e.** , s. 338, (y)

<sup>279</sup>Gürbüz, **a. g. e.** , s. 72

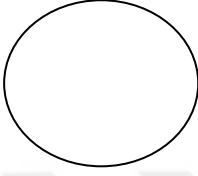
<sup>280</sup>Kaval, **a. g. e.** , s. 141

<sup>281</sup>Güredin, **a. g. e.** , ss. 340- 341, (y)



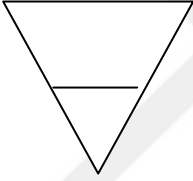
#### AÇIKLAMA

Gerekli açıklamaları yapmak için kullanılır. Bir sembole veya bir akış yönüne bağlanabilir.



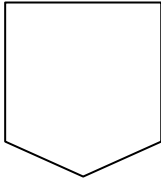
#### BAĞLAYICI

Akış diyagramında aynı sahife üzerinde şemanın bir bölümünden diğerine geçişleri (giriş ve çıkışları) gösterir. Bu giriş ve çıkışları belli etmek için sembolün içine harf



#### DOSYA SAKLAMA

Bilgi veya belgelerin herhangi bir şekilde depolanması. Depolama türü sembolün içinde gösterilebilir.



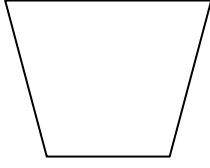
#### SAHİFELER ARASI BAĞLAYICI

Aynı akış diyagramının sayfeleri arasındaki geçişleri (giriş- çıkışları) gösterir. Giriş- çıkış noktaları sembolün içine konulan harf veya sahife numarası ile belli edilir.



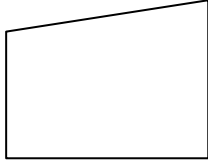
#### BELGE

Çeşitli türde rapor ve bilgilerin kayıtlanmış olduğu yazılı belgeler.



### EL İLE YAPILAN İŞLER

Çeşitli türde bilgilerin mekanik araçlardan yararlanılmadan el ile işleme tabi tutulması.



### BAĞLI KLAVYE (EL GİRİŞİ)

Düğmeye basma, tuşa basma, çevirme gibi işlemler uygulanarak mekanik aygıta el ile giriş yapmak.



### DELİKLİ KAĞIT ŞERİT

Kağıt şerit şeklindeki giriş çıkış işlevi.

Şekil 2. 2: Akış Diyagramı Sembolleri

## 2. 3. 2. 2. 1. 3. Anket Yöntemi

Anket yöntemi iç kontrol sistemi hakkında en yaygın bilgi elde etme yöntemi olarak kullanılmaktadır. Anket formu, işletmenin iç kontrol sistemini her açıdan kapsayan kapsamlı bir soru listesinden oluşur. Sorular genellikle “evet” veya “hayır” cevapları alınacak şekilde düzenlenir. “Hayır” yanıtı iç kontrol sistemindeki zayıflıkları gösterirken "evet" yanıtı ise iç kontrol sisteminin tatmin edici olduğunu gösterir.<sup>282</sup> Sorular, işletmenin iç kontrol politikaları ve prosedürleriyle ulaşılabilecek çeşitli iç kontrol amaçlarına yöneliktir. Kontrol amaçları üzerinde durulmasının nedeni, kontrol amaçlarını içeren soruların amacının gerektiği şekilde anlaşılmasını sağlamak ve kontrol amaçlarına ulaşmak için işletme tarafından kullanılmakta olan kontrol prosedürlerini tanımadır.<sup>283</sup>

Bu yöntemi kullanan denetçiler standart anket formlarından yararlanabildikleri gibi kendileri de anket formları geliştirebilirler. Standart anket formların sakıncası esneklikten

<sup>282</sup>S. K. Basu, **Fundamentals of Auditing**, 1. Edition, Pearson, 2009

<sup>283</sup> Kepekçi, **a. g. e.**, s. 93

yoksun olmalarıdır. Standart formlar, kapsam bakımından oldukça ayrıntılı oldukları için işletmeye uygulanamayacak soruların ayıklanması gerekir.<sup>284</sup> Eğer denetçi kendi anket formu geliştirme yolunu seçmiş ise o zaman dikkat edilmesi gereken nokta, soruların telkin edici ve yönlendirici olmaması, somut olaylara net yanıtlar arar nitelikte olmasıdır.<sup>285</sup>

Anketlerin geniş kapsamlı olmaları, uygulamalarının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi ve diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanmaları yöntemin avantajlarını oluştururken, denetçinin iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanlarını ortaya çıkarmak amacıyla çok sayıda soru sormasının gerekebilmesi, sorulara verilen cevapların aşırı programlanmış olup asıl olan kişisel yargının kaybolma ihtimali ise dezavantajlarıdır.<sup>286</sup>

Anket yöntemi ayrıntılı bilgi verirken, akış şemaları yöntemi genel görünüm sağlar. Bu nedenle çoğunlukla bu iki yöntem birlikte kullanılır.<sup>287</sup>

### **2. 3. 2. 2. 2. İç kontrol sisteminin ön değerlendirmesi**

İç kontrol sisteminin tanınmasından sonra, denetçi iç kontrollere ne kadar güvenebileceği konusunda bir karar verir. İç kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığı belirlenmediği için bu değerlendirme geçicidir.<sup>288</sup> Bu geçici kanaatine dayanarak iç kontrol sistemiyle ilgili iki farklı görüş ortaya koyar. Bunlar sistemin etkin ve yeterli olduğu veya eksik ve yetersiz olduğu durumlardır. Denetim planı, iç kontrol sisteminin zayıf olduğu durumlarda detaylı ve kapsamı geniş iç kontrol sisteminin kuvvetli olduğu durumlarda ise kapsamı dar tutulur. Bu iki duruma göre farklılık gösteren denetim programını hazırlar.

Ön değerlendirme safhasında denetçinin izleyeceği yollar aşağıdaki gibidir.<sup>289</sup>

- Meydana gelmesi mümkün olabilecek hata yolsuzluk ve uyumsuzlukları belirleyip sıralamalı
- Meydana gelmesi mümkün hata yolsuzluk ve uyumsuzlukların daha başlangıçta önlenmesi yada sonradan ortaya çıkarılabilmesi için gerekli kontrol faaliyetlerinin neler olması gerektiğini belirlemeli
- İşletmenin kontrol sisteminde bu tür kontrollerin bulunup bulunmadığını ve gereği gibi uygulanıp uygulanmadığını araştırmalı.

<sup>284</sup> Kepekçi, a. g. e. , s. 93

<sup>285</sup> Aksoy, a. g. m. , s. 176, (v)

<sup>286</sup> Uzay, , a. g. e. , s. 102

<sup>287</sup> Bozkurt, a. g. e. , s. 143

<sup>288</sup> Erdoğan, a. g. e. , s. 104, (e)

<sup>289</sup> Güredin, a. g. e. , s. 194, (z)



### **2. 3. 2. 2. 3. İç kontrol sistemin uygulamadaki etkinliğini test etme**

İç kontrol sistemi tanındıktan ve ön değerlendirme yapıldıktan sonra, işletmede var olduğu iddia edilen iç kontrol sisteminin gerçekten amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığının tespit edilmesi için uygunluk testleri uygulanır.

Uygunluk testleri, işletmede mevcut olması gereken iç kontrol politika ve prosedürlerinin tasarımının ve işleyişinin etkinliğini ölçmek için yürütülen bir faaliyettir.<sup>290</sup> Denetçi uygunluk testleri aracılığıyla olması beklenen kontrol faaliyetlerinin gerçekten planlandığı gibi yürütülüp uygulanmakta olup olmadığını araştırarak sistemi test eder. Denetçi öngörülen kontrol faaliyetlerinin uygulanıp uygulanmadığını, ne şekilde ve kimler tarafından uygulanmakta olduğunu inceler.<sup>291</sup> Uygunluk testinde denetçi, örnekleme yöntemiyle ele aldığı işlemi başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar gözden geçirir ve böylece bu işlemin iç kontrole uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmış olur.<sup>292</sup>

Uygunluğun test edilmesiyle elde edilen sonuçlar, iç kontrole güven duymayı ve maddilik testlerinin ölçüsünü belirleyecektir. İç kontrolün güvenilirliğine göre maddilik testleri sınırlandırılacak veya genişletilecektir.

### **2. 3. 2. 2. 4. İç kontrol sisteminin son değerlemesi**

Denetçi yapmış olduğu uygunluk testleri sonucunda iç kontrol sisteminin son kez değerlemesini yapar. Yapılan testlerin ikinci aşamada yapmış olduğu ön değerlemeyi doğrulayıp doğrulamadığı incelenir. Değerleme sonucunda iç kontrol sisteminin kuvvetli ve zayıf yönleri belirlenmiş olur. Bu değerlendirme çalışması bağımsız denetim çalışması için bir köprü vazifesi görür. İç kontrolün etkin olması yapılacak olan denetim çalışmalarının kapsamını, zamanını ve türünü etkileyecektir. Şöyle ki bu değerlemenin sonucunda varılan kanı iç kontrol sisteminin etkin olduğu yönünde olursa o zaman maddilik testleri sınırlandırılacak, aksi yönde olursa o zaman geniş kapsamlı maddilik testleri uygulanacaktır.

Ayrıca yapılan bu inceleme ve değerlendirme sonuçlarına göre sistemdeki zayıf noktaların kuvvetlendirilmesi aşırı veya gereksiz iç kontrollerin kaldırılması için denetlenen işletmenin

---

<sup>290</sup>Kepekçi, a. g. e. , s. 124

<sup>291</sup>Güredin, a. g. e. , s. 347, (y)

<sup>292</sup>Gürbüz, a. g. e. , s. 74

yöneticilerine tavsiyelerde bulunur. Böylece iç kontrol sisteminin değerleme amaçlarına ulaşılmış olur.<sup>293</sup>



---

<sup>293</sup> Gürbüz, a. g. e. , s. 74

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ ÜZERİNE BORSA İSTANBUL ŞİRKETLERİNDE BİR UYGULAMA

#### 3. 1. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın amacı BİST 100 ulusal endekste işlem gören şirketlerin iç kontrol birimlerinde çalışan yöneticilerin, iç kontrol sistemine yönelik mevcut uygulamalarını değerlendirmek suretiyle iç kontrol sistemlerinin etkinliğini araştırmaktır.

Araştırmanın kapsamını BİST- 100 ulusal endekste işlem gören şirketler oluşturmaktadır.

Veri toplamada zaman, maliyet gibi kısıtları aşmak amacıyla veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yönteminin tercih edilmesinin bir diğer sebebi ise diğer veri toplama tekniklerine oranla çok daha büyük gruplara hızla uygulama olanağına sahip olmasıdır.

Anket sorularının hazırlanmasında büyük oranda COSO tarafından 2012 yılında yayımlanan İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) dikkate alınmıştır. Ayrıca soruların hazırlanması aşamasında Dana R. Hermanson vd. ait olan “How Effective are Organizations’ Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements” isimli makaleden de yararlanılmıştır.

İç kontrolün unsurları (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme) etkin bir iç kontrol sistemi için temel kriterdir. Bu sebeple anket formumuz her bir unsurun ayrı bir bölümü temsil ettiği 5 bölümden oluşmaktadır. Anket formu iç kontrol birimlerinde çalışan yöneticilerin, iç kontrol sistemlerine yönelik algılarını tespit etmek amacıyla 5' li likert ölçeğine göre hazırlanan 32 sorudan oluşmaktadır.

Anket formu web' de hizmet veren bir internet sayfasının elektronik anket hazırlama hizmeti kullanılarak internet ortamına aktarılmıştır. Daha sonra bu sayfanın bağlantı linki şirketlerin iç kontrol birim yöneticilerine e-posta yolu ile gönderilmiştir. Geri dönüş oranının düşük olması sebebiyle e- posta yolu ile anket gönderilen iç kontrol birim yöneticilerine telefonla ulaşılmış ve çalışma hakkında bilgi verildikten sonra anket formu tekrardan gönderilmiştir. Bütün çabalara rağmen BİST- 100 ulusal endekste işlem gören 100 şirketten

43 adet geri dönüş alınabilmiş, ancak anketlerden 1 tanesindeki sorun sebebiyle 42 şirket üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

Anket formu Ek- 1 de sunulmuştur.

### 3. 2. ARAŞTIRMA SONUCUNDA ELDE EDİLEN BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde anket formuna verilen cevaplardan yola çıkılarak BİST-100 Ulusal endekste işlem gören işletmelerin iç kontrol sistemlerinin ne derece etkin olduğu konusunda bir sonuca ulaşılmaya çalışılacaktır.

#### 3. 2. 1. Kontrol Ortamı İle İlgili Sonuçlar

İç kontrolün diğer bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamına yönelik sorulara verilen cevaplar tablolar yardımıyla açıklandıktan sonra değerlendirilmiştir.

İşletme dürüstlük ve etik değerlere bağlılık göstermektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.1' de verilmiştir.

**Tablo 3. 1: Kontrol Ortamına İlişkin 1 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	12	28.58
Kesinlikle katılıyorum	30	71.42
TOPLAM	42	100

İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.2' de verilmiştir.

**Tablo 3. 2: Kontrol Ortamına İlişkin 2 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	14	33.34
Kesinlikle katılıyorum	28	66.66
TOPLAM	42	100

Dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan davranış kuralları üst yönetim tarafından çalışanlara hem sözlü hem de eylemsel olarak iletilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.3' de verilmiştir.

**Tablo 1. 3: Kontrol Ortamına İlişkin 3 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	12	28.58
Kesinlikle katılıyorum	30	71.42
TOPLAM	42	100

Çalışanlar davranış kurallarına uymamanın sonuçlarını bilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.4' de verilmiştir.

**Tablo 3. 4: Kontrol Ortamına İlişkin 4 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	8	19.04
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

Davranış kurallarına uyum belirli aralıklarla yönetim tarafından değerlendirilmekte ve olası sapmalara zamanında müdahale edilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.5' de verilmiştir.

**Tablo 3. 5: Kontrol Ortamına İlişkin 5 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	10	23.80
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	14	33.33
TOPLAM	42	100

İşletmelerin iç kontrolünün etkinliği kontrolleri oluşturan, yöneten ve izleyen bireylerin dürüstlük ve ahlaki değerlerine bağlıdır. Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında etkili olan dürüstlük ve ahlaki değerlere yönelik sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum ifadelerine katılımın yüzdesel olarak genel toplamda büyük olması işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi için doğru yolda gittiklerinin bir göstergedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; çalışanlar davranış kurallarına uymamanın sonuçlarını bilmektedir ve davranış kurallarına uyum belirli aralıklarla yönetim tarafından değerlendirilmekte ve olası sapmalara zamanında müdahale edilmektedir sorularındaki kararsızım ifadesine katılım oranı yüzdesel olarak genel toplamda büyük bir pay almasa da aldığı pay itibarıyla işletmeler için dikkat edilmesi gereken bir noktadır.

Yönetim kurulu icradan bağımsız hareket etmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.6' de verilmiştir.

**Tablo 3. 6: Kontrol Ortamına İlişkin 6 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	2	4.76
Katılmıyorum	6	14.28
Kararsızım	8	19.04
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	8	19.04
TOPLAM	42	100

Yönetim kurulu iç kontrol sisteminin gelişimini ve performansını izlemekle sorumludur sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.7' de verilmiştir.

**Tablo 3. 7: Kontrol Ortamına İlişkin 7 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	22	52.38
Kesinlikle katılıyorum	18	42.85
TOPLAM	42	100

Yönetim Kurulu Üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.8' de verilmiştir.

**Tablo 3. 8: Kontrol Ortamına İlişkin 8 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	14	33.33
Kesinlikle katılıyorum	26	61.90
TOPLAM	42	100

Yönetim Kurulu yönetimden bağımsız, karar verme ve yorumlamada tarafsız yeterli sayıda üyeye sahiptir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.9' de verilmiştir.

**Tablo 3. 9: Kontrol Ortamına İlişkin 9 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	2	4.76
Kararsızım	4	9.52
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	18	42.85
TOPLAM	42	100

Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında etkili olan bir diğer unsur olan yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğuyla ilgili sorulara verilen cevaplar yorumlandığında kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum ve kararsızım ifadelerine katılım oranı yüzdesel olarak genel toplamda büyük bir pay almasa da aldığı pay itibarıyla işletmeler için dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Şöyle ki kontrol ortamı işletmenin yönetim kurulunun eylemlerinden önemli ölçüde etkilenir. Kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum ve kararsızım ifadelerine katılım oranını düşündüğümüzde bu durum şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği için olumsuz sonuçlar doğurabilir.

Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını iç kontrol sisteminin amaçlarını gözeterek yapmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.10' de verilmiştir.

**Tablo 3. 10: Kontrol Ortamına İlişkin 10 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	8	19.04
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını yaparken yazılı ve biçimsel yöntemler kullanılmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.11' de verilmiştir.

**Tablo 3. 11: Kontrol Ortamına İlişkin 11 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	4	9.52
Katılıyorum	20	47.61
Kesinlikle katılıyorum	18	42.85
TOPLAM	42	100

Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını yaparken görevlerin ayrılığı ilkesini dikkate almaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.12' de verilmiştir.

**Tablo 3. 12: Kontrol Ortamına İlişkin 12 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	20	47.61
Kesinlikle katılıyorum	20	47.61
TOPLAM	42	100

Yönetim işletmenin tüm yapısını dikkate alarak uygun raporlama hatlarını oluşturmuştur sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.13' de verilmiştir.



**Tablo 2. 13: Kontrol Ortamına İlişkin 13 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	14	33.33
Kesinlikle katılıyorum	28	66.66
TOPLAM	42	100

Yönetim, yönetim kurulu gözetiminde ihtiyaç duyulan fonksiyonel birimleri başarıyla kurmuştur sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.14' de verilmiştir.

**Tablo 3. 14: Kontrol Ortamına İlişkin 14 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	4	9.52
Katılıyorum	16	38.09
Kesinlikle katılıyorum	22	52.38
TOPLAM	42	100

Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında etkili olan bir diğer unsur olan örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk ile ilgili sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için önemli bir araç olan örgütsel yapının etkinliği büyük oranda sağlanmış görünmektedir.

İşletmenin hedeflerini gerçekleştirebilecek uzman personeli kuruma çeken, yetiştiren ve kurumda tutan bir yaklaşım mevcuttur sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.15' de verilmiştir.

**Tablo 3. 15: Kontrol Ortamına İlişkin 15 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	2	4.76
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	12	28.57
Katılıyorum	20	47.61
Kesinlikle katılıyorum	8	19.04
TOPLAM	42	100

Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında etkili olan bir diğer unsur olan yetkinlik ile ilgili soruya verilen cevaplar yorumlandığında, yaklaşımların doğru olarak geliştirildiği görülmektedir. Unutulmamalıdır ki kontrol ortamının etkinliği yalnızca doğru insan doğru işteyse arttırılabilir.

İşletme de hedeflere ulaşılabilmesi için bireylerin aldığı iç kontrol sorumluluklarına dair hesap verebilirlikleri sorgulanmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.16' de verilmiştir.

**Tablo 3. 16: Kontrol Ortamına İlişkin 16 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	14	33.33
Katılıyorum	20	47.61
Kesinlikle katılıyorum	8	19.04
TOPLAM	42	100

Etkin bir kontrol ortamının oluşmasında etkili olan son unsur olan hesap verebilirliğe yönelik sorulara verilen cevaplar yorumlandığında ise katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum ifadelerine % 66.65' lik katılım oranı işletmelerde hesap verebilirlik prensibinin etkin bir şekilde işlediğini gösterir.

### 3. 2. 2. Risk Değerleme İle İlgili Sonuçlar

İç kontrol sisteminin ikinci bileşeni olan risk değerlendirme sürecine yönelik sorulara verilen cevaplar tablolar yardımıyla açıklandıktan sonra değerlendirme yapılmıştır.

İşletme hedeflerini, hedeflerle ilişkili risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine imkan verecek şekilde açık ve net olarak belirlemiştir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.17' de verilmiştir.

**Tablo 3. 17: Risk Değerlemeye İlişkin 17 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	2	4.76
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	6	14.28
Katılıyorum	22	52.38
Kesinlikle katılıyorum	12	28.57
TOPLAM	42	100

Risk değerleme sürecinde etkili olan faktörlerden ilki hedeflerin belirlenmesidir. Hedeflerin belirlenmesine yönelik sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılmıyorum ve katılıyorum ifadelerine % 80.95 katılım oranı işletmelerin süreçte yeteri kadar açık ve anlaşılır şekilde hedefler koyduğunu göstermektedir. Ancak kesinlikle katılmıyorum ve kararsızım ifadelerine verilen yanıtlar toplam içerisinde büyük bir pay almada aldığı %19.04' lük katılım oranı hedeflerin açık, anlaşılır, gerçekçi ve ulaşılabilirliği konularında bazı tereddütlerin olduğunu göstermektedir.

İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek tüm muhtemel riskler belirlenmiştir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.18' de verilmiştir.

**Tablo 3. 18: Risk Değerlemeye İlişkin 18 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	6	14.28
Katılıyorum	24	57.14
Kesinlikle katılıyorum	12	28.57
TOPLAM	42	100

Belirlenen risklerin önem derecesi analiz edilmiştir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.19' de verilmiştir.

**Tablo 3. 19: Risk Değerlemeye İlişkin 19 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	24	57.14
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

Belirlenen risklere nasıl bir karşılık verileceği net bir şekilde belirlenmiştir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.20' de verilmiştir.

**Tablo 3. 20: Risk Değerlemeye İlişkin 20 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	10	23.80
Katılıyorum	22	52.38
Kesinlikle katılıyorum	10	23.80
TOPLAM	42	100

Risk tanımlaması ve analiz süreci sürekli devam eden tekrarlı bir süreç olarak kabul görmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.21' de verilmiştir.

**Tablo 3. 21: Risk Değerlemeye İlişkin 21 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	24	57.14
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

Risk değerlendirme sürecinde etkili olan faktörlerden ikincisi risklerin tanımlanması ve analiz edilmesidir. Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesine yönelik sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevaplarının toplama bakıldığında yüzdesel olarak büyük olması işletmelerin muhtemel riskleri tanımlama ve belirlenen bu riskleri ne kadar tolere edebileceğini analiz etme konularında başarılı oldukları sonucuna varabiliriz.

İşletme risk değerlendirme aşamasında hile riskini göz önünde bulundurmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.22' de verilmiştir.

**Tablo 3. 22: Risk Değerlemeye İlişkin 22 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	24	57.14
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

Risk değerlendirme sürecinde etkili olan faktörlerden hile riskinin değerlendirilmesi yönelik sorulan soruya verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum ifadelerine % 95.23' lük katılım oranına bakarak işletmelerin hileye yol açabilecek fırsatları değerlendirme sürecinde oldukça başarılı olduğu söylenebilir.

İç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek nitelikteki değişiklikler düzenli aralıklarla değerlendirilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.23' de verilmiştir.

**Tablo3. 23: Risk Değerlemeye İlişkin 23 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	24	57.14
Kesinlikle katılıyorum	18	42.85
TOPLAM	42	100

Risk değerlendirme sürecinde etkili olan faktörlerden sonucunu değişimin izlenmesidir. Değişimin izlenmesine yönelik sorulan soruya verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum ifadelerine katılımın yüzdesel olarak büyük olması sürekli bir değişimin yaşandığı rekabetçi ortamlarda faaliyetlerini sürdüren işletmelerin daha önceden tanımlanan riskleri düzenli aralıklarla ve gerektiğinde güncellemek konusunda başarılı oldukları sonucuna varabiliriz.

### **3. 2. 3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Sonuçlar**

İç kontrol sisteminin üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetlerine yönelik sorulara verilen cevaplar tablolar yardımıyla açıklandıktan sonra değerlendirilmiştir.

İşletme risklerin kabul edilebilir seviyelere çekilmesine katkı sağlayacak kontrol faaliyetlerini yürütmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.24' de verilmiştir.

**Tablo 3. 24: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin 24 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	26	61.90
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

İşletmede beklentileri ve bu beklentileri faaliyete geçirecek prosedürleri konusunda kontrol faaliyetleri bulunmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.25' de verilmiştir.

**Tablo 3. 25: Kontrol Faaliyetlerine İlişkin 25 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	24	57.14
Kesinlikle katılıyorum	18	42.85
TOPLAM	42	100

Kontrol faaliyetlerine yönelik sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum ifadelerine katılım oranının yüksek olması işletmelerin hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklere karşı etkin ve etkili kontrol faaliyetlerinin oluşturulduğunu göstermektedir.

### **3. 2. 4. Bilgi ve İletişim İle İlgili Sonuçlar**

İç kontrol sisteminin dördüncü bileşeni olan bilgi ve iletişime yönelik sorulara verilen cevaplar tablolar yardımıyla açıklandıktan sonra değerlendirilmiştir.

İşletme iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini destekleyen ilgili ve kaliteli bilgiyi elde edip kullanabilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.26' de verilmiştir.

**Tablo 3. 26: Bilgi ve İletişime İlişkin 26 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	2	4.76
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	22	52.38
Kesinlikle katılıyorum	18	42.85
TOPLAM	42	100

Kurum içerisinde etkin bir kontrolün anahtarı doğru ve güvenilir bilgidir. İlgili bilgi kullanımına yönelik sorulan soruya verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevaplarının yüzdesel olarak 95.23' lük payı alması işletmelerin ilgili bilgi kullanımı konusunda başarılı olduğunu göstermektedir. Bir diğer ifadeyle ihtiyaç duyulan bilginin tanımlanmasından başlayan, ilgili kaynaklardan verilerin toplanmasıyla devam eden ve toplanan verilerin bilgiye dönüşmesiyle son bulan süreçte işletmelerin başarılı oldukları sonucuna ulaşabiliriz.

Hedefleri ve iç kontrolle ilgili sorumlulukları içeren bilgiler ilgili kişilere etkin bir şekilde iletilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.27' de verilmiştir.

**Tablo 3. 27: Bilgi ve İletişime İlişkin 27 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	-	-
Katılıyorum	26	61.90
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

Seçilen iletişim kanallarının çalışmaması veya etkisiz olma ihtimaline karşı alternatif iletişim kanalları oluşturulmuştur sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.28' de verilmiştir.

**Tablo 3. 28: Bilgi ve İletişime İlişkin 28 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	2	4.76
Kararsızım	6	14.28
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

İşletme dışındaki ilgili kişilerle iletişimi sağlayacak etkili iletişim ağları mevcuttur sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.29' de verilmiştir.

**Tablo 3. 29: Bilgi ve İletişime İlişkin 29 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	6	14.28
Katılıyorum	20	47.61
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

İşletme hedeflerini gerçekleştirmek için elde ettiği bilgiyi iletişim sayesinde hem içerdeki hem de dışarıdaki paydaşlarıyla paylaşma fırsatı bulur. İşletmenin paydaşlarıyla bilgi akışını sağlayan iletişimle ilgili sorulan sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum cevaplarının yüzdesel olarak genel toplamda büyük olması işletmelerde etkin iletişim kanalları olduğunu göstermektedir.

### **3. 2. 4. İzleme İle İlgili Sonuçlar**

İç kontrol sisteminin beşinci bileşeni olan izlemeye yönelik sorulara verilen cevaplar tablolar yardımıyla açıklandıktan sonra değerlendirilmiştir.

İşletme iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek için sürekli ve bağımsız değerlendirmeler yapılmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.30' de verilmiştir.



**Tablo 3. 30: İzlemeye İlişkin 30 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	4	9.52
Kararsızım	6	14.28
Katılıyorum	10	23.80
Kesinlikle katılıyorum	22	52.38
TOPLAM	42	100

İç kontrole ilişkin eksiklikler doğru bir şekilde ve zamanında tanımlanmaktadır sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.31' de verilmiştir.

**Tablo 3. 31: İzlemeye İlişkin 31 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	12	28.57
Katılıyorum	14	33.33
Kesinlikle katılıyorum	16	38.09
TOPLAM	42	100

İç kontrole ilişkin eksikliklere dair üst yönetim ve yönetim kurulu bilgilendirilmektedir sorusuna ankete katılan iç kontrol birim yöneticilerinin verdiği yanıtlar Tablo 3.32' de verilmiştir.

**Tablo 3. 32: İzlemeye İlişkin 32 Nolu Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar**

	SAYI	YÜZDE
Kesinlikle katılmıyorum	-	-
Katılmıyorum	-	-
Kararsızım	2	4.76
Katılıyorum	18	42.85
Kesinlikle katılıyorum	22	52.38
TOPLAM	42	100

İç kontrol sisteminin değişen koşullara uyum göstermesi için sürekli suretle izlenmesi ve yenilenmesi gerekmektedir. İzleme faaliyetlerine yönelik sorulara verilen cevaplar yorumlandığında, izleme faaliyetlerinin etkin olarak işlediğini ancak sürekli ve bağımsız

değerlemeler yapmak ve eksikliklerin zamanında tanımlanması konularında iç kontrol yöneticilerinin bir takım tereddütleri bulunmaktadır.



## SONUÇ

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasındaki ticari sınırların kalkması işletmelerin faaliyet hacimlerinin genişlemesine ve karmaşıklaşmasına neden olmuş. Bu durum etkin bir iç kontrol sistemine olan ihtiyacı arttırmıştır. İşletmelerin küreselleşmenin etkisiyle gelişen rekabet ortamında avantaj elde edebilmek, amaçlarına ulaşmak ve faaliyetlerinin verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı şarttır. İç kontrol sisteminin etkin olmasının işletmelere bir çok avantaj sağlayacağı açıktır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanamadığında ise bu durum işletme varlıklarının kaybına, hile ve yolsuzluklara, finansal raporların güvenilirliği konularında tereddütlere sebep olur. Bu çalışmada BİST- 100 Ulusal endekste işlem gören işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla COSO değerlendirme modelinin bileşenlerine (kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetleri) ilişkin sorular iç kontrol birim yöneticilerine iletilmiş ve bazı sonuçlara ulaşılmıştır.

İç kontrol birim yöneticileri tarafından yanıtlanan anket sonuçlarına göre;

- İşletmeler dürüstlük ve etik değerlere bağlılık göstermektedirler.
- İşletmeler dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptirler.
- Üst yönetim, dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan davranış kurallarını çalışanlara hem sözle hem de eylemsel olarak iletmek konusunda başarılıdır.
- Çalışanlar davranış kurallarına uymamanın sonuçlarını bilmektedirler.
- Davranış kurallarına uyumun belirli aralıklarla değerlendirilmesi ve olası sapmalara zamanında müdahale edilmesi süreci etkin bir şekilde işlemektedir.
- Yönetim kurulları icradan bağımsız olarak hareket etmektedir.
- Yönetim kurulu üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir.
- Yönetim kurullarında yönetimden bağımsız, karar verme ve yorumlamada tarafsız yeterli sayıda üye mevcuttur.
- Yetki ve sorumluluk dağılımı iç kontrol sisteminin amaçları gözetilerek yapılmaktadır.
- Yetki dağılımı esnasında yazılı ve biçimsel yöntemler kullanılmaktadır.
- Yetki ve sorumluluk dağılımı esnasında görevlerin ayrılığı ilkesi etkin bir şekilde uygulanmaktadır.
- Raporlama hatları işletmelerin tüm yapısını dikkate alarak oluşturulmuştur.

- İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirebilecek uzman personeli kuruma çeken, yetiştiren ve kurumda tutan bir yaklaşım mevcuttur.
- Bireylerin işletme amaçları doğrultusunda aldıkları iç kontrole ilişkin sorumluluklarına dair hesap verebilirlikleri sorgulanmaktadır.
- İşletmelerin hedeflerini belirleme süreci oldukça başarılıdır.
- İşletmeler; hedeflere ulaşmada engel teşkil edebilecek riskleri belirleyip, bu riskleri önem derecesine göre sıralama konusunda başarılıdırlar.
- İşletmelerin hedeflerine ulaşmalarına engel olabilecek risklere nasıl karşılık verileceği net bir şekilde belirlenmiştir.
- Risklerin tanımlanması ve analizi işletmeler tarafından sürekli devam eden tekrarlı bir süreç olarak düşünülmektedir.
- İşletmeler karşılaşma ihtimali olan riskleri değerlendirirken hile riskini de dikkate almaktadırlar.
- Süreçte iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileme ihtimali olan değişiklikler dikkate alınmaktadır.
- İşletmeler etkin ve etkili kontrol faaliyetlerine sahiptirler.
- İşletmeler ihtiyaç duydukları kaliteli bilgiyi elde etmek konusunda oldukça başarılıdır.
- Hedefleri ve iç kontrolle ilgili sorumlulukları içeren bilgilerin ilgili kişilere aktarımı etkin bir şekilde sağlanmaktadır.
- Seçilen iletişim kanalları çalışmadığında veya etkisiz olduğunda işletmeler alternatif iletişim kanalları oluşturmak konusunda başarılıdır.
- İşletme dışındaki ilgili kişilerle iletişimi sağlayacak etkili iletişim ağlarına sahiptirler.
- İşletmelerin iç kontrol sistemlerine ilişkin eksikliklerin belirlenmesi ve iç kontrol sisteminin etkin işleyip işlemediğini tespit etmek için sürekli ve ayrı(bağımsız) değerlemeler yapma konularında başarılıdırlar.

Sonuç olarak elde edilen bulgular değerlendirildiğinde; bazı eksiklikler olmakla beraber BİST- 100 Ulusal endekste işlem gören işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduklarını söyleyebiliriz. Unutulmaması gereken nokta iç kontrol sistemi ne kadar iyi işlerse işlesin işletmenin hedeflerine ulaşmasında sadece makul düzeyde güvence sağlar. İç kontrol sisteminin tek başına kötü yönetimi kendiliğinden iyi bir yönetime dönüştürmesi söz konusu değildir. İç kontrol sistemi, gelişen ve değişen şartlardan etkilenen dinamik bir süreç olduğu için tüm işletmeler için tüm zamanlarda etkin ve etkili işleyen tek bir iç kontrol

sisteminin düşünülmesi de mümkün değildir. Bu nedenle iç kontrol sistemi günün şartlarına göre sürekli güncellenmeli ve geliştirmelidir.



## EKLER

### EK 1: Anket Formu

Sayın katılımcı, bu anket formu; Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü' nde yapılmakta olan " Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi- Borsa İstanbul Şirketlerinde Uygulama" konulu yüksek lisans tez çalışmasının uygulamasıyla ilgili olup, Borsa İstanbul 100 endeksinde işlem gören firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Tamamen bilimsel amaçla yapılan bu araştırmaya verilecek cevaplar akademik amaçlı kullanılacak olup, firmanızla ilgili herhangi bir bilgi İSTENMEMEKTEDİR. Talep ettiğiniz takdirde anket sonuçları sizinle paylaşılacaktır. Konu ile ilgili ek bilgi almak için tarafıma dönüş yapabilirsiniz.

Araştırmamıza katkıda bulunmak için gösterdiğiniz ilgi ve ayırdığınız zaman için teşekkür ederiz.

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Aylin Poroy Arsoy.

Yüksek Lisans Öğrencisi: Esra Özdemir

esraesraozdemir@hotmail.com

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<b>KONTROL ORTAMI</b>					
İşletme dürüstlük ve etik değerlere bağlılık göstermektedir.					
İşletme dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan güçlü davranış kurallarına sahiptir.					
Dürüstlük ve etik değerleri vurgulayan davranış kuralları üst yönetim tarafından çalışanlara hem sözlü hem de eylemsel olarak iletilmektedir.					
Çalışanlar davranış kurallarına uymamanın sonuçlarını bilmektedir.					
Davranış kurallarına uyum belirli aralıklarla yönetim tarafından değerlendirilmekte ve olası sapmalara zamanında müdahale edilmektedir.					

Yönetim kurulu icradan bağımsız hareket etmektedir.					
Yönetim kurulu iç kontrol sisteminin gelişimini ve performansını izlemekle sorumludur.					
Yönetim kurulu üyeleri görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgiye, deneyime ve zamana sahiptir.					
Yönetim kurulu yönetimden bağımsız, karar verme ve yorumlamada tarafsız yeterli sayıda üyeye sahiptir.					
Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını iç kontrol sistemlerinin amaçlarını gözeterek yapmaktadır.					
Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını yaparken yazılı ve biçimsel yöntemler kullanmaktadır.					
Yönetim yetki ve sorumluluk dağılımını yaparken görevlerin ayrılığı ilkesini dikkate almaktadır.					
Yönetim işletmenin tüm yapısını dikkate alarak uygun raporlama hatlarını oluşturmuştur.					
Yönetim, yönetim kurulu gözetiminde ihtiyaç duyulan fonksiyonel birimleri başarıyla kurmuştur.					
İşletmenin hedeflerini gerçekleştirebilecek uzman personeli kuruma çeken, yetiştiren ve kurumda tutan bir yaklaşım mevcuttur.					

İşletmede hedeflere ulaşılabilmesi için bireylerin aldığı iç kontrol sorumluluklarına dair hesap verebilirlikleri sorgulanmaktadır.					
<b>RİSK DEĞERLEMESİ</b>					
İşletme hedeflerini, hedeflerle ilişkili risklerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine imkan verecek şekilde açık ve net olarak belirlemiştir.					
İşletmede hedeflere ulaşmayı engelleyebilecek tüm muhtemel riskler belirlenmiştir.					
Belirlenen risklerin önem derecesi analiz edilmiştir.					
Belirlenen risklere nasıl bir karşılık verileceği net bir şekilde belirlenmiştir.					
Risk tanımlaması ve analiz süreci sürekli devam eden tekrarlı bir süreç olarak kabul görmektedir					
İşletme risk değerlendirme aşamasında hile riskini göz önünde bulundurmaktadır.					
İç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek nitelikteki değişiklikler düzenli aralıklarla değerlendirilmektedir.					
<b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>					
İşletme risklerin kabul edilebilir seviyelere çekilmesine katkı sağlayacak kontrol faaliyetlerini yürütmektedir.					



İşletmede beklentileri ve bu beklentileri faaliyete geçirecek prosedürleri konusunda kontrol faaliyetleri bulunmaktadır.					
<b>BİLGİ VE İLETİŞİM</b>					
İşletme iç kontrolün diğer bileşenlerinin işleyişini destekleyen ilgili ve kaliteli bilgiyi elde edip kullanabilmektedir.					
Hedefleri ve iç kontrolle ilgili sorumlulukları içeren bilgiler ilgili kişilere etkin bir şekilde iletilmektedir.					
Seçilen iletişim kanallarının çalışmaması veya etkisiz olma ihtimaline karşı alternatif iletişim kanalları oluşturulmuştur.					
İşletme dışındaki ilgili kişilerle iletişimi sağlayacak etkili iletişim ağları mevcuttur.					
<b>İZLEME FAALİYETLERİ</b>					
İşletme iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek için sürekli ve bağımsız değerlendirmeler yapmaktadır.					
İç kontrole ilişkin eksiklikler doğru bir şekilde ve zamanında tanımlanmaktadır.					
İç kontrole ilişkin eksikliklere dair üst yönetim ve yönetim kurulu bilgilendirilmektedir.					

EK 2: BİST 100 Ulusal Endekste İşlem Gören Firmaların Listesi

	Kod	Şirket Adı
1	ADEL	ADEL KALEMCİLİK
2	AEFES	ANADOLU EFES
3	AFYON	AFYON ÇİMENTO
4	AKBNK	AKBANK
5	AKENR	AKENERJİ
6	AKSA	AKSA
7	AKSEN	AKSA ENERJİ
8	ALARK	ALARKO HOLDİNG
9	ALBRK	ALBARAKA TÜRK
10	ALCTL	ALCATEL LUCENT TELETAS
11	ALGYO	ALARKO GMYO
12	ALKIM	ALKİM KİMYA
13	ANACM	ANADOLU CAM
14	ARCLK	ARÇELİK
15	ASELS	ASELSAN
16	AVISA	AVİVASA EMEKLİLİK HAYAT
17	AYGAZ	AYGAZ
18	BAGFS	BAGFAŞ
19	BIMAS	BİM MAĞAZALAR
20	BIZIM	BİZİM MAĞAZALARI
21	BJKAS	BEŞİKTAŞ FUTBOL YAT.
22	BRISA	BRİSA
23	BRSAN	BORUSAN MANNESMANN
24	CCOLA	COCA COLA İÇECEK
25	CIMSA	ÇİMSA
26	CLEBI	ÇELEBİ
27	CRFSA	CARREFOURSA

28	DEVA	DEVA HOLDİNG
29	DOAS	DOĞUŞ OTOMOTİV
30	DOCO	DO-CO
31	DOHOL	DOĞAN HOLDİNG
32	ECILC	ECZACIBAŞI İLAÇ
33	ECZYT	ECZACIBAŞI YATIRIM
34	EGEEN	EGE ENDÜSTRİ
35	EKGYO	EMLAK KONUT GMYO
36	ENKAI	ENKA İNŞAAT
37	ERBOS	ERBOSAN
38	EREGL	EREĞLİ DEMİR ÇELİK
39	FENER	FENERBAHÇE FUTBOL
40	FROTO	FORD OTOSAN
41	GARAN	GARANTİ BANKASI
42	GLYHO	GLOBAL YAT. HOLDİNG
43	GOLTS	GÖLTAŞ ÇİMENTO
44	GOODY	GOOD- YEAR
45	GOZDE	GÖZDE GİRİŞİM
46	GSDHO	GSD HOLDİNG
47	GSRAY	GALATASARAY SPORTİF
48	GUBRF	GÜBRE FABRİK.
49	HALKB	T. HALK BANKASI
50	HLGYO	HALK GMYO
51	IHLAS	İHLAS HOLDİNG
52	IPEKE	İPEK DOĞAL ENERJİ
53	ISCTR	İŞ BANKASI
54	ISGYO	İŞ GMYO
55	KARSN	KARSAN OTOMOTİV
56	KARTN	KARTONSAN

57	KCHOL	KOÇ HOLDİNG
58	KIPA	TESCO KİPA
59	KONYA	KONYA ÇİMENTO
60	KORDS	KORDSA GLOBAL
61	KOZAA	KOZA MADENCİLİK
62	KOZAL	KOZA ALTIN
63	KRDMD	KARDEMİR
64	METRO	METRO HOLDİNG
65	MGROS	MİGROS TİCARET
66	NETAS	NETAŞ TELEKOM
67	NTHOL	NET HOLDİNG
68	NTTUR	NET TURİZM
69	ODAS	ODAŞ ELEKTRİK
70	OTKAR	OTOKAR
71	PETKM	PETKİM
72	PGSUS	PEGASUS
73	PRKME	PARK ELEK. MADENCİLİK
74	SAFGY	SAF GMYO
75	SAHOL	SABANCI HOLDİNG
76	SISE	ŞİŞE CAM
77	SNGYO	SİNPAŞ GMYO
78	SODA	SODA SANAYİİ
79	TATGD	TAT GIDA
80	TAVHL	TAV HAVA LİMANLARI
81	TCELL	TURKCELL
82	THYAO	TÜRK HAVA YOLLARI
83	TKFEN	TEKFEN HOLDİNG
84	TKNSA	TEKNOSA İÇ VE DIŞ TİCARET
85	TMSN	TÜMOSAN MOTOR VE TRAKTÖR

86	TOASO	TOFAŞ OTO. FAB.
87	TRGYO	TORUNLAR GMYO
88	TRKCM	TRAKYA CAM
89	TSKB	T. S. K. B.
90	TTKOM	TÜRK TELEKOM
91	TTRAK	TÜRK TRAKTÖR
92	TUPRS	TÜPRAŞ
93	ULKER	ÜLKER BİSKÜVÜ
94	VAKBN	VAKIFLAR BANKASI
95	VESBE	VESTEL BEYAZ EŞYA
96	VESTL	VESTEL
97	VKGYO	VAKIF GMYO
98	YAZIC	YAZICILAR HOLDİNG
99	YKBNK	YAPI VE KREDİ BANK.
100	ZOREN	ZORLU ENERJİ

## KAYNAKLAR

### *Kitaplar*

- ADİLOĞLU Burcu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, 1. Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011
- AINAPURE Varsha- AINAPUREMukund, **Auditing and Assurance**, 2. Edition, PHI Learning, 2009
- ARENS Alvin A. - ELDER Randal J. - BEASLEY Mark S. , **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 14. Baskı, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2012
- ARENS Alvin A. et all, **Auditing, Assurance Services and Ethics in Australia**, 9. Edition, Pearson Australia, 2013
- ARWİNGE Olof, **Internal Control: A Study of Concept and Themes**, Springer Company, Berlin, 2013
- ATAMAN Ümit- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2001
- AZALTUN Murat, **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1999
- BASU S. K. , **Fundamentals of Auditing**, 1. Edition, Pearson, 2009
- BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006
- CASCARİNO Richard E. , **Auditor's Guide to Information Systems Auditing**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2007
- CODERRE David, **Internal Audit: Efficiency Through Automation**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2009
- COLLİNGS Steven Collings, **Interpretation and Application of International Standards on Auditing**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2011
- ÇALGAN Erkan ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi**, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 113, 2008
- ERDOĞAN Melih, **Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, (e)
- ERDOĞAN Simay, **İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi**, DPT Uzmanlık Tezleri, Ankara, Yayın No: 2799, 2009, (f)

- GOMEZ Clifford, **Auditing and Assurance: Theory and Practice**, Prentice-Hall of India, New Delhi, 2012
- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Mart 1995
- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000 (z)
- GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13. Baskı, Türkmen Kitapevi, Bursa, 2010, (y)
- HALL James A. , **Accounting Information Systems**, 7. Basım, South- Western Cengage Learning, USA, 2011
- KAVAL Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, 5. Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2004
- KIMMEL Paul D. - WEYGAND Jerry J. - KIESO Donald E. , **Financial Accounting: Tools for Business Decision Making**, 6. Edition, John Wiley & Sons, 2011
- KONDABAGİL Jayaram, **Risk Management in Electronic Banking: Concepts and Best Practices**, John Wiley & Sons, 2007
- KUMAR Arun- SHARMA Rachana, **Auditing: Theory and Practice**, Atlantic Publishers and Distributors, Delhi, 2001
- MESSIER William F. - GLOVER Steven M. - PRAWITT Douglas F. , **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 6. Baskı, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2008
- LEITCH Matthew, **Intelligent Internal Control and Risk Management**, Ashgate Publishing Group, 2008
- MOELLER Robert R. , **Coso Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framerwork**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2007, (a)
- MOELLER Robert R. , **Sarbanes- Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5, CobiT and ITIL**, 1. Baskı, John Wiley & Sons, New Jersey, 2008, (b)
- MOELLER Robert R. , **Coso Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk and Compliance Processes**, 2. Baskı, John Wiley & Sons, New Jersey, 2011,(c)
- MOELLER Robert R., **Executive's Guide to COSO Internal Controls: Understanding and Implementing the New Framework**, 1.Baskı, John Wiley & Sons, New Jersey, 2014, (d)
- O'REGAN David, **Auditor's Dictionary : Terms, Concepts, Processes, and Regulations**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2004
- PEHLİVANLI Davut, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**. 1. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2010

- PİCKETT K. H. Spencer, **The Internal Auditing Handbook**, 2. Basım, John Wiley & Sons, New Jersey, 2003
- PİCKETT K. H. Spencer, **Internal Auditor at Work : A Practical Guide to Everyday Challenges**, John Wiley & Sons, New Jersey, 2004
- PİCKETT K. H. Spencer, **Essential Guide to Internal Auditing**, 2. Basım, John Wiley & Sons, New Jersey, 2011
- RİTTENBERG Larry E. - SCHWİEGER Bradley J. - JOHNSTONE Karla M. , **Auditing: A Business Risk Approach**, 8. Edition, South-Western, 2008
- TRENERRY Alan, **Principles of Internal Control**, 1. Baskı, University of New South Wales Press, Australia, 1999
- TÜM Kayahan- MEMİŞ Mehmet Ünsal, **İç kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme**, 1. Baskı, Karahan Kitapevi, Adana, 2012
- UZAY Şaban, **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara, Yayın No: 132, 1999
- YILANCI Münevver, **İç Denetim: Türkiye' nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, 2006
- YILANCI Münevver- YILDIZ Birol- KİRACI Murat, **Muhasebe Denetimi**, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, No: 1444, Eskişehir, Mayıs 2012
- YURTSEVER Gürdoğan, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, 2. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2010

### ***Sürelili Yayınlar***

- AKBULUT Halim, "Sağlık İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi: Karabük İlindeki Hastaneler Üzerine Bir Araştırma" , **Mali Ufuklar Dergisi**, Sayı: 14, Ocak- Haziran 2011
- AKÇAKANAT Özen , " Kurumsal Risk Yönetimi ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci" , **Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 7, 2012
- AKIŞIK Orhan, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 14, 2005
- AKSOY Tamer, "Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Önerisi" , **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 73, 2005, (v)
- AKSOY Tamer, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme" , **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, 2005, (s)



- AKYEL Recai, "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2010, (m)
- AKYEL Recai, "Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye'ye Yansıması" **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 4, 2010, (n)
- ARIKAN Yahya, "Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları" , **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 102, Kasım- Aralık 2010
- AYSAN Mustafa A. , "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği" , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 40, Ekim 2008
- BAKKAL Hakan- KASIMOĞLU Alper, " İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli" , **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 178, 2012
- CENGİZ Selim, "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul' da Bir Araştırma" , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, Aralık 2013
- ÇALIŞ Yıldırım Ercan- KELEŞ Emrah- ENGİN Ahmet, "Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 63, 2014
- ÇULHACI İhsan, "18. INTOSAI Kongresi Üzerine" , **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 56, Ocak- Mart 2005
- DABBAOĞLU Kadir, "İç Kontrol Sistemi" , **Journal of Qafqaz University**, Cilt: 1, Sayı: 26, 2009
- D' AQUILA Jill M. - HOUMES Robert, " COSO's Updated Internal Control and Enterprise Risk Management Frameworks" , **CPA Journal**, Vol: 84, May 2014
- DEMİRBAŞ Mahmut, " İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler" , **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:7, 2005
- DÖNMEZ Adnan- BERBEROĞLU P. Başak- ERSOY Ayten, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması" , **Akdeniz İ. İ. B. F.Dergisi**, Sayı: 9, 2005
- DÖNMEZ Adnan- ERSOY Ayten, "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi" , **Bilig/ Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 36, Kış 2006
- FRANZEL Jeanette M. , "A Decade After Sarbanes-Oxley: The Need for Ongoing Vigilance, Monitoring, and Research" , **Accounting Horizons**, Vol: 28, No: 4, 2014
- GÖNEN Seçkin, " İç Kontrol Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma" , **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2009

- HATUNOĞLU Zeynep- KOCA Nurettin- KILLI Mustafa, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması" , **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, 2012
- İBİŞ Cemal- ÇATIKKAŞ Özgür, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış" , **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 85, Nisan- Haziran 2012
- JANVRIN Diane J. et all, "The Updated COSO Internal Control- Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research" , **Journal of Information Systems**, Vol: 26, Fall 2012
- KALKINOĞLU Mehmet, "İç Kontrol Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 265, 2003
- KIRLIOĞLU Hilmi- AKYEL Nermin, "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar" , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 23, Temmuz 2004
- KIZILBOĞA Rüveyda- ÖZŞAHİN Filiz, " Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı" , **Niğde Üniversitesi İ. İ. B. F. Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, 2013
- KİRACI Murat, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi" , **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık 2003
- KURT Ganite- UÇMA Tuğba, " COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri" , **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, 2013
- HERMANSON Dana R. - HERMANSON Heather M., "The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know", **Review of Business**, Volume: 16, Issue: 2, 1994
- MARTIN Kasey- SANDERS Elaine- SCALAN Genevieve, "The Potential Impact of COSO Internal Control Integrated Framework Revision on Internal Audit Structured SOX Work Programs" **Research in Accounting Regulation**, 2014
- ÖNDEŞ Turan, "Kobi' lerde Verimliliği Artırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları" , **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 2, 2000
- ÖRENAY Hami, "Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Türkiye Uygulaması" , **Dış Denetim Dergisi**, Sayı: 1, Temmuz- Eylül 2010
- ÖZBİLGİN İzzet Gökhan, "Aracı Kurumların İç Kontrol Sistemi ve İlgili Düzenlemenin Değerlendirilmesi" , **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, 2010
- SALTIK Nihal, "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı: 26, Cilt: 2, 2007
- SEVİM Adnan- GÜL Mustafa, "Elektronik İşletmelerde (e-işletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi" , **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 2, Aralık 2012

- TÜREDİ Hasan- GÜRBÜZ Filiz- ALICI Ümmügülsüm, " COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 42,2014
- TÜREDİ Selda, " İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin İncelenmesi " **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 91 , 2005
- TÜREDİ Selda, " İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi " , **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2012
- UYAR Süleyman, " UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi" , **Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 2
- UYSAL Gürhan, "COSO İç Kontrol Sistemi'nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve" , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 48, Ekim 2010
- WILLITS Stephen D. - NICHOLLS Curtis, "Is the Sarbanes-Oxley Act Working? " , **CPA Journal**, April 2014

### ***Diğer Kaynaklar***

- AICPA, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit Sas: 99
- AICPA 2013 Annual Report
- COSO, Internal Control- Integrated Framework, <http://coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>
- COSO, Internal Control- Integrated Framework 2012
- COSO, Internal Control- Integrated Framework 2013
- INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi 2006
- International Standart on Auditing 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management, <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>
- INTOSAI GOV 9130 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector– Further Information on Entity Risk Management, [http://www.issai.org/media/13341/intosai\\_gov\\_9130\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf)
- KORKMAZ Zühal, **COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması**, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı
- KORKUT Beliz, **Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi**, TCMB Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara 2004

Nedir Bu Kurumsal Yönetim? Deloitte Kurumsal Yönetim Serisi,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Nedir%20bu%20kurumsal%20yonetim.pdf>

Sermaye Piyasası Kurulu, **Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ**, Seri: V, No: 68, <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=211&ct=f&action=displayfile>

Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri X, No:22, 10. Kısım, Madde 11, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>

Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**,

Seri X, No:22, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=>

TİDE, Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş-Öneriler, Temmuz 2012,

<http://tide.org.tr/uploads/news/Yeni%20TTK%20ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetime%20ili%20%20%20d%20%20C3%BCzenlemelere%20hakk%20%20C4%B1nda%20g%20%20C3%B6r%20%20C3%BC%20%20%20%20C3%B6neriler%20-%20T%20%20C4%B0DE%20-%20Temmuz%202012.pdf>

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği**, 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayılı Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm>

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete, <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>

<https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>

<http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>

<http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>

<http://www.aicpa.org/About/Affiliates/AICPAFoundation/DownloadableDocuments/AICPA-Foundation-Annual-Report-2013.pdf>

<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00325.pdf>

<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

<https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/IIA%20Brochure.pdf>

<http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

<http://www.intosai.org/about-us.html>

<http://coso.org/aboutus.htm>



## ÖZGEÇMİŞ

ÖZGEÇMİŞ		
Adı, Soyadı	Esra ÖZDEMİR	
Doğum Yeri ve Yılı	KAHRAMANMARAŞ 11.09.1988	
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce İleri	
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	2002 2005	Bursa Kız Lisesi
Lisans	2007 2012	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	2012	Uludağ Üniversitesi
Doktora		
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı
1.		
2.		
3.		
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar		
Katıldığı Proje ve Toplantılar		
Yayımlar:		
Diğer:		
İletişim (e-posta):	esraesraozdemir@hotmail.com	
Tarih İmza Adı Soyadı	10. 01. 2016 Esra ÖZDEMİR	

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Esra Özdemir
Tez Adı	Ulusal ve Uluslararası Düzenleme Bağlamında İK Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi - Borsa İstanbul Şirketlerinde Uygulama
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İşletme
Tez Türü	Yüksek Lisans Tezi
Tez Danışman(lar)ı	Doç. Dr. Aylin Peray Arsoy
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, 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 : 12.01.2016

İmza : Esra