

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

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL YAPISININ
YERİ VE ÖNEMİ**

Yüksek Lisans Tezi

FATİH MEHMET GÜVEN

İstanbul, 2008

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

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL YAPISININ
YERİ VE ÖNEMİ**

Yüksek Lisans Tezi

FATİH MEHMET GÜVEN

Danışman: DOÇ. DR. CEMAL ÇAKICI

İstanbul, 2008

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

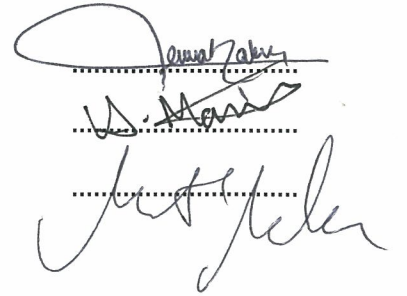
İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi FATİH MEHMET GÜVEN'ın İŞLETMELERDE İÇ KONTROL YAPISININ YERİ VE ÖNEMİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.04.2008 tarih ve 2008-6/18 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 24.04.2008

- 1) Tez Danışmanı : DOÇ. DR. CEMAL ÇAKICI
2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. MEHMET ALTAN MASUN
3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. MEHMET MELEMEN



ÖNSÖZ

Küresel ekonomide gerçekleşen değişimler sonucunda bu sürecin getirdiği koşullar faaliyetlerin artmasına ve tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan hakim olamamalarına sebep olmuştur. Dolayısıyla varlıkların hata veya hile yoluyla kaybını önlemek için işletmelerde iç kontrol yapısının kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu tez çalışmasının amacı, iç kontrol yapısının oluşturulması, değerlendirilmesi ve işletmelerdeki önemi hakkında ilgililere yararlı olmaktır. Bu çalışmayı sonuçlandırmamdaki katkılarından dolayı tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Cemal Çakıcı'ya, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili aileme, özellikle ağabeyim Ahmet Han Güven'e ve yorumlarıyla çalışmama yön veren Gülsüm Karaağaç'a teşekkürlerimi sunar, şu an aramızda bulunmayan, Büyük Önder Atatürk ile konuşma şerefine nail olan aydın başöğretmen Atatürkçü merhume Cemile Cevher Kurtaran'ı rahmetle anarım.

Önemle belirtmeliyim ki, ilim yolunda öğrencilerine ışık olan engin tecrübesi ve geniş vizyonu ile ufkumu açan değerli bilim adamı Marmara Üniversitesi eski rektörü Sayın Prof. Dr. Tunç Erem'e bu nedenle naçiz çalışmamı ithaf eder, saygıyla ellerinden öperim.

İstanbul, 2008

Fatih Mehmet GÜVEN

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Fatih Mehmet Güven
Anabilim dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe – Finansman
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Cemal Çakıcı
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Nisan 2008
Anahtar Kelimeler	: İç Kontrol Yapısı İç Denetim

ÖZET

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL YAPISININ YERİ VE ÖNEMİ

İç kontrol yapısı şirketlerin bütün departmanlarında gerçekleşen faaliyetlerin izlenebilmesi açısından kurulması zorunlu bir sistemdir. Dünyada yapılan düzenlemeler sonucunda, Türkiye’de de 2002 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ile Sarbanes-Oxley doğrultusunda birtakım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, dış denetçilerin borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol yapılarının oluşturulmasında sorumluluk almaları yasaklanmıştır. Yine bu tebliğ ile hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, denetimden sorumlu komite kurmalı ve bu komitede yönetim kurulunda Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üye bulundurmalıdırlar.

Yeni Bankalar Kanununa göre, bankalar etkin bir iç kontrol yapısı kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. Bağımsız denetim kuruluşları, çalışmalarında yöneticilerin esas sözleşmeye aykırı hususlarda bulunduğunu saptarsa bunun Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’na bildirilmesi istenmiş, sözkonusu faaliyetlerden ötürü üçüncü kişilere zarardan sorumlu tutulmuşlardır.

Yeni Ticaret Kanunu tasarısında, iç kontrol yapısının tasarının ruhunda bahsedilmesine karşın içerik olarak yeterince belirtilmediği için, iç kontrol yapılarının varlığı ve etkinliği konusunda yönündeki bir düzenlemenin, tasarı metninde açıklanmasında fayda sağlayacaktır.

ABSTRACT

THE IMPORTANCE AND LOCATION OF INTERNAL CONTROL STRUCTURE IN ENTERPRISES

Internal control structure is an imperative system to follow the activities that is happening in all departments of the enterprises. After the arrangements that have been done in the world, some legitimate arrangements were made in the direction of Sarbanes-Oxley with the declaration of Capital Markets Board which was also carried into the effect in Turkey in the year 2002. For example; the external supervisor's rights of taking responsibilities are prohibited in establishing internal control structures of the enterprises that are enrolled to the stock market. Again with this declaration, co-partnerships that have their stocks traded on the stock exchange must construct a committee that is responsible of controlling and this committee should have at least two members who are not the executive directors in the administrative council.

According to the New Banking Law, banks are bound by the law of establishing effective internal control structure and operating it. If the independent controlling institutes confirm that the administrators are breaking the rules of the main agreement in their works, then they should inform Banking Regulation and Supervision Agency and are considered as responsible of deficit through the third persons' because of the said activities.

In the new Trade Law Project, as the internal control structure is not specified well enough about its content although it is stated in the project's spirit, it will be beneficial to explain a new arrangement in the project text taking care of the entity and the effectiveness of the internal control structures.

İÇİNDEKİLER

ŞEKİL LİSTESİ.....	VI
TABLO LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR	VIII
0. GİRİŞ	1
1. İÇ KONTROL YAPISININ TEMEL KAVRAMLARI, AMAÇLARI VE İLKELERİ.....	2
1.1. İç Kontrol Yapısının Tanımı	2
1.2. İç Kontrol Yapısının Önemi	4
1.3. Dünyadaki Düzenlemelerde İç Kontrol Yapısı.....	7
1.3.1. COSO Raporu'na Göre İç Kontrol	7
1.3.2. Muhasebe Standartları Bildirisi 55'e (Statement of Auditing Standards - SAS 55) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri	10
1.3.2.1. Kontrol Ortamı	10
1.3.2.2. Muhasebe Sistemi	11
1.3.2.3. Kontrol Prosedürleri.....	13
1.3.3. Muhasebe Standartları Bildirisi 78'e (Statement of Auditing Standards - SAS 78) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri	14
1.3.3.1. Kontrol Ortamı	14
1.3.3.2. Risk Değerlendirme Süreci	15
1.3.3.3. Kontrol Eylemleri	16
1.3.3.4. Bilgi ve İletişim Sistemleri	16
1.3.3.5. Gözleme	16
1.3.4. Sarbanes Oxley Yasası'na (SOX) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri	18
1.3.5. İç Denetçiler Enstitüsü'ne Göre İç Kontrol	20
1.4. İç Kontrol Yapısının Amaçları	21
1.4.1. İç Kontrol Yapısının Genel Amaçları	21
1.4.2. İç Kontrol Yapısının Özel Amaçları	22
1.5. İç Kontrol Yapısının Temel Unsurları	23
1.5.1. Yönetmelik Kontroller.....	23
1.5.2. Muhasebe Kontrolü.....	25
1.5.2.1. Yönetimin Sorumluluğu	26
1.5.2.2. Sistemin Yeterli Derecede Güven Vermesi	27
1.5.2.3. Önleyici Özellik Taşımak	27
1.5.2.4. İç Kontrol Yapısının Etkinliğini Kısıtlayan Sınırlamalar	28
1.5.2.5. Bilgi İşleme Yöntemleri.....	29

1.6. İç Kontrol Yapısının İlkeleri.....	30
1.6.1. Görevlerin Ayrımı.....	31
1.6.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması.....	31
1.6.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması	32
1.6.4. Fiziki Koruma	32
1.6.5. Bağımsız Mutabakat	32

2. İÇ KONTROL YAPISININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ ... 33

2.1. İç Kontrol Yapısının Tanınması	34
2.1.1. Kontrol Ortamı Hakkında Bilgi Toplanması	35
2.1.2. Risk Belirlenmesi.....	36
2.1.3. Kontrol Faaliyetleri.....	36
2.1.4. Bilgi ve Haberleşme.....	38
2.1.5. İzleme.....	39
2.1.5.1. Sistemin Sürekli İzlenmesi.....	39
2.1.5.2. İç Denetim Bölümü	40
2.1.5.2.1. İç Denetim Elemanları	43
2.1.5.2.2. İç Denetim Standartları	44
2.2. İç Kontrol Yapısının Kurulması	45
2.2.1. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	46
2.2.2. Mal ve Hizmetlerin Satışına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	48
2.2.3. Para Tahsilatlarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	50
2.2.4. Para Ödemelerine İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	51
2.2.5. İç İşlemlere İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması	52
2.3. Bağımsız Denetime Göre İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi	56
2.3.1. Not Alma Yöntemi.....	56
2.3.2. Anket Yöntemi.....	56
2.3.3. Akış Şemaları Yöntemi.....	59
2.4. İç Denetime Göre İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi	62
2.4.1. İç Denetim.....	62
2.4.1.1. İç Denetimin Tanımı	62
2.4.1.2. İç Denetimin Unsurları.....	63
2.4.1.3. İç Denetimin Amaçları.....	64
2.4.2. Çalışma Kağıtları	65
2.5. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi	66
2.5.1. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Amaçları	66
2.5.2. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Yaklaşımları.....	67
2.5.3. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Aşamaları	68
2.5.3.1. Sistemin Ön Değerlendirilmesi.....	68
2.5.3.2. Sistemin Uygulamadaki Etkinliğinin Test Edilmesi.....	70
2.5.3.3. Sistemin Son Değerlendirilmesi	70

2.5.4. Alışlar, Nakit Ödemeleri ve Ücret Ödemeleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme	71
2.5.4.1. Alışlar İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme	71
2.5.4.2. Nakit Ödemeler İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme.....	71
2.5.4.3. Ücret Ödemeleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme.....	72
2.6. Raporlama	72
2.6.1. İç Denetim Raporu.....	72
2.6.2. İç Denetim Raporu Çeşitleri	72
2.6.2.1. Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları.....	72
2.6.2.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları	73
2.6.3. İç Denetim Raporu İlkeleri	74
2.6.3.1. Doğruluk İlkesi	74
2.6.3.2. Açık Olma İlkesi	75
2.6.3.3. Öz Olma İlkesi	75
2.6.3.4. Anlaşılabilir Olma İlkesi.....	75
2.6.3.5. Bilgi Verme ve Kanıta Dayanma İlkesi	76

3. İÇ KONTROL RİSKİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ ... 77

3.1. Denetim Riski Unsurları	77
3.1.1. Doğal Risk (Inherent Risk).....	81
3.1.2. Kontrol Riski (Control Risk)	82
3.1.3. Ortaya Çıkartma Riski (Detection Risk).....	82
3.2. Kontrol Riskinin İlk Değerlendirilmesi	83
3.2.1. Muhtemel Hatalar	84
3.2.2. Gerekli Kontroller	84
3.2.3. Kontrollerin Etkinliği.....	85
3.3. Kontrolleri Test Etmede Kullanılan Prosedürler	85
3.3.1. Soruşturma	86
3.3.2. Teftiş	86
3.3.3. Gözlem.....	86
3.3.4. Tekrarlama	86
3.4. Kontrol Testlerinden Elde Edilen Kanıtların Yeterliliği.....	87
3.4.1. Kanıtların Türü	87
3.4.2. Kanıtların Kaynağı.....	87
3.4.3. Kanıtların Zamanlılığı.....	88
3.4.4. Kanıtların Birbirleriyle İlişkisi.....	89
3.5. Belirlenen Kontrol Risk Düzeyini Daha da Azaltma.....	89
3.6. Kontrol Riskinin Son Değerlendirilmesi	90
3.7. Değerlendirilen Kontrol Riskinin Belgelendirilmesi	91

4. İÇ KONTROL YAPISININ İŞLETMELERDEKİ YERİ 92

4.1. İç Kontrol Yapısı ve Verimlilik İlişkisi	92
4.2. İç Kontrol Yapısı ve İç Denetim İlişkisi	94
4.3. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi	95
4.4. İç Kontrol Yapısının Düzenlenmesine İlişkin Yasal Esaslar	96
4.4.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Kontrol Yapısı	96
4.4.2. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol Yapısı	97
4.4.3. BDDK - Bağımsız Denetim Düzenlemeleri ve İç Kontrol Yapısı	98
4.4.4. BDDK - Yeni Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol Yapısı	99
4.5. İç Kontrol Yapısının Uygulanmasındaki Engeller	100
4.5.1. Hiyerarşi Düzeninden Doğan Engeller	100
4.5.2. İç Kontrol Yapısının Maliyetinden Doğan Engeller	100
4.6. İç kontrol Yapısının Etkinliğini Engelleyen Faktörler	100
4.6.1. Amirlerin Anlayışsızlığı	100
4.6.2. İç Kontrolle Bazı Memurların ve Çalışanların İncitilebileceği Düşüncesi	101
4.6.3. Gizli Sahaların Varlığı	101

5. (X) A.Ş.'NDE İÇ KONTROL YAPISI UYGULAMA ÖRNEĞİ 102

5.1. Uygulamanın Amacı	102
5.2. Uygulamanın Kapsamı	102
5.3. (X) A.Ş. İle İlgili Genel Bilgiler	102
5.4. Şirketin Örgüt Yapısı	103
5.5. Şirketin Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu	103
5.6. İç Denetim Bölümü'nün Organizasyon İçindeki Yeri ve Denetim Komitesinin Görevleri	103
5.7. İç Denetim Bölümünde Görev Yapan İç Denetçilerin Özellikleri	104
5.8. İç Denetim Bölümü Tarafından Uygulanan İç Denetim Türleri	105
5.8.1. Mali Tabloların Denetimi	105
5.8.2. Uygunluk Denetimi	105
5.8.3. Faaliyet Denetimi	106
5.8.4. Yolsuzluk Denetimi	106
5.8.5. Bilgi Sistemlerinin Denetimi	106
5.8.6. Sözleşme Denetimi	107
5.9. İç Denetim Faaliyetinin Planlanması	107
5.10. Ön Araştırma Yapılması	107
5.11. İç Denetim Programının Hazırlanması	108
5.12. İç Denetim Yönetmeliği	108
5.13. Uygulamanın Değerlendirilmesi	117
5.13.1. Performans Açısından Değerlendirme	118
5.13.2. Kalite Güvencesi Açısından Değerlendirme	118
5.14. Çalışma Kağıtları	118
5.15. İç Denetim Raporunun Hazırlanması	119

5.15.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri	119
5.15.2. İç Denetim Raporunun İçeriği	119
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	121
EK 1: ÖRNEK ÇALIŞMA KAĞIDI.....	123
EK 2: ÖRNEK İÇ DENETİM RAPORU	124
KAYNAKÇA.....	126

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. İç Kontrol Sorumluluk Alanları.....	38
Şekil 2. Akış Şemaları Sembolleri.....	61
Şekil 3. (X) Şirketinin Örgüt Yapısı	103
Şekil 4. (X) Şirketi İç Denetim Bölümü Organizasyon Şeması	112

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Anket Soru Formu Örneği.....	58
---------------------------------------	----

KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association Amerikalı Muhasebeciler Birliği
AŞ	Anonim Şirketi
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CFE	Certified Fraud Examiners Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları
CIA	Certificated Internal Auditor Sertifikalı İç Denetçi
CISA	Certified Information Systems Auditor Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi
COSO	Comitee of Sponsoring Organization Organizasyonları Destekleme Komitesi
FEI	Financial Executives International Finansal Yöneticiler Enstitüsü
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IFAC	The Internal Federation of Accountants Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	The Institute of Internal Auditors İç Denetçiler Enstitüsü
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SAS	Statement of Auditing Standarts Muhasebe Standartları Bildirisi
SOX	Sarbanes Oxley Act Sarbanes Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu

0. GİRİŞ

Son yıllarda işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, faaliyetlerin artmasını sağlamış; tepe yönetimlerinin merkezden işletmenin tüm departmanlarını izlemesi sorununu yaratmış, dolayısıyla hata ve hilelerin çoğalmasına yol açmıştır. Küreselleşme anlayışının başlamasıyla şirketlerde kurumsal yönetim anlayışı oluşmuş ve bu anlayışın bir sonucu olarak hukuki alanlarda düzenlemeler şart olmuştur.

Küreselleşme sürecinde, tam rekabet ve hızlı piyasa koşulları gibi etkenlerden asgari düzeyde etkilenebilmek için etkin bir iç kontrol yapısının işletme bünyesine yerleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu şekilde işletmeler muhtemel risk ve tehditlere karşı, pazarın güçlü ve zayıf yanlarını keşfederek gerekli müdahalelerde bulunabilirler. İşletmenin, varlıklarını ve kaynaklarını etkin kullanarak, oluşturduğu güven ve saygınlık mali tabloların şeffaf olmasıyla açıklanır. Bu şeffaflığı da hiç kuşkusuz iç kontrol yapısı sağlamaktadır.

Bu tez çalışmasının amacı; muhasebe ve denetim açısından, yönetici ve işletme ilgililerine sağlıklı bir finansal raporlama sunulmasının iç kontrol yapısının kurulması ve değerlendirilmesiyle mümkün olabileceğini ortaya koymaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol yapısının tanımı, ilkeleri ve yapılanması üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümünde, iç kontrol yapısının değerlendirilmesine, yapıdan elde edilen bilgilerin belgelendirilmesine ve iç denetim açısından raporlama ilkelerine değinilmiştir.

Üçüncü bölümünde, iç kontrol riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi açıklanmıştır.

Dördüncü bölümünde, iç kontrol yapısının işletmelerdeki yerine değinilmiştir. İç kontrol yapısının, verimlilik ve iç denetimle ilişkisi; iç kontrol yapısının düzenlenmesine ilişkin yasal esaslar ve iç kontrol yapısının etkinliğini engelleyen faktörlerle belirtilmiştir.

Tezin beşinci bölümünde, Türkiye'nin önde gelen şirketlerinden birinin bünyesinde faaliyet gösteren iç denetim bölümü tarafından yerine getirilen iç kontrol yapısı uygulaması gösterilmiştir.

Altıncı ve son bölümünde ise ulaşılan sonuçlara ve önerilere değinilmiştir.

1. İÇ KONTROL YAPISININ TEMEL KAVRAMLARI, AMAÇLARI VE İLKELERİ

1.1. İç Kontrol Yapısının Tanımı

İç kontrol genel olarak “bir şirketin faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek hata veya varlıkların hile yoluyla kullanılma olasılığının en aza indirilmesine yarayan sistem şeklinde tanımlanmaktadır.¹ Latince “contrarotulus” ve İngilizce “against” olup “contra” dan türeyen kontrol kavramı; bir memur tarafından tutulan kayıt veya hesaplardan her birinin bir başkası tarafından sınanması şeklinde özetlenmiştir.²

Örgütsel kontrol ise hedeflenen işletme amaçlarına ulaşmada, standartlar ve planlarla belirlenmiş konuların, uygulamaya ilişkin örgütsel faaliyetlerle uyumlaştırılmasını sağlayan faaliyetler bütünüdür. Kontrol, organizasyon şeması içinde her çalışanın yaptığı faaliyetlerinden ötürü karşılaşılabileceği bir sonuçtur. İşletmenin her bir kademesi kendisini planlayan bir üst kademeye karşı sorumludur. O halde her bir örgüt kademesi faaliyetlerinden ötürü bir üst kademeye hesap vermek zorundadır. En üst yönetim kademesi olan yönetim kurulu ise genel kurulca denetim komitesi tarafından denetlenir. Ancak dönem sonunda hem yönetim kurulu hem de denetim kurulu, genel kurul tarafından bir defa daha denetlenir. Kontrol, yönetim fonksiyonlarının işlerliğini denetleyen en son aşamadır.³

İç kontrol bir işletmenin faaliyetlerinin bütünlüğünü de sağlamaya yönelik olmalıdır. Kontrol ise önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmede belirlenmiş bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır.⁴

İç kontrol; işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde

¹ HUSSEY, R.; **Dictionary of Accounting**, 3 Rev Edition, England: Oxford University Pres, 2005, s. 195.

² SAWYER, Lawrence B.; DITTENHOFER, Mortimer A.; SCHEINER, James H.; **Sawyer's Internal Auditing: The Practice Of Modern Internal Auditing**, 5th Edition, Florida, U.S.A.: Institute Of Internal Auditors Inc., 2003, s.57.

³ EREN, Erol; **Yönetim ve Organizasyon**, 5.Bası, İstanbul: Beta Basım, 2001, s.290.

⁴ KEPEKÇİ, Celal; **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982, s.9.

yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur.⁵

İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors) 1993 yılında kontrolü önceden konulmuş olan amaç ve hedeflere ulaşılması ihtimalini arttırmak için yönetim tarafından yürütülen faaliyetler olarak tanımlamıştır. Bir başka ifade ile kontroller; organizasyonların standartlara veya planlara uyulmasını sağlamak için tasarlanırlar.⁶ İşletmenin bünyesinin içerisinde organize edilen iç kontrol bir işletmenin muhasebe belgelerinin eleştirici nitelikte gözden geçirilmesidir.⁷ Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants – A.I.C.P.A.) 1988 yılında iç kontrolleri, işletmenin özel amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlamak için yönetim tarafından konulan politika ve prosedürler olarak tanımlamıştır.⁸

İç kontrol yapısı kabaca, bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği arttırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir.⁹

Victor Z. Brink 1946 yılında yayımladığı ve bugün de geçerliliğini koruyan “İç Denetçi” başlıklı makalesinde iç kontrolü tanımlamıştır. Brink’e göre etkin bir iç kontrolün başlıca elemanları zamanında bilgi ulaştıran iyi bir muhasebe sistemi,

⁵ AZALTUN, Murat; **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No 1075, 1999, s.12.

⁶ HERMANSON, Dana R., HERMANSON, Heather M., **The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know**, *Review Of Business*, Cilt 16, No.2, 1994, s.29.

⁷ DİRİMTEKİN, Tuğrul; **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi, 1981, s.3

⁸ GADH, Vandana ve diğerleri; **Modeling Internal Controls and Their Evaluation, Auditing**, Sarasota, Cilt 12, 1993, s.114.

⁹ AKSOY, Tamer;” Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm**, Sayı:72 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005), s.139. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>, (10.03.07)

muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve yordamlar, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir.¹⁰

İç kontrol; organizasyon planı ile iş içerisindeki varlıkları korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, operasyonel etkinliği ilerletmek ve emredilmiş yönetim politikalarına katılımı teşvik etmek için benimsenmiş tüm koordine yöntem ve ölçüleri kapsar.¹¹

İç kontrollere yüksek önem verilmesinin ardındaki amaç; operasyonel başarısızlıklardan kaynaklanan kayıpları, güvenilir bir finansal raporlama, sermayenin korunması ve etkili bir risk yönetimi ile kısıtlamaktır.¹² Kontrolün eksik olduğu bir ortamda, hata yapılamayacağını, varlıkların çalınmayacağını veya muhasebe verilerinin yanlış beyan edilmeyeceğinin bir garantisi yoktur. İyi bir iç kontrol yapısı bu kadar gerekli olduğuna göre neden birçok iş bu yapıya sahip değil? Bu sorunun iki cevabı olabilir. Birincisi, birçok yöneticinin bir iç kontrol yapısını neyin oluşturduğunu bilmediğine ya da anlamadığına inanmasıdır. İkincisi de, yönetimin iç kontrol yapısındaki prosedürlerin etkisiz olduğuna inanmasıdır. Aslında iki cevap da geçersizdir. İç kontrol yapısı, hepimizin günlük yaşantısında belli bir ölçüde uyguladığı çok basit bir kavramdır. Hepimiz arabamızdan ayrıldığımızda anahtarlarımızı yanımıza alırız ve cüzdanımızı ortalıkta bırakmayız. İşte bunlar varlıkları korumak için uyguladığımız iç kontrol prosedürlerinin örnekleridir.¹³

1.2. İç Kontrol Yapısının Önemi

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Tepe yönetimlerinin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür.¹⁴

¹⁰ UZAY, Şaban; **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:132, 1999, s.6.

¹¹ DEFLIESE, Philip L. ve diğerleri; **Montgomery's Auditing (College Version)**, 11th Edition, U.S.A.: John Wiley&Sons Inc., 1990, s.218.

¹² CHORAFAS, Dimitris N.; **Implementing and Auditing the Internal Control System**, New York-U.S.A.: Palgrave Macmillan, 2003, s.30.

¹³ MACLATCHIE, Kevin P.; "Take Control", **Journal Of Property Management**, Cilt 62, (Ocak-Şubat 1997), s.64.

¹⁴ BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 2006, s.121.

İşletmeler büyüdükçe, iş ve işlemler daha karmaşıklaşmakta ve kontrol altında tutulması güçleşmekte, yönetime sunulan bilgilerin güvenilirliği azalmakta ve yönetimin bilgi ihtiyacı sağlıklı olarak karşılanamamaktadır. Bununla beraber yatırımların, işletme kaynaklarının ve varlıkların kontrol edilmesi zorlaşmakta, etkin bir personel yönetimi sağlanamadığı gibi işletme içinde ortaya çıkabilecek hata, hile, hırsızlık, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi gibi işletmenin geleceği açısından önemli sıkıntılara neden olabilecek olumsuz davranışların önlenmesi de güçleşmektedir.¹⁵ Her işletmede ayrıntılı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol mekanizması vardır. İşletmelerde iç kontrolü kurmakla sorumlu olan üst yönetimdir; ancak yönetimin görevi sistemi kurmakla bitmez. Kurulan iç kontrol yapısının işleyip işlemediği, nerelerde eksikleri olduğu tespiti için işletmede kurmay düzeyde iç denetim bölümü oluşturulur.¹⁶

Bir işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması iç kontrol yapısının hata ve düzensizlikleri önlemede veya ortaya çıkarmadaki etkisizliğinin göstergesidir. İşletmenin belge ve kayıtlarında bulunabilecek kasıtlı ve kasıtsız bazı hata ve düzensizlik türleri aşağıdaki gibidir:¹⁷

- Bir işlemin muhasebe kaydının yapılmaması,
- Muhasebe kaydının yanlış yapılması,
- Aynı işlemin iki kere kaydedilmesi,
- Hesaplamaların yanlış yapılması (yeniden değerlendirme, amortisman, şüpheli alacak, maliyet, vergi gibi muhasebe hesaplamalarında)
- Hesapların yanlış sınıflandırılması,
- Muhasebe kayıtlarında dönemsellik ilkesine uyulmaması,
- Belgelerin, çizmek, silmek, rakamlarla oynamak şeklinde değiştirilmesi,
- Kanıt niteliğindeki belge ve kayıtların kaybolması,
- Belgelerdeki aritmetik hatalar,
- Gerçek olmayan belgelerin kayda alınması,

¹⁵ ÖZER, Mevlüt; **Denetim 2 (Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında)**, 2.Cilt, 1.Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörlüğü Yayınları, 1997, s.322.

¹⁶ KİRACI, Murat; "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, Eskişehir, (Aralık 2003), s.75.

¹⁷ GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990, s.58-60.

- Defterler arası aktarmalardaki hatalar.

Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenemediği, bilgi akışında aksaklıklar olan ve kontrolün zayıf olduğu işletmeler olumsuz yönde etkilenecektir. Üst yönetim açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol yapısının kurulması ve işletilmesi durumunda giderilebilecektir. Yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında koordinasyonun sağlandığı ve iç kontrol yapısının kurulduğu işletmelerde iç kontrol yapısının etkin olup olmadığı veya işletme politikaları ve hedeflerine ne derece hizmet ettiğinin değerlendirmesi ön plana çıkacaktır. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı hedeflere ulaşmayı ve finansal raporların güvenilirliğini sağlamanın yanı sıra belirlenen politikalara ve yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından da önemlidir. Küçük ve orta ölçekli firmalar bugüne kadar zayıf hatta olmayan kontroller ile yaşamlarını sürdürebiliyorlardı. Günümüzde ise gerek işletme içi gerekse işletme dışı faktörler yakın zamana kadar kabul gören bu görüşü artık geçersiz kılmaktadır. Günümüzde artık iç kontrolün bu konularda güvence sağlar bir yapı olduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir.¹⁸

İç kontrol ile ilgili bazı temel gerçekler aşağıda sıralanmıştır:¹⁹

- İç kontrolün başlangıç noktası kuvvetli şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır.
- Başarılı bir kontrol ortamı, yönetimin kararlılığı ve desteğini gerektirir.
- İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her işin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün gerçek amacı, çalışanları kontrol etmek değil, iş sürecini kontrol etmektir.
- İç kontroller işlerin ilk seferinde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olur.
- Şirketin büyümesi veya küçülmesi gibi durumlarda farklı kontrollere ihtiyaç duyulur.
- İç kontroller işletmelerin amaçlarına ulaşmasında makul ölçüde bir teminat sağlar, tam olarak güvence vermez.

¹⁸ BİÇER, Ali Altuğ; "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama", **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s.41.

¹⁹ UZAY, Şaban; "İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler", **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler**, Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, (21-25 Mayıs 2003), s.207.

- İç kontrol ile işletme verimliliği arasında doğrudan ve dolaylı yakın bir ilişki vardır.
- İç kontroller iş akışlarının üstüne değil, içine yerleştirilmelidir.
- Etkili olmak için kontrolleri denetime değil, önemli noktalara yerleştirmelidir.

Denetimi planlamak ve uygulanacak denetim testlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için iç kontrol yapısı yeterince incelenmeli ve anlaşılmalıdır.²⁰ Etkin bir iç kontrol yapısı, işletmeyi ve çalışanları yersiz suçlamalardan ve soruşturmalardan koruyabilir. İç kontrol yapıları ile çalışanlar da daha başarılı bir organizasyon içerisinde takım oyuncularına olur ve önemli rol oynarlar. Bunun yanında güçlü iç kontrol yapıları muhasebe sistemlerini daha da etkili kılar. Eğer iç kontrol yapısı iyi ise etkin bir denetim yolu kurulmuştur.²¹

Denetçiler, iç kontrol yapısından tam güvenlik bekleyemezler. Bu nedenle her zaman için denetçinin iç kontrol yapısı üzerinde vereceği kararlarda kontrol riski vardır. Dolayısıyla denetçiler çok iyi bir iç kontrol yapısı ile karşılaşsalar bile söz konusu kontrol riskini düşünerek kendi denetim çalışmalarını gerçekleştireceklerdir.²²

1.3. Dünyadaki Düzenlemelerde İç Kontrol Yapısı

Teknolojik alanda gelişmeler ve piyasa koşullarında gerçekleşen değişimler firmaların faaliyetler üzerindeki kontrol gereksinimini arttırmaktadır. Bu nedenle birçok uluslararası örgüt iç kontrol yapısının kurulmasına ve geliştirilmesine ilişkin çeşitli düzenlemeler yapmaktadır.

1.3.1. COSO Raporu'na Göre İç Kontrol

1970'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde artan hileli finansal raporlamanın önüne geçmek amacıyla oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Reporting) iç kontrolün finansal raporlama üzerindeki önemini görerek konunun yeniden düzenlenmesinin gerekliliğini fark etmiştir. Organizasyonları Destekleme Komitesi (Comitee of Sponsoring Organization - COSO), 1985 yılında kurulmuş, iş etiği kapsamında finansal

²⁰ GÜLSEREN, Mehmet Fuat; "İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi", (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996), s.4-5.

²¹ ROGERS, Violet; **A Good Face on Internal Controls, The Practical Accountant Warren**, Gorham&Lamount Inc., Ekim 1999, s.1.

²² BOZKURT, Nejat; Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi, **Öneri**, Cilt 1, Sayı 2, (Ocak 1995), s.30.

raporlamanın kalitesini arttırmaya etkin iç kontrol ve kurumsal yönetim sağlamaya gönüllü ulusal bir özel sektör kuruluşudur. Komisyonun içinde beş ana sponsor vardır. Bunlar:²³

- AAA, Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association)
- AICPA, Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants)
- FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute)
- IIA, İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
- Ulusal Muhasebeciler Birliği* (The National Association of Accountants)

Her ne kadar yukarıda adı sayılan kurumlar tarafından oluşturulmuş olsa da, COSO bu beş organizasyondan bağımsız bir kuruluştur. Kurucu başkanın adı James C. Treadway olduğu için, kurumun popüler bir ismi Treadway Komisyonu olarak ta bilinmektedir.²⁴

COSO raporu iç kontrolün tanımını yapar, unsurlarını tarif eder ve iç kontrolün geliştirilmesine ilişkin ölçütleri verir. Çalışma iç kontrolün raporlanmasında bir kılavuz niteliğindedir ve yönetime denetçilere, diğer işletme çevrelerine iç kontrol yapısının değerlendirilmesine ilişkin veriler sağlar. Raporun temel amacı farklı çevrelere ortak bir iç kontrol tanımı sunarak firmaların iç kontrol yapılarını değerlendirmede standartlar sunmak ve iç kontrolün nasıl geliştirileceğini anlatmaktır. Rapor; iç denetçilerin yeterli, etkin, verimli bir iç kontrol yapısının kurulması ve muhafaza edilmesindeki rolünün üzerinde durmaktadır. İç denetçiler, iç kontrolün ve iç kontrol amaçlarının tanımlanması, güçlü bir iç kontrol ve öğelerinin oluşturulması, uygun değerlendirme araçlarının oluşturulması ve oluşturulan iç kontrol yapısının yeterliliği ve etkinliğinin izlenmesi konusunda yönetim ve bağımsız denetçiler ile birlikte çalışmalıdır.²⁵

İç kontrol farklı anlamlara gelmektedir. Bu durum dolayısıyla iş dünyası, kanun koyucu, düzenleyici ve diğerleri için bir karmaşaya yol açmaktadır. Tanım kanunlarda, düzenleme ve kurallarda açık olarak yapılamadığından problemlerin artacağı düşüncesiyle bir rapor yayınlanmıştır.

²³ COSO, <http://www.coso.org/>, (23.03.07)

* Şimdiki adıyla IMA, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)

²⁴ COSO, <http://www.coso.org/>, (23.03.07)

²⁵ REZAEE, Zabihollah; "What the Coso Report Means for Internal Auditors", **Managerial Auditing Journal**, Cilt 10 Yayın No 6, 1995, s.5.

Raporda iç kontrol;

- Finansal raporlamanın güvenilirliğini,
- Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini,
- Yasa ve yönetmeliklerle uyumunu, sağlamak üzere kabul edilebilir bir güvence için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlanmıştır.²⁶ Raporda iç kontrol, faaliyetlerin içine yerleştirilen bir süreç ve bir tür yönetim aracı olarak tanımlanmıştır.

İç kontrol yapısının işlerliğini sağlayacak olanların işletme çalışanları olduğu vurgulanmakta, bu nedenle çalışanların iç kontrolle ilgili yetki ve sorumluluklarını bilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır. Fakat zaman zaman personelin istenildiği gibi başka bir deyişle iç kontrol yapısının gereklerini yerine getirecek şekilde hareket etmediği gözlemlenebilir. Dolayısı ile iç kontrol çalışanların davranışlarını etkilediği gibi çalışanlardan da etkilenen bir süreçtir.²⁷

Tanımda geçen önemli kavramlar şunlardır: iç kontrol bir süreçtir, insanlar tarafından gerçekleştirilir, hedefler ve uygun güven koşulu vardır. Hedeflerden biri olan güvenilir finansal raporlamaya özellikle değinilmiştir. Güvenilirlikten kasıt finansal tabloların içeriğinden çok hazırlanışındaki doğruluk ve dürüstlüktür. Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe standartları'na uygun biçimde hazırlanmalıdır. İç kontrol; yönetim kurulu, yönetim ve işletme personeli tarafından tasarlanan ve devam ettirilen bir süreçtir. Kontrol sistemi, hedeflerin başarılması için uygun bir güveni oluşturmak amacıyla oluşturulur. Uygun güven ifadesi ise, hiçbir iç kontrol yapısının mükemmel olmadığı ve bir işletmenin kontrol yapısının maliyetinin, beklenen faydasından fazla olmaması gerektiği şeklinde açıklanabilir.²⁸

²⁶ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Executive Summary, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm, (23.03.07)

²⁷ KAYIM, Ali; "İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi", **Mali Pusula**, Yıl:2 Sayı:19, (Temmuz 2006), s.117.

²⁸ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.10.

1.3.2. Muhasebe Standartları Bildirisi 55'e (Statement of Auditing Standards - SAS 55) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri

55 no'lu standart iç kontrol kavramını daha geniş anlamda ele almakta ve bağımsız dış denetim sürecinde denetçinin iç kontrolü tanımaya ve değerlendirmeye ilişkin sorumluluklarını arttırmaktadır. Standartta iç kontrol şöyle tanımlanmıştır.²⁹ Bir işletmenin iç kontrol yapısı, özel amaçların başarılmasında uygun bir güveni sağlamak için belirlenen politikalar ve prosedürlerden oluşur. 1988 yılında yayınlanan SAS 55'te bağımsız denetim açısından, iç kontrol yapısını oluşturan temel öğeler şunlardır:

- Kontrol Ortamı,
- Muhasebe Sistemi,
- Kontrol Prosedürleri.

1.3.2.1. Kontrol Ortamı

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama da “iç kontrol ortamı” adı verilmektedir.³⁰

Etkin bir şekilde yönetilen bir kuruluşun yönetiminin başarı ve başarısızlığının temeli, üst yönetiminin tutumundan kaynaklanmaktadır. Üst yönetim, kontrolün önemli olduğuna inanıyorsa, diğerleri de kurulu bulunan prosedürlere bilinçli şekilde uymaya çalışacaklardır. Diğer yandan, kuruluşun üyeleri, üst yönetimi için kontrolün fazla önemsenmediğini, açık ve anlamlı destekten ziyade sadece söz ile desteğin verildiğini görüyorsa kurumun kontrol hedeflerine ulaşması zor olacaktır.³¹

İç kontrol ortamı şu unsurlardan oluşur:³²

- Yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi,
- Yönetici ve çalışanların dürüstlüğü ve etik değerler,
- Şirketin organizyonel yapısı,
- Firma bünyesindeki sorumluluklar,

²⁹ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.9.

³⁰ ATAMAN, Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT Nejat; **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Ocak 2001, s.62.

³¹ AKAY, Hüseyin; “Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:170, (Ekim 1995), s.102.

³² ROBERTSON, Jack C.; LOUWERS, Timothy J.; **Auditing and Assurance Services**, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2002, s.146.

- Yönetim kurulu ve özellikle denetim komitesinin işlerliği,
- Yetki ve sorumluluk atama yöntemleri,
- İç denetim fonksiyonunun varlığı,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları.

1.3.2.2. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi bir işletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin bilgilerin sistematik şekilde kaydedilmesi, sunulması, incelenmesi ve anlamlarının açıklanması işlerini kapsayan usul ve yöntemlerdir. İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Bu bağlamda etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır.³³

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

Etkin ve verimli bir şekilde çalışan bir muhasebe sisteminde aşağıda yer alan unsurların bulunması gereklidir:

- Hesap Planı,
- Muhasebe Yönetmeliği,
- Bütçe ve Kontrolü,
- Maliyet Muhasebesi Sistemi,
- Muhasebe Belge ve Formları.

a) Hesap planı: Hesap planı; belirli bir hesap çerçevesine ya da genel hesap planına dayanarak, kurum ve işletmelerde tutulan ana (defter-i kebir) hesapları, yardımcı (ara) ve ayrıntı hesapları, belirli bir sistem içerisinde, amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan aynı iş

³³ ATAMAN, Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.63-64.

olgularının sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönergedir.³⁴

b) Muhasebe Yönetmeliği: Muhasebe yönetmeliği, hesap planını açıklayarak yapılabilecek hataları düzeltmeye ve muhasebe departmanında çalışan personele işletmenin muhasebe sistemini tanıtmaya yönelik bilgi sunmaya yarar. Hesap planı ve defterlerin nasıl tutulacağını ve düzeltmelerin nasıl yapılacağını gösteren yönetmelik, güvenilir muhasebe bilgilerinin ve raporlarının hazırlanmasını da sağlar. İşlemleri başlatma, kaydetme ve özetleme usullerini tekdüze hale getiren muhasebe yönetmeliği çoğaltılarak muhasebe servisinde görev yapan personele dağıtılmalı ve yapılacak değişiklikler üst yönetimin emri ve onayı ile gerçekleştirilmelidir.³⁵

c) Bütçe ve Kontrolü: İngiltere Maliyet ve Endüstri Muhasebeciliği Enstitüsü'ne göre bütçe; öncede saptanan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikalar ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan raporlar dizisidir.³⁶

İşletme bütçeleri, aşağıdaki amaçları gerçekleştirmeye yöneliktir:³⁷

- Değerlendirilebilen seçenekler için en uygun sonuçları verecek biçimde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yollarını saptayacak planlama,
- Üretim faktörlerinin en uygun karışımının sağlanması, bütünleşme, işletme politikası esaslarının yürütülmesi ve sosyal birlik oluşturulması amacıyla koordinasyon,
- Genel Plan ile bölüm planlarının hazırlanması, uygulanması, plan öngörülleri ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması ve sapma çözümlerine göre düzeltici önlemlerin alınması evrelerinden oluşan kontrol.

Bütçe kontrolü'nün işletme yapısı açısından birçok yararı olmakla beraber dikkat çekici faydaları da bulunmaktadır. Bütçe kontrolü, üretime başlamadan önce işletme faaliyetlerinden sorumlu bulunan yöneticileri aydınlatır, dayanışmanın ve işbirliğinin

³⁴ ATAMAN, Ümit; **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2003, s.9.

³⁵ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.49.

³⁶ SEVGİNER, Sait; HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem; **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s.350.

³⁷ AVAN, Bülent; "İç Kontrol Sisteminin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Önemi", (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.61.

gerçekleşmesini sağlar ve bütçe kontrolü sayesinde sorumlu kişilerin olumlu veya olumsuz davranışları ortaya konulur. Bu yönleriyle bütçe kontrolü'nün psikolojik ve teknik özellikleri karşımıza çıkmaktadır.

d) Maliyet Muhasebesi Sistemi: Maliyet muhasebesinden, öncelikle maliyet bilgilerinin toplanması, kayıtlanması, özetlenmesi ve raporlanması için yararlanılır. Bu kapsamda maliyet muhasebesi sistemi, faaliyet sonuçlarının çıkartılması ve raporlanabilmesi amacıyla, finansal muhasebe sistemi için gerekli girdileri sağlayan maliyet muhasebesi kayıt sistemi ile maliyet hesaplama ve analizleri ile bir yandan, yönetimin gereksinim duyduğu bilgileri sağlayan, diğer yandan da; maliyet kayıt sistemi için gerekli verileri sağlayan maliyet (ölçümleme) sistemi olmak üzere iki alt sistemden oluşmaktadır.³⁸

e) Muhasebe Belge ve Formları: Etkin bir iç kontrol sistemi ve aynı zamanda muhasebeden sağlanan bilgilerin güvenilir olabilmesi için, bu bilgilerin kaydedildiği belge ve formların; seri numaralı, düzgün ve anlaşılır olması, ilgili kişilerin paraf ve imzalarını taşıması gerekir.³⁹

1.3.2.3. Kontrol Prosedürleri

Kontrol prosedürleri; işletmenin hedeflerine ulaşmak için oluşturduğu kontrol ortamını ve muhasebe sistemini yönlendirmeye yarayan politika ve prosedürleri kapsar. Kontrol prosedürleri çeşitli amaçlara sahiptir ve çeşitli örgüt ve bilgi süreçleme düzeylerinde uygulanır. Aynı zamanda bu prosedürler kontrol ortamının unsurlarıyla bütünleştirilmiş olabilir. Kontrol prosedürleri şu şekilde sınıflandırılabilir:⁴⁰

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

³⁸ ALTUĞ, Osman; **Maliyet Muhasebesi**, 12. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.11-12.

³⁹ AVAN, Bülent; **a.g.e.**, s.63.

⁴⁰ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.83.

Kontrol ortamı, muhasebe sistemi, kontrol prosedürleri olarak belirlenen iç kontrol unsurlarına, işletme çevresinde meydana gelen ve işletmenin faaliyetlerine ve sürekliliğine etki eden çeşitli risklerin varlığı ile risk değerlendirmesi, bilgi ile iletişim sistemleri ve izleme unsurlarının eklenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

1.3.3. Muhasebe Standartları Bildirisi 78'e (Statement of Auditing Standards - SAS 78) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri

SAS 55'te bazı değişiklikler meydana getiren SAS 78, 1 Ocak 1997 tarihinden başlayacak dönemler için finansal tablo denetiminde etkili olmayı hedeflemiştir.

SAS 78, COSO Raporu ile uyumlaştırılarak iç kontrolü tanımlamış; özelliklerini yeniden düzenlemiş ve bazı kavramlarda değişiklikler yapmıştır.⁴¹

İç kontrolü dinamik bir süreç olarak tanımlayan AICPA, Denetim Standartları Kurulu 78 no'lu standardında, IFAC 2006 yılında yayınlanan son Uluslararası Denetim Standartlarında, COSO Raporu ile paralel olarak iç kontrolün birbiriyle ilişkili beş unsurdan oluştuğunu belirtmektedir. Bunlar;⁴²

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme süreci
- Kontrol eylemleri
- Bilgi ve iletişim
- Gözleme

1.3.3.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı bir organizasyonun istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulmuştur, bu nedenle insanların kontrol bilincini etkilemektedir. Kontrol ortamı özetle; işletmenin yönetim anlayışının ve politikalarının, bireylerin kontrol zihniyetine yansımaları ile oluşan anlayış biçimidir.⁴³

İç kontrollerin başarısıyla, kontrol ortamı birbiriyle yakından ilgilidir. Güvenilirlik, etik değerler, yetki üstlenimi, yönetim kurulu ve denetim komitesi katılımı, yönetimin felsefesi ve çalışma biçimi, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların

⁴¹ AICPA (American Institute of Certified Public Accountants); **Codification of Statements on Auditing Standards Including Statments on Standards for Attestation Engagements**, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 2005, AU 319.93, s.175.

⁴² AICPA, **a.g.e.**, AU 319.11, s.176.

⁴³ AICPA, **a.g.e.**, AU 319.04, s.176.

tahsisi ve insan kaynakları politikaları ve uygulamaları kontrol ortamını etkileyen başlıca faktörlerdir. Kontrol ortamı haricindeki diğer dört bileşen ne kadar etkili olursa olsun kontrol ortamındaki bir ya da daha fazla elemanın yokluğu sistemin etkinliğini azaltacaktır.⁴⁴

1.3.3.2. Risk Değerlendirme Süreci

Risk değerlendirme, örgütsel amaçların başarılmasında ortaya çıkabilecek risklerin analizi ve yönetilmesi olarak ifade edilebilir. Finansal raporlama sürecinde konu ile doğrudan ilgili riskler şu unsurlardan dolayı ortaya çıkabilir:⁴⁵

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

İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlendirmesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlendirmesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir. İşletme riskini değerlendirme, denetçinin finansal tablolarda hata olabileceği ihtimaline karşı olarak yaptığı doğal risk ve kontrol risklerini değerlendirmesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir.⁴⁶

⁴⁴ KONRATH, Larry F.; **Auditing Risk Analysis Approach**, Florida: South-Western Thomson Learning, 2002, s.206.

⁴⁵ AICPA, **a.g.e.**, AU 319.35, s.184.

⁴⁶ DEMİRBAŞ, Mahmut; "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (Yıl:4 Sayı:7, Bahar 2005/1), s.170.

1.3.3.3. Kontrol Eylemleri

Kontrol eylemleri, yönetim ve yönergelerinin yürütülüp yürütülmediğinin tespitine yardımcı olan politika ve prosedürlerdir.⁴⁷ Kontrol faaliyetleri geniş kapsamlıdır ve aşağıdaki unsurları da içerebilir.⁴⁸

- Yetkilendirme,
- Performansın gözden geçirilmesi,
- Bilgi sürecinin kontrolü,
- Fiziksel kontroller,
- Görevlerin ayrılığı.

1.3.3.4. Bilgi ve İletişim Sistemleri

Bilgi ve iletişim sistemleri, esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bir bilgi sistemi, işlemleri ve durumları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kaydetmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. İletişim finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılması ve bu politika ve prosedürlerle ilgili olan bireylerin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir.⁴⁹

SAS 78'e göre bilgi sistemleri şu özelliklere sahip olmalıdır:⁵⁰

- Gerçekleşen tüm işleri açıklamalı ve kayıt etmelidir.
- Zamanlamayı temel alarak, işler hakkındaki etkili ve detaylı bilgiyi finansal raporlama için uygun sınıflandırmaya fırsat vermelidir.
- İşlerde, onların parasal değerle finansal durum tablolarında kayıtlanmasına izin verilmelidir.
- Finansal tablolardaki ilgili açıklamalara ve işlere uygun olarak sunulmalıdır.

1.3.3.5. Gözleme

Gözleme bir sistemin başarısının niteliğini değerlendirme sürecidir. Zaman içerisinde iç kontrol yapıları da yetersiz kalabilir ve uygulanan kontrol prosedürlerinin

⁴⁷ AICPA, a.g.e., AU 319.11, s.176.

⁴⁸ AICPA, a.g.e., AU 319.43, s.185.

⁴⁹ DOYRANGÖL, Nuran Cömert; "İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi", **Mali Çözüm**, Sayı 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s.35.

⁵⁰ DEMİR, Volkan; "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması", **Analiz**, Sayı 11, (Aralık 1999), s.102.

yönetimce geliştirilmesi gerekir. Gözlemlene, kontrollerin yürürlüğünü ve biçimini değerlendirerek bir kanıya varmada yardımcı olan ve gerekli düzeltici tedbirlerin alınarak iç kontrol performansının kalitesini belirleyen bir süreçtir.⁵¹

Gözleme sürekli veya ayrı ayrı değerlendirmeler biçiminde olabileceği gibi her iki yöntemin birlikte uygulanması da mümkündür. Sürekli gözleme, faaliyetlerin normal akışıyla iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeyi sağlar. Ayrı ayrı değerlendirmeler ise zaman zaman yönetimin, örgütün iç kontrol yapısının etkinliğini ayrı bir değerlendirmeye tabi tutması durumudur. Bu değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı daha önce yapılmış olan değerlendirmelerin etkisine ve risklerin kontrol edilmiş olmasına bağlı olarak değişebilir. Bu tür değerlendirmeler yöneticiler tarafından öz değerlendirmeler şeklinde yapılabileceği gibi iç denetçiler veya bağımsız denetçiler tarafından da yapılabilir.⁵²

Özellikle büyük ölçekli firmalarda, iç denetim departmanı etkin bir gözleme için temel bir zorunluluktur. İç denetim faaliyetinin etkinliği için ise iç denetçilerin, operasyonel ve muhasebe departmanlarından bağımsız olarak çalışmaları gerekmektedir. Bunun yanında iç denetçiler ne kadar yüksek yönetim kademelerine raporlama yaparlarsa gözleme faaliyetinden elde edilen verim o kadar artacaktır. İç denetçilerin işletme çalışanları olarak görev yapmalarından ötürü bağımsızlıkları tartışılmakta olan bir konudur. Her ne kadar bağımsız dış denetçilerin yapacakları gözleme daha tarafsız olarak nitelendirilse de, yaptıkları gözleme finansal tabloların denetimine yönelik olduğu için, amaçları dahilinde olmayan yönetsel faaliyetlerinin denetimini kapsamayabilir. İç denetimin işletme yönetim anlayışı itibari ile dış denetimden ayrıldığı temel noktalardan biri de burasıdır.⁵³ Kısacası, kontrol ortamı işletme çalışanlarının yürüttükleri çevreden kaynaklanan bir yapı olmakla beraber iç kontrolün temelini oluşturan bileşendir. Kontrol ortamında işletme yönetimi, özel amaçlarına ulaşmadaki risklerini belirlemektedir. Kontrol eylemi ise, tespit edilen riskler karşısında yönetim politikalarının uygulamaya yansıtılmasında destek olacak faaliyetler bütünüdür.⁵⁴

⁵¹ AICPA, **a.g.e.**, AU 319.54, s.188.

⁵² BİÇER, Ali Altuğ; **a.g.e.**, s.37.

⁵³ ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **Auditing An Integrated Approach**, 8th Edition, Prentice Hall, 1999, s.282.

⁵⁴ BİÇER, Ali Altuğ; **a.g.e.**, s.37.

1.3.4. Sarbanes Oxley Yasası'na (SOX) Göre Etkin Bir İç Kontrol Yapısının Temel Öğeleri

Enron, Xerox, Worldcom, AOL, Tyco International gibi firmalarda yaşanan denetim skandalları, yatırımcıların Amerika Birleşik Devletleri piyasasına, şirketlerine ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güvenini sarsmıştır. Kaybedilen kamu güvenini tekrar kazanmak için Amerika Birleşik Devletleri'nde 11 ana başlıktan oluşan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act-SOX) çıkarılmıştır.⁵⁵

Sarbanes Oxley Kanunu, Amerika Birleşik Devletleri'nde Sermaye Piyasası Kurulunun dengi olan Securities and Exchange Commission (SEC) tarafından 2002 yılında uygulamaya konulmuştur. Bu kanun ile kurumsal yönetimin şirketler tarafından uygulanmasını zorlamak ve şirket şeffaflığını arttırmak amaçlanmıştır.⁵⁶

Yasada iç denetçilerin sorumluluğu ile ilgili özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Ancak, iç denetçilerin üst yönetim ve denetim komitesinin Sarbanes Oxley yasasında belirtilen sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmaları dolayısıyla yasanın iç denetçilere de önemli etkileri vardır.⁵⁷ Örneğin, yönetim finansal raporlama için yeterli iç kontrolleri oluşturmaktan, uygulanmasını sağlamaktan ve bu kontrollerin etkinliğinin değerlendirmesini içeren yıllık iç kontrol raporu yayınlamaktan sorumludur. Yönetim bu raporu hazırlarken iç denetim bölümünden iç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi ve değerlendirilmesi aşamasında yardımcı olmasını talep edebilir. Üst yönetim ve denetim komitesi karışık finansal raporlama konularının anlaşılması ve üç aylık ve yıllık raporlara etkileri konusunda iç denetimden yardım talep edebilirler.⁵⁸

Şirket kurumsal süreci ile muhasebe ve denetim üzerinde çok köklü değişiklikler getiren Sarbanes Oxley Yasasının getirdiği hükümler en çok yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, standart koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar, avukatlar ve analistleri etkilemiştir. Bu yasa

⁵⁵ VERGAERT, Jean-Louis; Sarbanes Oxley and Internal Audit In a Snapshot, <http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>, (26.04.07)

⁵⁶ GÖKALP, Füsün; "Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi", **Analiz**, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, (Ekim 2005), s.117.

⁵⁷ ALDHIZER, George R. ve diğerleri; "Ten Months Later: Internal Audit Assess the Impact of the Sarbanes-Oxley Act", **Internal Auditing**, Cilt 3, Yayın No 3, (Mayıs –Haziran 2003), s.3.

⁵⁸ ŞENGÜR, Evren Dilek; "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama", (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005), s.30-31.

skandallara etken olan kurumsal yönetimle ilgili 4 başarısızlık sebebine ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir. Bu temel başarısızlık nedenleri şunlardır:⁵⁹

- Tepe yönetimdeki kültür ve yönetim anlayışı,
- Genel Müdür,
- Yönetim Kurulu,
- İç Kontroller.

Sarbanes Oxley Kanunu bunların yanında finansal raporlama gerekliliklerini, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uyması gereken bilgileri belirlemekte ve yatırımcıya kararlar almasında yardımcı olmaktadır

Kanunun yürürlüğe girmesi ile diğer niyetlenen amaçlar şunlardır:

- Yatırımcıya doğru zamanda detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmasının sağlanması,
- Daha iyi kurumsal yönetimin sağlanması,
- Muhasebe Gözetim Kurulu'nun kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması,
- İç Kontrollerin daha etkin yapılmasının sağlanması,
- Dış denetim firmaları tarafından desteklenen ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesinin, bağımsız hareket etmesinin sağlanması,
- Denetim yapan denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetleri sınırlandırmak amaçlanmıştır.

Sarbanes-Oxley Yasası ile şirketlerin güvenilirliği yanında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin sağlanması da amaçlanmaktadır. Yasa işletme yönetimlerine önemli sorumluluklar getirmesinin yanı sıra iç ve dış denetçilerin denetim hizmetinin verilmesi esnasında işbirliği içinde olmalarını da önermektedir.

Sarbanes-Oxley Yasasında (md. 103-301-302-404) şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumlulukları arttırılmış, bu doğrultuda şirket yönetimlerince iç kontrol değerlendirme raporlarının hazırlanması, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla beraber değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Yasanın 301 nolu bölümünde, borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesi kurması hüküm altına alınmıştır. Denetim komiteleri, yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve bu komitece her yıl iç kontrol yapısına ilişkin hazırlanacak raporun,

⁵⁹ IFAC, “**Enterprise Governance - Getting The Balance Right**”, (February 2004), s.13.

genel müdür ve üst düzey yöneticilerin onayı sonrası faaliyet raporu ekinde yayınlanacaktır. Yasa ile “Denetim Elemanının Bağımsızlığı” başlığı altında denetim hizmeti verilmekte olan firmalara aynı anda sunulabilecek danışmanlık vb. hizmetler de yasaklanmıştır ayrıca işletme yönetimine benzer şekilde bağımsız dış denetçilerin iç kontrol konusunda yüklendiği sorumluluk ve yükümlülükler ağırlaştırılmıştır. Yasa uyarınca bağımsız dış denetçilerin iç kontrol yapısını inceleme yanında sistemin etkinliğine yönelik olarak yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da ayrıca tasdik etmeleri zorunlu kılınmıştır. Tasdik, bağımsız denetçilerin işletmeye ilişkin iç kontrol yapısı hakkında genel ve sınırlı bilgi edinmelerini aşacak tarzda, sistemin etkinliğini teyit ve onay anlamında iç kontrol yapısı raporuna bizzat imza koyarak bu konudaki sorumluluğun üstlenilmesidir. Bu doğrultuda bağımsız denetim şirketi, şirket yönetimince yapılacak iç kontrol değerlendirmesinin doğruluğunu ve gerçeğe uygunluğunu ve raporda iç kontrole ilişkin yukarıda yer alan diğer yönetim beyanlarını teyit etmesi ve onaylaması gerekmektedir.⁶⁰

Türkiye’de; Enron, Xerox ve Worldcom firmalarının yaşadığı sıkıntıları yaşamamak için, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sarbones-Oxley Kanunun hükümlerini, SPK’nın Seri X No:16 tebliğinde 02.11.2002 tarihinde Seri:X No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik yapılmasına dair Tebliğinde yapılan değişikliklerle uygulamaya geçilmiştir. SPK’nın Seri:X No:19 tebliği çıkarmasındaki amaç Türkiye’de kurumsal yönetim konusuna yeterince değinilmediği için denetim firmalarının seçiminde bugüne kadar doğal olarak fiyat unsuru öne çıkmıştır. Diğer bir amaç ise kurumsal yönetim konusunu hayata geçirmektir.

1.3.5. İç Denetçiler Enstitüsü’ne Göre İç Kontrol

İç Denetçiler Enstitüsü Raporu (Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nda iç kontrol geniş olarak ele alınmıştır. Çalışmada iç denetim faaliyet alanının, örgütün iç kontrol yapısının etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu belirtilmiştir. IIA, iç denetçilere iç kontrol konusunda bir kılavuz olması amacıyla

⁶⁰ IOMA, Companies and Auditors Clash over Internal Control Reporting, ”IOMA’s Report on Financial Analysis, Planning and Reporting”, No 2 Cilt 3, NY, Eylül 2003, s.2-4.

Aralık 1983’de “İç Denetçi” adlı çalışmayı yayımlamıştır. Bu çalışmada iç kontrol konusunda ulaşılan başlıca sonuçlar şöyledir:⁶¹

- Kontrol, belirli amaçlara ulaşılması ihtimalini arttırmak 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 bütünleşmiştir.
- Yönetim planları, organizasyonlar ve faaliyetler, belirli amaçların başarılmasını sağlayacak şekilde olmalıdır. Dolayısıyla kontroller, önleyici (istenmeyen olayların olmasını önleyici), tespit edici (olmuş bir istenmeyen olayın tespit edilmesi ve düzeltilmesi) veya yönlendirici (istenilen olayların meydana gelmesini teşvik edici) tarzlarda olabilir. Bu tür kontroller hem yönetsel kontroller hem de muhasebe kontrolleri için uygundur.
- İç denetim, amaçlara ulaşmada uygun bir güvenin olup olmadığını belirlemek için planlama, organizasyon ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve incelenmesidir.

1.4. İç Kontrol Yapısının Amaçları

1.4.1. İç Kontrol Yapısının Genel Amaçları

İç denetim çalışmalarında; kontrol amaçları, özellikle yönetim çalışmalarının aynısı olarak düşünülmelidir. Kaliteli bir denetim çalışmasının ilk koşulu kontrol amaçlarının doğru tanımlanmasıdır. Muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasında işlemlere ve varlıklara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibidir:⁶²

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

⁶¹ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.7.

⁶² DEMİR, Volkan; **a.g.e.**, s.91.

İç kontrol yapısının tanımında bu yapının esas amaçları açıkça belirtilmektedir. Ayrıca iç denetim standartlarında da bu amaçlar yer almaktadır. Bunlar:⁶³

- İşletme varlıklarının korunmasını sağlamak,
- Bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin yapılmasını önlemek ve yapılmış hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir şekilde yapılmasını sağlamak.

1.4.2. İç Kontrol Yapısının Özel Amaçları

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir. Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde işletme fonksiyonlarına göre, finansal tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet döngülerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak genel kontrol amaçları özel kontrol amaçlarına dönüştürülmelidir. Üçüncü adımda, özel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır.⁶⁴

Genel Kontrol amaçları işletmedeki her bir işlem akımı, fonksiyonu veya faaliyeti için özel kontrol amaçları ile desteklenmiş olmalıdır. Örneğin; satışlar, nakit girişleri, maaş ve ücretler gibi.⁶⁵

Örnek olarak, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol amaçları şöyle özetlenebilir:⁶⁶

⁶³ ÇALDAĞ, Yurdakul; **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: Türmob Yayınları - 200, 2003, s.47-48.

⁶⁴ TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları**, Ankara: Tesmer Yayın No 64, 2006, s.545.

⁶⁵ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.21.

⁶⁶ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.65.

- **Geçerlilik:** Kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir. Satılan bir malın gönderilmesinde müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.
- **Eksiksiz olma:** Teslim edilen tüm mallar için yollama belgesi ve fatura düzenlenmelidir.
- **Kayıtların Uygunluğu:** Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir. Kredili satışlar müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara ve işlemin gerçekleştiği zamanda kaydedilmelidir.
- **Varlıkları Koruma:** Müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.
- **Mutabakat:** Belgeler satış kayıtlarıyla; müşteri kartları ticari alacaklar ana hesabıyla; kayıtlarla ilgisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır.

1.5. İç Kontrol Yapısının Temel Unsurları

Her işletme ya da örgütte farklı bireyler olması nedeniyle farklı amaçlar bulunmakta ve dolayısıyla da her bireyin iç kontrole bakış açısı farklı olmaktadır. Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol sistemini, organizasyon planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlanmaktadırlar. Söz konusu ölçüler, varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe verilerinin sağlanması, faaliyet verimliliğinin yükseltilmesi ve personelin yönetim politikalarına uymaya teşvik edilmesi olarak sıralanabilir. Bunlardan ilk ikisi muhasebeciler için çok daha önemlidir ve bunlar muhasebe kontrolleri olarak adlandırılır. Diğer ikisi ise yönetim için önemli olup yönetsel kontroller olarak adlandırılmaktadır.⁶⁷

1.5.1. Yönetsel Kontroller

Yönetsel Kontroller, organizasyon planına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi amaçlayan kontrollerdir. Finansal kayıtlarla dolaylı olarak ilgili olan yönetsel kontroller; genel olarak istatistiki analizleri, performans raporlarını ve kalite kontrollerini kapsar.⁶⁸

⁶⁷ DOYRANGÖL, Nuran Cömert; **a.g.e.**, s.34.

⁶⁸ ARGUN, Doğan; ATAMAN AKGÜL, Başak; **İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998, s.10.

İç kontrol yapısında yukarıda belirtildiği gibi yönetsel ve muhasebe kontrolleri şeklinde ikili bir ayrıma gidilmesinin nedeni; dış denetçinin çalışma alanına sınırlama getirmek içindir.⁶⁹ Aksi takdirde her iki kontrolü birbirinden kesin sınırlarla birbirinden ayırmak mümkün değildir. Çünkü bağımsız denetçinin asıl amacı muhasebe kontrol sistemlerinden elde edilen bilgilerle hazırlanan finansal tabloları incelemektir. Bu nedenle bağımsız denetçi yalnızca muhasebe kontrol sistemini inceler. İşlemler ve bu işlemleri yürütmek için uygulanan usul ve yöntemler karmaşılaştıkça muhasebe ve yönetim kontrol sistemleri arasındaki ayrım da bir o kadar zorlaşmaktadır. İyi bir iç kontrol yapısının kurulup işletilmesinde yönetimin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanmaktadır. Bunlar:⁷⁰

- **Güvenilir bilgi sağlanması:** Faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir ve doğru bilgilere ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgilere ulaşmak daha az maliyetle, daha hızlı bir şekilde olacaktır.
- **İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması:** Bir işletmenin fiziki ve fiziki olmayan varlıkları gerek işletme içi gerekse işletme dışı çevrelerin tehditlerine karşı her zaman risk altındadır. Bu varlıkların çalınması, kaybolması, amacı dışında kullanılması gibi durumların engellenmesi amacıyla uygun kontrollere gerek vardır.
- **Verimliliğin artırılması:** Üretim sürecinin her aşamasındaki fire ve aksaklıkların azaltılmasını sağlayacak uygun bir kontrol sisteminin iş gücü ve zamandan sağlayacağı tasarruf ile varlıkların verimsiz ve amaç dışında kullanımı önlenecektir.
- **Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme:** Bir işletmenin temel amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izlenecek politika ve prosedürler, işletme yönetimi tarafından önceden belirlenir. Bu amaçlara ulaşmada hizmet eden çalışanların da bir amaç birliği içinde hareket edip etmediği, bu politika ve kurallara uygun davranıp davranmadığı varolan iç kontrol yapıları ile test edilir.

⁶⁹ BEYAZITLI, Ercan; "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması", (Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), s.168.

⁷⁰ GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000, s.168-169.

1.5.2. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolü genel olarak yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması gibi görevler ile varlıkların korunması için yapılan varlıklar üzerindeki fiziki kontroller gibi faaliyetlerin sürdürülmesine yönelik iç kontrol faaliyetleridir.

Muhasebe kontrolünün kabul edilebilir düzeyde güven sağlaması için aşağıdaki ilkelerin uygulanması gerekir.⁷¹

- İşlemler, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer bir kurala uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıkları kullanma hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmelidir.
- Varlıkların korunmasıyla ilgili sorumluluğu belirlemek için yapılmış kayıtlar, belirli zaman aralıklarında mevcut varlıklarla karşılaştırmalı ve herhangi bir fark bulunduğu gerekli işlem yapılmalıdır.

Muhasebe kontrolleri finansal tablolar üzerinde doğrudan etkiye sahip olmalarından ötürü denetçinin iç kontrol yapısını değerlendirmesi sürecinde inceleme kapsamına girerler. Muhasebe kontrolü başlıca üç unsur tarafından belirlenir:⁷²

- **Varlıkların Korunması:** Varlıkların korunmasını geniş ve dar anlamda ele almak mümkündür. Geniş yaklaşımla bakıldığında varlıkların korunması kapsamına her türlü işletme kararı girer. Doğal afetler, karar mekanizmalarındaki aksaklıklar vb. etkenler muhasebe sürecinin dışında kabul edildiğinden yönetsel kontrolünün kapsamına alınması daha doğru olacaktır. Varlıkların korunmasını dar anlamda tanımlamak ise denetim faaliyeti açısından daha anlamlıdır. İktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında gerçekleştirilecek hatalar ve hileler ya da belge ve kayıtların değiştirilmesinden kaynaklanan kayıplar muhasebe kontrolleri ile engellenecektir. Varlıkların korunmasından kasıt sadece işletmenin aktif hesap kalemleri değil, çalışanların

⁷¹ YILANCI, Münevver; **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, 2003, s.34.

⁷² BİÇER, Ali Altuğ; **a.g.e.**, s.13.

ve bilginin de korunmasıdır. Aşırı çalışma insan kaynaklarının kaybına neden olur. Tecrübeli ve eğitimli çalışanların kaybedilmesi ve bunların yerine yeni çalışanların işe alım ve adaptasyon sürelerinde kaybedilen zaman, organizasyonun varlıklarının israfına sebep olur. Bilgi, bilgi yönetimi ve bilgi teknolojisi de aynı şekilde korunması gereken işletme varlıklarındandır.⁷³

- **Finansal Kayıtların Güvenilirliği:** Muhasebe kontrolü açısından finansal bilgilerin güvenilirliği işletme içine ve dışına yapılan raporlamanın güvenilirliği ile ilişkilidir. Bağımsız dış denetim işletme dışına raporlanan finansal tabloların dürüstlüğü ve doğruluğu ile ilgilidir. İşletme içine yapılan raporlama ise yönetsel kontrollerin de konusu olan ayrıntıları içerir.
- **Kıymet Hareketleri:** Kıymet hareketleri işletme içi ve işletme dışı taraflar arasındaki iktisadi varlık ve hizmet değişimlerini ve bunların üretim sürecine katılmaları sırasında tüketimlerini ifade eder. Kıymet hareketleri işletme faaliyetlerinin temelini oluşturur. Kıymet hareketlerinin eksiksiz ve doğru bir şekilde yürütülerek bunların muhasebeleştirilmesi ve raporlar şeklinde sunulması sağlanmalıdır. Daha sonra fiziki varlıklar ile kayıtlar arasında karşılaştırma yapılarak ilgili varlıkların mutabakatı sağlanmalıdır.

Muhasebe kontrolü kavramında bazı özellikler saklıdır. Uygulanabilirlikleri farklılık göstermekle beraber bu özellikler tüm muhasebe kontrolleri için geçerlidir. Bunlar; yönetimin sorumluluğu, sistemin yeterli güvence vermesi, önleyici özellik taşımak, iç kontrol yapısının etkinliğini kısıtlayan sınırlamalar ve bilgi işleme yöntemleridir.

1.5.2.1. Yönetimin Sorumluluğu

Bir işletmede iç kontrol yapısının kurulmasından ve devam ettirilmesinden yönetim sorumludur. Ayrıca iç kontrol yapısının etkinliğinin sürekli olarak denetlenmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması da bu sorumluluğun devamıdır. Bu konuda kendisine iç denetçiler yardımcı olur. Bağımsız denetçilerin danışmanlık hizmeti dışında, asıl sorumlulukları iç kontrol yapısının kurulması değil değerlendirilmesidir.⁷⁴

⁷³ OKAY, Belgin;”Hepsi Bizim Günlük İşimiz”, **İç Denetim**, Sayı:11, (Bahar 2005), s.19.

⁷⁴ ROBERTSON, J.C.; **Auditing**, Sixth Edition,Bpi/Irwin, 1990, s.227.

İç kontrol yapısının tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi ile ilgili sorumluluk doğrudan işletme yönetimine aittir. Bununla birlikte uygulamada iç kontrol sisteminin gözetimi yetkisi genellikle iç denetim bölümüne aktarılmaktadır.⁷⁵ Büyük işletmelerde ise üst düzeyde bulunan yöneticiler işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyet süreçleri ile doğrudan ilişki kurma olanağı bulmaktadırlar.

Küçük işletmelerde yöneticilerin biçimsel iç kontrollere fazla ihtiyacı yoktur. Çünkü çoğunlukla faaliyetleri kendileri yürütmektedirler.⁷⁶

1.5.2.2. Sistemin Yeterli Derecede Güven Vermesi

İç kontrol yapısı kurulurken sistemin kendinden beklenen amaçlara ulaşmada yeterince güven vermesi esas alınır. Buradaki yeterli derecede kavramı, ortaya çıkması olası olan iç kontrol risklerinin azaltılmasından sağlanacak faydanın, iç kontrol yapısı kurma maliyetinden büyük olması demektir. İç kontrol prosedürlerinin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda, yönetimde yanlış kararların alınmasının ve hırsızlık yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi ile bunlardan doğmasına engel olunan zarar miktarıdır. Fayda ve maliyet ilişkisi muhasebe kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyeti ölçmek genel olarak mümkün değildir. Bu nedenle bu ilişkiyi değerlendirmek yönetimin yargısı ile tahmin yapmasını gerektirir.⁷⁷

1.5.2.3. Önleyici Özellik Taşımak

Kontrollerin kullanıldığı zaman açısından bir sınıflama yapılması “önleyici özellik taşımak” kavramının anlaşılması açısından önemlidir. Bu özellik şöyle sınıflandırılabilir:⁷⁸

- **Önleyici kontroller**, hata ve hile daha gerçekleşmeden önüne geçilmelidir ve bir işlem sürecinin girdi ve süreç aşamaları ile ilgilidir.

⁷⁵ AKARKARASU, Nahit; **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, Yeterlilik Etüdleri 15. Dönem Cilt 2, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No 145, Şubat 2004, s.461.

⁷⁶ GLASER, Kenneth; **Auditing**, Second Edition, Made Simple Books, 1993, s.83.

⁷⁷ KUYUCU, Ömer Cevdet; “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003), s.42-43.

⁷⁸ BODNAR, George H.; HOPWOOD, William S.; **Accounting Information System**, 7th Edition, New Jersey: Prentice Hall, 1998, s.286.

- **Ortaya çıkarıcı kontroller**, meydana gelmiş hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Ortaya çıkarıcı kontroller bir işlem sürecinden daha ziyade çıktı ve süreç aşamalarında uygulanır.
- **Düzeltilici kontroller**, hataların düzeltilmesinde kullanılır. Düzeltilici kontroller bir işlem sürecinin girdi, süreç ve çıktı aşamalarında uygulanabilirler.

İç kontroller hem önleyici hem de ortaya çıkarıcı özellikler taşıyabilir.⁷⁹ İç kontrollerin ortaya çıkarıcı bir nitelik taşımaktan ziyade önleyici bir özellik taşıması daha mümkündür. Her ne kadar yönetici için, işletmede hırsızlık yapan birisinin yakalanmasının ve cezalandırılmasının sağlanması önemli ise de geliştireceği etkin prosedürlerle hırsızlık yapılabilecek fırsatın ortadan kaldırılması gerçek başarı olacaktır. Uzun vadeli olarak bakıldığında koruyucu kontroller gereğince uygulandığında, ortaya çıkarılması gereken mevcut problemlerin azalacağı ve üretkenliği artırıcı, maliyet düşürücü faydalar sağlayacağı görülecektir.⁸⁰ Eğer bir işletme personeli hata ve hileleri tespit edip ortaya çıkarıcı planların var olduğunu biliyorsa, hem bu bilgi hem de ortaya çıkarıcı yöntemler ek bir önleyici araç rolü oynayacaktır.⁸¹

1.5.2.4. İç Kontrol Yapısının Etkinliğini Kısıtlayan Sınırlamalar

Yeterli ve etkin bir iç kontrol hata ve hilelerin önlenmesi konusunda yüzde yüz güvence veremez. Bunun nedeni iç kontrol ile ilgili bazı sınırlamaların varolmasıdır. Bu sınırlamalardan en önemlisi iç kontrol yapısındaki insan unsurudur. Bir iç kontrol yapısındaki politika ve yöntemlerin etkinliği bu yöntemleri personelin uygulama kalitesine bağlı olacaktır. Personelin görevde bulunmama alışkanlığı, yanlış kararlar, yönergelerin yanlış anlaşılması, kişisel dikkatsizlik, ihmal, dalgınlık veya yorgunluk gibi nedenlerle belirli bir iç kontrol usul ve yönteminin etkinliği azalabilir veya kalmayabilir.⁸² İnsan faktörü ile ilgili diğer bir sınırlama personelin işbirliği yaparak iç kontrol yapısının etkinliğini azaltmasıdır. Yeterli sayıda işbölümü yapılması durumunda iç kontrol yöntemlerinin etkinliği sağlanabilir. Görevlerin ayrımının yapılmış olmasına rağmen, birbirini tamamlayıcı iki pozisyona eğer akraba veya eski arkadaş olan kişiler

⁷⁹ HANSON, Ernst I.; HAMRE, James C., **Financial Accounting**, The Dryden Pressarcourt Brace Colege Publishers, 1996, s.307.

⁸⁰ GELLER, A. Neal; **Internal Control: A Fraud Prevention Handbook**, New York: Cornell University, 1992, s.10.

⁸¹ GELINAS, Ulric J.; ORAM, Allan E., **Accounting Information System**, Ohio: South-Western College Publishing, 1996, s.211.

⁸² KUYUCU, Ömer Cevdet; **a.g.e.**, s.44.

getirilirse, bunların birlikte hareket ederek yapılmış olan görev ayrımını ortadan kaldırmaları ve hileye başvurmaları zor olmayacaktır.⁸³

İç kontrol yapısının etkinliğini azaltan diğer bir unsur ise yöneticilerin belirlenmiş kuralları çiğnemesi ve bunu çalışan personelini sindirerek uygulamasıdır. Bir diğer zorluk ise modern iş yaşamındaki koşulların karmaşık yapısı ve değişkenlik göstermesidir. Karmaşık yapı, işletme ile ilgili yasaların, teknolojik gelişmelerin ve mesleki kuruluşların ekonomik varlığını ifade eder. Dolayısıyla bu karmaşık yapı değişkenlik gösterir ve bugün için iç kontrol yapısı etkin çalışırken gelecekte iyi çalışmayabilir. Sonuç olarak iç kontrolün işletmeye getireceği maliyet de bir sınırlama olarak ortaya çıkar. Her ne kadar bir iç kontrol yapısı tüm hata ve hileleri elimine edebilecek şekilde kurulmuş olsa da bunun maliyeti beklenen faydadan fazla olursa bu sistemin çalıştırılması mantıklı olmayacaktır.⁸⁴

1.5.2.5. Bilgi İşleme Yöntemleri

Bir işletmede veri işleme yöntemleri ne olursa olsun (ister el ile, ister bilgisayarla), iç kontrol yapısından beklenen amaçlar değişmez, fakat veri işleme yöntemleri bu amaçlara ulaşmak için tasarlanmış kontrol prosedürlerini etkileyebilirler. Elektronik bilgi işleme yöntemleri kontrol teknikleri açısından elle bilgi işlemeden farklı özelliklere sahiptir. Bunlardan bazıları aşağıda verilmiştir.⁸⁵

- **İşlemlerin Tek Düzeye Proses Edilmesi:** Bilgisayar kullanıldığında, bütün benzer işlemler tek düze proses edilirler. Örneğin ücret bordrolarının hazırlanmasında bütün ücretler aynı şekilde programa göre tek düze hesaplanır. Böylece dikkatsizlikten kaynaklanan hatalar tamamen ortadan kaldırılır.
- **Fonksiyonların Ayrımı:** Elle tutulan sistemlerde görevlerin ayrımı ile gerçekleştirilebilen kontroller bilgisayarla ortadan kalkmaktadır. Bilgisayarlarda birçok fonksiyonun bir arada yapılabilmesinden dolayı bu türdeki sistemlerde online terminaller yoluyla hem varlık hem de kayıtlara erişebilecek kişilerin yolsuzluk yapmalarını önlemek için şifrelerin kullanılması mümkündür.

⁸³ GELLER, A. Neal; **a.g.e.**, s.8.

⁸⁴ MILLER, Martin A.; BAILEY, Larry P.; **A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standards.**, New York: Miller Accounting Publications Inc , 1990, s.730.

⁸⁵ KAYA, İdil; **Denetim Ders Notları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No:14, 1994, s.67-68.

- **Potansiyel Hata ve Düzensizlikler:** Yetkilendirilmemiş kişilerin varlıklara ve kayıtlara ulaşabilmesi olasılığı bilgisayarlı sistemlerde daha fazladır. Bu sistemlerde karşılaşılabilecek bir başka sorun da kayıtların gözle görülür bir kanıt bırakılmaksızın değiştirilebilmesidir. Bu tip yolsuzlukları önleyebilmek için terminallerin kilitlenmesi ve şifrelerin kullanılması gibi çözümler geliştirilmiştir.
- **Diğer Kontrollerin Bilgi İşlem Kontrollerine Bağımlı Olması:** Başka kontrollerde kullanılacak dökümanların hazırlanmasında kullanılan yazılımlar ve bu yazılımlardaki kontroller denetçiler tarafından dikkatlice incelenmelidir.

1.6. İç Kontrol Yapısının İlkeleri

İşletmelerde etkin bir iç kontrol yapısının uygulanabilmesi için iç kontrol yapısını oluşturan ilkelerin esas alındığı bir düzenin kurulması gerekir. Bu koşullar şöyle özetlenebilir;

- İç kontrol tam ve devamlı olmalıdır.
- İç kontrol yalnızca muhasebe ve mali servislere özgü değil, işletmenin tüm servisleri ile ilgili olmalıdır.
- İç kontrol temel bir amacın gerçekleşmesi için düzenlenmiş olmalı ve bu işi yürüten uzmanın hayal gücünü işleterek araştırmalarında kendi yetenek ve eleştirisini kullanması gerekmektedir.

Yönetimin mali bilgileri kaydetmek, işlemek, özetlemek ve raporlamak için politika ve prosedürler oluştururken dikkate alması gereken ilkeler şöyledir:⁸⁶

- İşlemler, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygun olarak hazırlanmasına imkan verecek şekilde ve varlıklarla ilgili sorumlulukları sürdürmek üzere kaydedilmelidir.
- Varlıklara erişim, sadece yönetimin yetkilendirdiği kişiler için geçerlidir.
- Varolan varlıkların kayıtlarla karşılaştırılması ve farkların tespiti belirli periyotlarla yapılmalıdır.

⁸⁶ DEFLIESE, Philip L. ve diğerleri; **a.g.e.**, s.219.

İç kontrol yapısının ilkeleri görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun bir belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varolması, fiziki koruma ve bağımsız mutabakattan oluşmaktadır.

1.6.1. Görevlerin Ayrımı

Görevlerin ayrımı, bir kıymet hareketinin başlangıcından, muhasebe kayıtlarına alınmasına ve tamamlanmasına kadar sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli tarafından paylaşılmasını öngören bir ilkedir. Örneğin; hiçbir durumda sipariş veren servis ile tedarik eden servis aynı olmamalıdır. Faturalama servisi, malları kabul etme servisi, ödeme servisi, birbirinden ayrı olduğu takdirde hile yapma olasılığı zorlaşacaktır.⁸⁷

Bu ilkenin amacı; hilelerin, kasıtlı veya kasıtlı olmayan hataların ortaya çıkartılmasıdır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için bir kıymet hareketine neden olunması, bu kıymet hareketinin kayıtlara alınması ve bu kıymet hareketi sonucu elde edilen varlıkların koruma altına alınarak görevlerin farklı kişiler ve bölümlerin sorumluluğu altına verilmesi gerekmektedir.

1.6.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması

Kişilere verilen yetkiler genel veya özel olsa da her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılmalıdır. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler “genel”, özel bir alım veya ödeme için ihtiyaç duyulan yetkiler ise “özel” niteliktedir. Listede belirtilen fiyatla satışın gerçekleşmesi genel yetkiye örnek verilebilir.⁸⁸

Onaylama ise yetkili bir kişiye verilen yetki kapsamında bir kıymet hareketi için olur verilmesidir. Onay verme, yetkilendirmeden farklı bir işlemdir. Bu bağlamda, muhasebe kayıtlarını yetkili kişiler tutabilir; stoklara, paraya ve menkul değerlere yetkili kişiler el sürebilirler.⁸⁹

⁸⁷ KUYUCU, Ömer Cevdet; **a.g.e.**, s.49.

⁸⁸ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.180.

⁸⁹ KETEN, Buluş; ;”Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002), s.66.

1.6.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin var olması gerekmektedir. Belgeler kıymet hareketinin gerçekleşmesine sebep olması ve muhasebe kayıtlarına geçirilebilmesi için önemlidir. Bu nedenle belgelerde sorumluluk bulunmaktadır. Belgeler ve kayıtlar, kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi için mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda veya çok kısa bir süre içerisinde hazırlanmalıdır.⁹⁰

1.6.4. Fiziki Koruma

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının istenmeyen her türlü gelişmeye karşı (doğal afetler, hırsızlık, yangın, kaybolma) korunması için yönetim tarafından fiziksel tedbirler alınması gerekmektedir.

1.6.5. Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakat, iç kontrol yapısı unsurlarının uygun bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığının saptanması için, mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzlukların yönetime raporlanması bakımından zorunludur.

⁹⁰ BERDİBEK, Yaşar;” Dahili Kontrol Anlayışı”, **Türkiye Bankalar Birliği Eğitim ve Tanıtım Grubu Seminer Notları**, İstanbul , T.B.B. Yayınları, 1998, s.6.

2. İÇ KONTROL YAPISININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetçi tarafından iç kontrol yapısının incelenmesi iki aşamada gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, müşteri işletmede uygulanmakta olan iç kontrol yapısı hakkında bilgi toplanmasıdır. İkinci aşama ise denetçinin yapıyı değerlendirmesidir. Bu değerlendirmeler neticesinde denetçi iç kontrol yapısının güçlü ve zayıf yanlarını belirler.

Denetçi, yönetimin kontrol ile ilgili iddialarını gözden geçirirken iç kontrol yapısı ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Bu bilgi; işletme personelinin sorgulanması, ilgili dökümanların incelenmesi ve işletme operasyonlarının gözlemlenmesi ile elde edilir.⁹¹ Denetçi tüm denetimlerinde denetim çalışmalarını planlamak ve gereken testleri belirlemek için iç kontrol yapısının unsurları hakkında bilgi toplamalı, incelemeli ve değerlendirmelidir.⁹² Denetimi planlamak amacıyla iç kontrol sistemini tanıyan denetçi; uygulayacağı testlerin yapısını, zamanını ve kapsamını belirler.⁹³

Denetçinin kontrol riskini değerlendirmesi ve iç kontrol yapısını incelemesi işletmeden işletmeye değişir. Küçük işletmelerde etkin bir iç kontrol yapısını yerine getirmek zordur. Çünkü personel sayısının sınırlı olmasından dolayı kaydetme, varlıkların korunması ve görev sorumluluklarının dağıtımını gerçekleştirmek güçtür. İşletme sahiplerinin yönetici olduğu küçük işletmelerde, kontrol yordamlarını oluşturmak için işletme yöneticileri gereken bilgiye sahip değildir. Bir diğer neden ise, küçük işletmelerde aile ilişkileri, arkadaşlık gibi nedenlerden dolayı çalışanlar zaman zaman hak etmedikleri görevlere getirilebilirler.⁹⁴

Denetçi büyük işletmelerde ise muhasebe sistemini ve kontrol çevresini ayrıntılı olarak inceler, kontrol riskini azaltacak ve kontrol riskinin değerlendirmesini yapacak

⁹¹ COLBERT, Janet L; “Reporting on Internal Control – A Business Opportunity for Ac”, 4. Baskı, Cilt 40, **Washington – U.S.A: The National Public Accountant**, 1995, s.29.

⁹² CARMICHAEL, D. R.; WILLINGHAM, John J.; **Perspectives In Auditing**, 4th edition, 2nd Printing, U.S.A: Mc. Graw Hill International Editions, 1988, s.167.

⁹³ CARMICHAEL, D. R.; WILLINGHAM, John J.; **Auditing Concepts and Methods**, 6 th Edition, U.S.A., Mc. Graw Hill Book Company, 1996, s.149.

⁹⁴ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.113.

kontrolleri belirler. Daha sonrada işletmede uygulanan kontrollerin etkinliğini test edip kontrol riskini belirler.⁹⁵

Yönetim, kontrol kriterlerini ve iç kontrol yapısını oluşturan unsurları seçer. Farklı kriterler, farklı gereksinimlere sahip olabilir. Mesela, COSO'nun kontrol ortamı kriterinde yönetim kurulunda danışman ve müşavirlerin bulunması gereklidir. Eğer böyle değilse; denetçi, yönetimin iddiaların kendi görüşü üzerinde ne gibi bir etkiye sahip olacağını göz önünde bulundurmalıdır. Verilen herhangi bir kontrol amacı çeşitli kontrol prosedürlerine başvurularak karşılanabilir. Denetçi, iç kontrol yapısı politika ve prosedürleri hakkında bilgi edinmelidir.⁹⁶

İç kontrol yapısı güçlü ise, denetçi sisteme güvenir ve bunun sonucunda denetim çalışması daha az yapılır, çalışmalar yıl içerisinde kaydırılabilir. İç kontrol yapısı zayıf ise, denetçi sisteme güvenmez ve çalışma kapsamını genişletir. Denetim çalışmalarının tamamını kapanış tarihine yakın veya sonra bir zamanda gerçekleştirir.⁹⁷

2.1. İç Kontrol Yapısının Tanınması

İç kontrol yapısını inceleme aşamasında denetçiler, iç kontrol ortamını muhasebe sistemini ve kontrol prosedürlerini yeterli bir biçimde tanımak durumundadırlar. Genel anlamda denetçinin planlama aşamasında iç kontrol yapısı ile ilgili olarak ortaya koymak isteyeceği sonuçlar şunlar olacaktır:⁹⁸

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

Denetçinin inceleme çalışmaları, işletme tarafından kağıt üzerinde oluşturulan politika ve prosedürlere bakılmasıyla sınırlı kalmamaktadır. Bu politika ve prosedürlerin işletme faaliyetlerinde fiilen uygulanıp uygulanmadığının incelenmesi gerekmektedir. Bu tür çalışmalara teoride “Kontrollerin Test Edilmesi” adı verilmektedir. Denetçinin denetleyeceği işletmenin iç kontrol yapısını inceleme

⁹⁵ ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **a.g.e.**, s.303.

⁹⁶ TACAKS, Joseph;” Attestation Engagements Internal Control Structure Over Financial Reporting”, 8. Baskı, Cilt 63, **New York, U.S.A.: The CPA Journal**, (Ağustos 1993), s.53.

⁹⁷ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.102.

⁹⁸ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.130.

alışmalarında yararlanabileceği çeşitli bilgi kaynakları bulunmaktadır. Bunlardan önemli olarak kabul edilenler aşağıda sıralanmıştır:⁹⁹

- Denetçinin işletme ile ilgili olarak önceden elde ettiği deneyimler,
- İşletme yönetimi, i denetçiler ve personelden elde edilen bilgiler,
- İ kontrol yapısı ile ilgili çeşitli belge ve kayıtların incelenmesinden elde edilen bilgiler,
- İş başındaki işletme personelinin gözlenmesi sonucu elde edilen bilgiler,
- İşletmede bulunan konu ile ilgili el kitapları.

2.1.1. Kontrol Ortamı Hakkında Bilgi Toplanması

Kontrol ortamı faktörleri SAS 78’de şöyle sıralanmıştır:

- Doğruluk ve ahlaki değerler,
- Yetkilendirme,
- Yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılması,
- Örgütsel yapı,
- Yetki ve sorumluluğun dağıtımı,
- İnsan kaynakları politika ve uygulamaları.

Denetçi kontrol ortamını anlamak için yukarıdaki faktörler hakkında bilgi toplamak zorundadır. Aynı zamanda kontrolün önemine ilişkin tutumunu değerlendirmek için de yeterince bilgi elde etmelidir.

Denetçi, kontrol ortamı faktörlerinin biçiminden çok özünü öğrenmelidir. Örneğin; btceleme, yapıya gerekli olan raporların düzenlenmesini sağlar fakat gerekli düzeltici önlemler alınmadığı için raporlar analiz edilmeyebilir. Bu amaçla denetçi bilgi edinmede aşağıdaki denetim prosedürlerini kullanır:¹⁰⁰

- Kilit personele sorular sorar,
- Müşteri işletmenin belgelerini inceler,
- Müşteri işletmenin faaliyetlerini gözlemler,
- Müşteri işletme ile ilgili geçmişteki denetim deneyimlerini göz önünde tutar.

⁹⁹ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.130.

¹⁰⁰ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.75-76.

2.1.2. Risk Belirlenmesi

Bütün işletmeler çeşitli risklerle karşılaşabilirler. Bu risklerin çoğunluğu işletmenin finansal tablolarında yanlışlıklara neden olabilir. Risk belirleme, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak sunulmuş finansal tabloların düzenlenmesiyle ilgili işletmenin risk yönetimini ve analizini belirlemesidir. Denetçi, işletmenin risk belirleme sürecinde, işletmenin finansal tablolarında bulunan yönetim iddiaları ile tutarlı finansal verilerin kaydedilmesini, işlenmesini ve raporlanmasını olumsuz yönde etkileyen iç ve dış olaylar ile şartları göz önünde bulundurur.¹⁰¹

SAS 78’de bu tür risklere örnek olarak şunlar verilmiştir: Faaliyet çevresinde değişiklikler, yeni personel, yeni veya yenileştirilmiş bilgi sistemi, hızlı büyüme, yeni teknoloji, yeni alanlar, ürünler veya faaliyetler, şirketin yeniden yapılanması, dış faaliyetler, muhasebe bildirimleri gibi. Denetçi, işletmenin risk belirleme sürecini çok iyi anlamalıdır. Yani yönetimin, riskleri nasıl tanımladığını, önemliliğini nasıl tahmin ettiğini, bunların ortaya çıkma ihtimalinin nasıl değerlendirildiğini ve finansal raporlamayla ilgisini yeterince anlamalıdır.¹⁰²

2.1.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, bir işletmenin amaçlarına ulaşmak için yönetim tarafından oluşturulan politika ve prosedürleri kapsar.¹⁰³ Bunlar özellikle işletmenin faaliyetleri sırasında karşılaşılabilecek çeşitli riskler için alınacak gerekli önlemleri sağlarlar. Kontrol faaliyetlerinin amaçları çeşitlidir ve işletme içerisinde kontrol faaliyetlerine farklı örgütsel ve fonksiyonel düzeylerde başvurulur. Genellikle dış denetimle ilgili kontrol faaliyetleri başlıca dört grupta toplanan politikalar ve yordamlardan oluşur. Bunlar; başarı kontrolleri, bilgi izleme, fiziksel kontroller ve görevlerin ayırımıdır.

- **Başarı Kontrolleri:** Başarı kontrolleri çeşitli faaliyetler için uygulanabilirler ve çok çeşitli şekillerde olabilirler. Gerçekleşen başarı, bütçelerle, tahminlerle karşılaştırılabilir ve finansal olan veya finansal olmayan çeşitli veri türleri, oran analizinde olduğu gibi birbiriyle ilişkili olabilir.

¹⁰¹ GUY, Dan M.; ALDERMAN, C. Wayne; WINTERS, Alan J.; **Auditing**, 5th edition, Delmar Thomson Learning, 1999, s.201.

¹⁰² UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.92.

¹⁰³ YILANCI, Münevver; **İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri**, Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:631, 1992, s.28.

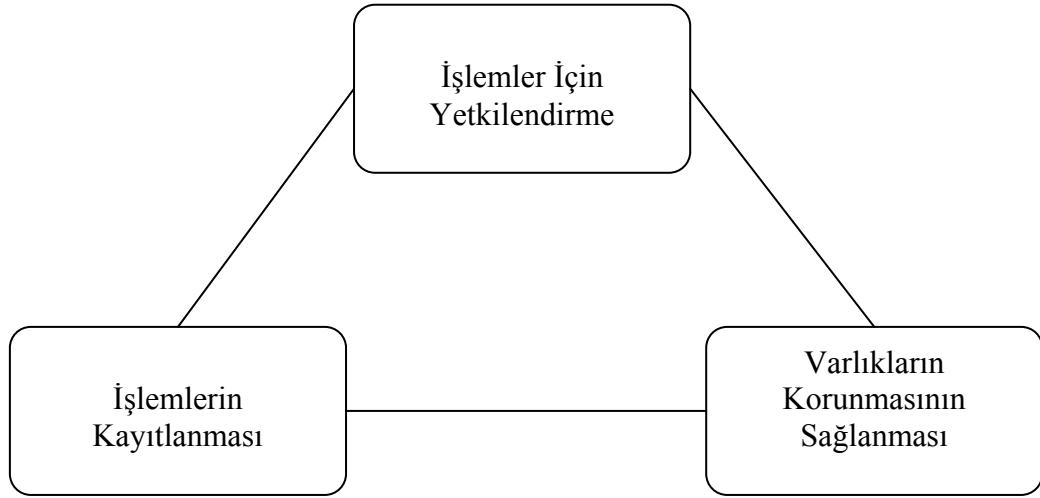
- **Bilgi İşleme:** Bu kontrol faaliyetleri işlemlerin eksiksizliği, doğruluğu ve yetkilendirmesini kontrol için kullanırlar.
- **Fiziksel Kontroller:** Bu faaliyetler varlıkların fiziksel güvenilirliğini sağlarlar. Varlıklara ve kayıtlara erişimin yetkili personelle sınırlandırılması, varlıkların belirli aralıklarla sayımı ve defterlerle karşılaştırılması gibi.
- **Görev Ayırımı:** Görevler, herhangi bir personelin görevini yerine getirirken hata ve yolsuzlukları hem yapma hem de saklama olasılığını azaltacak şekilde ayrılmalıdır. Yönetim, varlıkların korunmasının sürdürülmesi, işlemlerin kaydedilmesi ve işlemlerin yetkilendirilmesi sorumluluğunu farklı kişilere dağıtmak yoluyla görevleri ayırabilir.¹⁰⁴

Etkin bir kontrol ortamı ve muhasebe sistemini oluşturmaya yönelik kontrol yordamları genellikle şu özellikleri içermelidir: Sorumlulukların ayırımı, sistem içinde uygunluğu izleme ve karşılaştırmalar, yeterli kayıtlar ve belgelendirme, varlıklara ve hassas verilere sınırlı erişim, yönetimin genel veya özel yetkilerine uygun olarak işlemlerin yürütülmesi gibidir. Bir sistemdeki kontrol yordamlarında bu özelliklerin bulunması sistemin güçlü olduğunu akla getirir. Tabi tam tersi de mümkündür.¹⁰⁵

Bazı kontrol yordamlarının kontrol ortamı ve muhasebe sisteminin özel kısımlarıyla bütünleşmiş olması nedeniyle, denetçi muhasebe sistemi ve kontrol ortamını tanımaya başladıkça bir kısım kontrol yordamları hakkında da bilgi sağlaması olasıdır. Örneğin, denetçi kasa hesabıyla ilgili muhasebe sisteminde işlemlerle ilgili kayıtları, belgeleri incelerken banka hesaplarıyla karşılaştırmaların yapılıp yapılmadığını öğrenir veya satış işlemlerinin yetkilendirmelere uygun yürütülmesiyle ilgili kontrol yordamlarını tanıyabilir. Bununla birlikte, denetçi genellikle yüksek hata riski olan işlemler ve hesaplara ilişkin önemli kontrol yordamlarını bilmek zorundadır.

¹⁰⁴ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.120.

¹⁰⁵ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.93.



Şekil 1. İç Kontrol Sorumluluk Alanları

2.1.4. Bilgi ve Haberleşme

SAS 78’e göre bilgi sistemi, muhasebe sistemini de kapsayan finansal raporlama amaçlarıyla ilgili kontrollerden ve belirlenmiş kayıtlardan oluşur. Kayıtlar; işletmenin varlıkları, borçları ve sermaye ile ilgili sorumlulukların sürdürülmesi ve işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesinden oluşur. Sistemin ürettiği bilginin niteliği, güvenilir finansal raporların hazırlanmasına ve işletme varlıklarının kontrolüne ilişkin yönetimin alacağı kararlarda etkili olacaktır.

Haberleşme ise, işletmedeki ilgili kişilere muhasebe sistemi tarafından üretilen bilginin zamanında ulaştırılmasıdır. Haberleşmenin başlıca amacı, finansal raporlama süreci üzerindeki iç kontrollerle ilgili kişilerin rollerini ve sorumluluklarını açıkça anlamalarının sağlanmasıdır.¹⁰⁶

Denetçi muhasebe sistemi hakkında bilgi edinmede şu amaçları kazanmayı göz önünde tutmalıdır:

- Finansal tablolarda işlemlerin nasıl sınıflandırıldığının belirlenmesi,
- Kayıt ve raporlama işlemlerinde kullanılan kayıtların, belgelerin ve hesapların belirlenmesi,
- Bir işlemin başlangıcından finansal tablolarda yer almasına kadar geçen muhasebe süreci ve verilerin işlenmesinde bilgisayardan nasıl yararlanıldığının belirlenmesi,

¹⁰⁶ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.94.

- Mali tabloları hazırlamak için kullanılan finansal raporlama sürecinin belirlenmesi.

Muhasebe kontrolleri, bağlı oldukları faaliyetlerin ve sonuçta iç kontrolün etkinliğini arttırmak için tasarlanır ve sisteme yerleştirilir. Ancak denetçi, bu kontrollerin varlığının gerçekten etkin olup olmadığını ve etkinliklerinin ölçüsünü de belirlemek durumundadır. Burada denetçinin sistemdeki kontrollere ilişkin gereksinim duyduğu bilgileri nereden ve nasıl elde edeceği önem taşımaktadır.¹⁰⁷

2.1.5. İzleme

İşletmenin iç kontrol yapısı çeşitli nedenlerle zaman içinde değişebilir. Dolayısıyla yönetim iç kontrol yapısının etkin olarak sürdürülüp sürdürülmediğini belirlemeye ihtiyaç duyar. Yönetim bunu iç kontrol yapısını izleyerek başarır. O halde izleme, iç kontrol yapısının zaman içerisindeki başarısının değerlendirilmesidir.

SAS 78'e göre bu süreç yönetim tarafından gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını ve kontrol faaliyetlerinin zaman içerisinde değerlendirilmesini içerir. İzleme faaliyetleri, her türlü geliştirici yorum ve müşteri şikayetleri gibi dış gruplarla haberleşmelerden sağlanan bilgiyi de içerebilir. Denetçi, işletmenin finansal raporlama üzerinde iç kontrolü izlemek için kullandığı başlıca faaliyet türleri hakkında yeterince bilgi edinmelidir.¹⁰⁸ İzleme faaliyeti, sistemin sürekli izlenmesi, iç denetim bölümü ve işletme dışı kişi ve gruplar aracılığıyla ile yerine getirilir.

2.1.5.1. Sistemin Sürekli İzlenmesi

Sürekli izleme eylemleri işletmenin günlük faaliyetlerinin içine yerleştirilmiştir ve günlük gözetleme ile yönetme faaliyetlerini içerir. Yönetimin çeşitli basamakları tarafından yerine getirilen izleme faaliyetinin sürekli olmasının iki nedeni vardır. Bunlardan birincisi, işletmeyi etkileyen değişen koşullara göre belirlenmiş kontrollerde değişikliklerin yapılmasının gerekliliği ortaya çıkabilir. Örneğin, satış noktası makineleri kullanılmadan önce bir müşterinin siparişinin fiyatlanması el ile yapıldığından, bu fiyatlamanın doğru yapılıp yapılmadığı kontrolünün yapılması gerektiği halde, POS makinesi kullanılmaya başladığında servis elemanlarının fiyatlamayı doğru yapıp yapmadığına ilişkin kontrollere gerek kalmayacaktır. Çünkü

¹⁰⁷ ERDOĞAN, Melih; **Denetim**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:60, 2001, s.69.

¹⁰⁸ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.95.

POS makinesince bu fiyatlar direkt olarak çeklere basılmaktadır. Sürekli izlemeyi gerekli kılan ikinci neden ise, sürekli izleme olmadan işlerin önceden belirlendiği gibi yapılıp yapılmadığının belirlenememesidir. Örneğin, satış çeklerinin sıra numaralı olması ve kullanılan çeklerin sıra numarasının takip edilip edilmediğinin belirlenmesi bir kontrol yöntemidir. Eğer çekler sıra numaralı olduğu halde, kullanılan çeklerin sıra numarasını takip edip etmediğinin kontrolünün ihmal edilmesi durumunda iç kontrol etkinliğini yitirecektir.¹⁰⁹

2.1.5.2. İç Denetim Bölümü

Dış denetim mesleğinin çok eski geçmişi olmasına rağmen, iç denetim mesleği henüz yenidir. İkinci dünya savaşı öncesine kadar iç denetim mesleğine gereken önem verilmemiştir. Bu denetim türü, 1940'lerden sonra önem kazanmış ve yaygınlaşmıştır.

Daha önce bazı büyük işletmeler, iç denetçi kullanmışlarsa da bu denetçilerin görevleri, genellikle işletme varlıklarını koruma görevi ile sınırlandırılmıştır. 1940'dan sonra iş hayatında ortaya çıkan çeşitli gelişmeler nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve tanınmıştır.¹¹⁰

Bu gelişim, iç denetim mesleğinin kurumlaşmasına neden olmuştur. İşletme yönetimine hizmet etmek amacıyla ortaya çıkan iç denetçiler, Amerika Birleşik Devletleri'nde 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nü kurmuşlardır. Bu enstitü, giderek gelişmiş günümüzde çok büyük sayıda üyeye sahip hale gelmiştir. Ülkemizde Devlet Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri, Bankalar ve büyük şirketler iç denetim bölümleri kurmuşlardır.¹¹¹

Küçük işletmelerde iç kontrolün izlenmesi sahip, yöneticiler veya genel müdür tarafından yapıldığı halde, işletmeler büyüdükçe gerek kontrol alanının gelişmesi gerekse işlem hacminin genişlemesi nedeniyle iç kontrol sisteminin etkinliği, yeterliliği ve başarı düzeyi hakkında üst yönetime bilgi sağlayacak bağımsız bir iç denetim bölümüne ihtiyaç duyulacaktır.¹¹²

Roger N. Carolous ve Michael J. Baret iç denetimi; organizasyon içerisinde faaliyetleri sınamak ve değerlendirmek ve denetim sonuçlarını bildirmek suretiyle

¹⁰⁹ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.101.

¹¹⁰ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.102.

¹¹¹ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.50-51.

¹¹² AZALTUN, Murat; **a.g.e.**, s.34.

organizasyona hizmet etme amacı için kurulan bağımsız bir değer biçme fonksiyonu olarak tanımlamıştır.¹¹³

İç denetim, bir işletme veya işletmeler grubu içinde kısaca “toplam kalite” olarak kavramlaştırılan en iyiye üretme ve en iyi olma hedefine ulaşmada olmazsa olmaz bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda iç denetim; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından yürütülen işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini, işletme mali tablolarının güvenilirliğini ve işletme faaliyetlerinin mevcut kanun ve düzenlemelere uyumunun başarı derecesini ve güvenilirliğini ölçmek üzere işletme konusuna ilişkin olarak düzenlenmiş bir işlemler silsilesidir.¹¹⁴

İç denetimin çalışma alanı; “organizasyonun iç kontrol yapısı” ile “verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde gösterilen performansın” etkinliğinin, kalitesinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi veya araştırılmasıdır. Amacı ise; maliyette, etkili bir kontrol sistemi kurmak yoluyla yönetimin her kademesinin sorumluluğunu azaltmak ve yardımcı olmaktır.¹¹⁵

İç denetim bölümü iç denetim işlevini yerine getirecek nitelikte kurmay personelden oluşur. Bölümün doğrudan yönetim kuruluna bağlı olması, iç denetim personelinin etki altında kalmadan tarafsızca ve bağımsızca görev yapabilmelerini sağlamak içindir.¹¹⁶

İşletmelerde iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.¹¹⁷

- **Sorumluluk ve Hesap Verme:** Genellikle, yöneticiler yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Ayrıca yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve bireysel hedeflere ulaşp ulaşmadıklarını bilmeleri gereklidir. Ancak bu konuda ne yöneticilerin kişisel

¹¹³ KAVURMACIOĞLU, Gülten,” İç Denetim”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990), s.1.

¹¹⁴ KOCABEY, İbrahim,”İşletmelerde İç Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı:198, (Şubat 1998), s.25.

¹¹⁵ DİCLE, Berk;” Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, **Vergi Dünyası**, Sayı:187, (Mart 1997), s.40.

¹¹⁶ ÇÖMLEKÇİ, Ferruh; ERDOĞAN, Melih; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, 2000, s.76.

¹¹⁷ HOLMES, Arthur W.; OVERMYER Wayne S.; **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, İstanbul, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5, 1975, s.192.

abaları, ne de astların kendi faaliyetleri ile ilgili olarak düzenledikleri raporlar tam olarak bilgi sağlamaz. Oysa ki, i denetçiler bilgi toplama, koşulları irdeleme ve sorunları tanımlama konularındaki mesleki yeterlilikleri nedeniyle, sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesini ve verimliliği ile ilgili hedeflere ulaşılıp ulaşmadığını belirlemeyi yöneticiler adına vekaleten yaparlar. Ancak yine de bu değerlendirme görevi; lme, onaylama ve tavsiyelerle sınırlıdır. İ denetçiler yöneticinin yerine geçerek personelin görevlerini tanımlayamazlar. Aksi davranış i denetçilerin sahip olmaları gereken en önemli özellik olan nesnelliği kaybetmelerine yol açacaktır.¹¹⁸

İ denetçiler en st düzeyden en alt düzeye kadar her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirme işlevini yönetim kurulu adına yürütürler. Öte yandan yönetim kurulu yeleri, genellikle st yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilecek bilgilere sahip değildirler. Ancak yönetim kurulu yeleri işletmenin faaliyetleri ile ilgili olarak nesnel ve güvenilir bilgiler elde ederek st yönetimin kararlarını ya da tekliflerini değerlendirebilmek ykmllğndedirler. Bu aşamada i denetçilerin gerekli incelemeler sonucu bilgileri bir araya getirerek hazırladıkları raporlar ile yönetim kurulunun bilgilendirilmesini sağlamaları gerekmektedir.

- **Veklet Sözleşmesi:** Günümüzde yoğun ticari ilişkilerin de etkisiyle şirketlerin leklerinin büyümesi sonucunda profesyonel yöneticilik anlayışı gelişmiştir. Ancak genellikle işletme sahipleri yöneticilerin görevlerindeki performanslarını değerlendirebilecek zamana ya da teknik bilgiye sahip değildirler. İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki veklet sözleşmesi kapsamında değerlendirilebilir. Bir vekil olarak görev yapan yöneticilerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmedikleri ile ilgili olarak işletme sahibinin endişelerini giderecek en önemli kontrollerden biri yapılan i denetimlerdir. Bu nedenle i denetçiler finansal olan ve olmayan tüm faaliyetleri kapsayan denetimler yaparak işletme sahibi ve yöneticiler arasındaki muhtemel çıkar çatışmasını giderirler.¹¹⁹

¹¹⁸ HOLMES, Arthur W.; OVERMYER Wayne S.; **a.g.e.**, s.193.

¹¹⁹ HOLMES, Arthur W.; OVERMYER Wayne S.; **a.g.e.**, s.194.

- **Yönetime Danışmanlık ve Yardım:** İç denetçiler sadece işletmedeki hata ve hileleri tespit etmekle kalmaz, ayrıca ileride benzer sorunların yaşanmaması için yöneticilere danışmanlık hizmetinde de bulunurlar.¹²⁰
- **Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma:** Hata ve hileler, genel olarak, muhasebe kavram ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade ederler. Her iki düzensizliğin arasındaki fark ise, yapılan işlemlerde kasıt unsurunun bulunup bulunmadığıdır. İç kontrol sistemi, bu düzensizlikleri tespit edip bunlara karşı alınması gereken önlemleri raporlarla yönetim kuruluna sunar.¹²¹

2.1.5.2.1. İç Denetim Elemanları

Bir işletmenin sürekli çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. Temel amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektedir. İşletmede olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevleri arasındadır.¹²²

İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları, işletme yönetimi tarafından yazılı bir belge ile belirlenmelidir. Aksi takdirde iç denetçinin faaliyetinde, beklenen verim gerçekleşmeyecektir. İç denetçi faaliyeti esnasında yeterli bir yetkiye sahip değilse ve işletme yönetimi tarafından kendisinin yetki açısından sınırlandırıldığını görürse, yine etkili bir iç denetim faaliyetinden söz edilemeyecek, dolayısıyla yönetim faaliyetlerine de gerekli katkı sağlanamayacaktır.

İç denetim hiç kimsenin etkisinde kalmaksızın inceleme yapmak suretiyle bilgilerin sağlamlığını ve güvenilirliğini ortaya koymak olduğuna göre; iç denetçi denetim raporunu sunacağı yönetime, gerek denetim faaliyeti sırasında ve gerekse faaliyet sonuçlarının raporlanması sırasında denetimini yaptığı kişilerden ve departmanlardan bağımsız olmalıdır.¹²³

¹²⁰ HOLMES, Arthur W.; OVERMYER Wayne S.; **a.g.e.**,195.

¹²¹ ASLAN, Sinan; **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 2003, s.8-10.

¹²² ATAMAN, Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.21-22.

¹²³ ATAMAN AKGÜL, Başak; **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s.15.

2.1.5.2.2. İç Denetim Standartları

Bu standartlar iç denetçilerin çalışmalarını sürdürmelerinde yardımcı olurlar ayrıca yönetimin ve dış denetçilerin iç denetime güven duymalarını sağlar. 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA) çağdaş iç denetim anlayışının oluşmasında önemli bir yere sahip bulunmaktadır. Bu organizasyon tarafından 1978 yılında oluşturulan İç Denetim Standartları, çeşitli ülkelerdeki mesleki birlikler tarafından benimsenmiş, uygulamada rehberlik niteliği kazanmıştır.

İç denetimle ilgili genel standartlar beş grupta toplanmaktadır Bunlar şöyledir:¹²⁴

- **Bağımsızlık:** İç denetim raporları denetimin etkinliği için üst düzeyde yönetime gönderilmelidir. Personel tahsisinde çıkar çatışması ihtimali dikkate alınmalıdır. İç denetim fonksiyonunun en önemli yanı bağımsızlıktır. İç denetim standartlarına göre bağımsızlık, iç denetim bölümünün örgütsel durumu ve iç denetçilerin objektifliği sayesinde başarılabılır. İç denetçiler kesinlikle faaliyetlerin uygulanmasında yer almamalıdır.
- **Mesleki Yeterlilik:** İdeal olanı iç denetim bölümünün toplu olarak, örgütün denetim ihtiyacının tamamını başaracak bilgi ve beceriye sahip olmasıdır. Bunun başarılması etkin personel politikaları ve sürekli eğitim programları ile mümkündür.
- **Çalışma Alanı:** İç denetçilerin çalışma alanına muhasebe ve finansal kontrollerin ötesinde iç kontrol politika ve yordamlarının her türü ile ilgili uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi de dahildir.
- **Denetim Başarısı:** Standartlara göre denetimin etkin olabilmesi için yeterince planlanmış olması şarttır. Ayrıca kanıt toplanması ve değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının bildirilmesi, raporlamadan sonraki faaliyetlerin takibi gibi hususlar yordamlar ile düzenlenmiştir.
- **İç Denetim Bölümünün Yönetimi:** Bir örgütte denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak, yönetimin belirlemelerine ve genel amaçlara göre yapılmasından, iç denetim bölümünün kaynakları etkin ve verimli kullanmasına kadar iç denetim bölümü müdürü sorumludur.

¹²⁴ UZAY, Şaban; a.g.e., s.41.

2.2. İç Kontrol Yapısının Kurulması

İç kontrol yapısının kurulmasında risk faktörü ile maliyet faktörü karşımıza çıkmaktadır. Bu kavramların açıklamaları aşağıdaki gibidir:

a) Risk Faktörü: Tüm işletmeler amaçlarına ulaşmak için çeşitli risklere katlanırlar. Risk; işletme faaliyetlerinin planladığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Bu risklerin belirlenmesi ve mümkün olduğu ölçüde azaltılması için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol prosedürlerinin uygulanması gerekmektedir. İç kontrol yapısı kurulmadan önce yönetim, bu risklerin türlerini ve önemlilik derecelerini bilmelidir. Kaçınılamayacak olan riskleri azaltmak için de bu doğrultuda etkin bir iç kontrol yapısı kurulmalıdır.¹²⁵

İşletmenin finansman yöneticilerinin karşılaştıkları riskler arasında iki türlü risk vardır. Bunlar; “finansal riskler” ve “muhasebe riskleri”dir. Finansal riskler; uygun olmayan finansal yönetim politikalarının uygulanması ve yolsuzluk işlemleri sonucu varlıkların kaybı olasılığıdır. Muhasebe riskleri ise; varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır. Bunların dışında, verimli olmayan faaliyetler sonucu varlıkların yönetilmesinde ve varlıkların hırsızlıktan korunmasında başarısızlık, ortaklar ve alacaklılar açısından “zarar riskini” karşımıza çıkartır. Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan yanlışlıklar, bu bilgilerin hem yöneticiler hem de işletme dışındaki kişiler tarafından alacakları kararlarda kullanılmaları halinde “yanılma riskini” yaratır. Risk düzeyini azaltmak ya da riskten kaçınmak için politikalar kabul etmek suretiyle riskler kontrol edilebilirler.¹²⁶ İşletmelerin faaliyet konusu, büyüklüğü ve işletme türü hem varlıkların yolsuzluk işlemlerinde kullanılma riskini (finansal risk), hem de muhasebe kayıtlarında ve raporlarında yapılan hatalara ilişkin riskleri (muhasebe riski) etkileyen faktörlerdir. Örneğin, işletmeyi sadece işletme sahibi çalıştırıyorsa, yolsuzluktan doğacak riskler olmayacaktır. Varlıkların yanlış yönetilmesinden doğacak riskler de işletme sahibinin işletmecilik bilgisi ile ters orantılı olacaktır. Riski etkileyen bir diğer faktör de varlıkların türüdür. Mesela, işletmedeki taşınmaz nitelikteki varlıkların kullanılması düşük risk derecesi gösterirken, el

¹²⁵ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**,s.56.

¹²⁶ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.56.

değiştirdiğinde mülkiyet haklarının da değişmesi sebebiyle para yüksek risk derecesini gösterir ve kontrol araçlarına önem verilmesini gerektirir.¹²⁷

b) Maliyet Faktörü: İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması, işletme içindeki bürokrasiyi arttırır dolayısıyla işlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Bürokratik işlemler hem işlerin gecikmesine neden olur, hem de kârlılık ve verimliliğin düşmesine yol açtığından bir kayıp söz konusu olur. İşte iç kontrol yapısının kurulmasında ve çalıştırılmasında işletmelerin katlandığı bu kayıp ve harcamalar iç kontrol yapısının maliyetidir. İşletmede uygulanan iç kontrol yöntem ve prosedürleri arttırdıkça, iç kontrol yapısının maliyeti de artar. İç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti hiçbir zaman elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Fayda; yönetimde yanlış kararların alınmasının ve hırsızlık, yolsuzluk ve savurganlığın önlenmesi ile doğmasına engel olunan zarar miktarıdır. Fayda ve maliyet ilişkisi iç kontrol yapısının kurulmasında ve çalıştırılmasında göz önünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber fayda ve maliyetin kesin olarak ölçülmesi mümkün değildir.¹²⁸

İç kontrol açısından ticari işlemleri beş grupta sınıflandırabiliriz. Bunlar;¹²⁹

- 1) Mal ve hizmet alımları,
- 2) Mal ve hizmet satışları,
- 3) Para tahsilatı,
- 4) Para ödemeleri,
- 5) İç işlemler'dir.

2.2.1. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması

Mal ve hizmet alımlarının gerçekleştirilmesindeki amaç, istenen mal veya hizmetleri istenen miktar ve kalitede, istenen yerde ve istenen fiyata elde etmektir.¹³⁰

Mal ve hizmet alımları üzerindeki iç kontrol, satın almayı, tahsil işleminden alımların muhasebe kayıt düzenine aktarılmasından ve ödemedan ayırır. Her işletmenin

¹²⁷ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.57.

¹²⁸ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.85.

¹²⁹ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.141.

¹³⁰ SAWYER, Lawrence B.; **Elements of Managemet Oriented Auditing**, California-U.S.A.: The Institute of Internal Auditors Inc., 1984, s.30.

satın alma departmanı, gereken siparişleri verme konusunda kesin yetki sahibi olmalıdır. Her satın alma şu aşamaları kapsar:¹³¹

- a) Bir departman tarafından yapılan bir mal ya da hizmet istemi,
- b) Siparişin, anlaşmaya varılan bir satıcıya gönderilmesi,
- c) Malın veya hizmetlerin teslim alınması,
- d) Ve son olarak faturanın kabulü.

a) Satın Alma İstemi: Bir mal veya hizmetin satın alınmasını isteyen departman; onaylı, yazılı bir istemi, satın alma departmanına gönderir. İstem, yapının gereklerini yerine getirmek amacıyla gerekli sayıda kopya hazırlanarak, birinci kopyası satın alma departmanına gönderilmelidir, diğer kopya ise istemi yapan departmanda kalmalıdır.

Burada incelenmesi gereken husus, talep edilen ile satın alma sorumlusu arasında gizli bir anlaşma olasılığını azaltmak için istek belgelerinin sıkı bir şekilde kontrol edilmesidir. Ayrıca, siparişlerin istek belgelerine dayandırılmış olması araştırılmalıdır.¹³²

b) Satın Alma Siparişi: Satın alma departmanı kendisine gelen mal veya hizmet talebi konusunda satıcılardan teklifler toplar, sipariş şirket politikalarına uygun kalite, miktar ve ambalaj koşulları kapsamında onaylandıktan sonra gerçekleştirilir. Kopyaların sayısı şirket politikalarına göre değişiklik göstermekle beraber, ilk kopya satıcıya gönderilir ve kabul edildiği takdirde bir anlaşma taahhüdü sayılır. Öteki kopyalar ise talebi gerçekleştiren departmana, tesellüm, muhasebe ve bütçe departmanlarına, siparişi onaylayan amire ve ambar memuruna gönderilebilir. Bir kopya da satın alma departmanında bırakılarak siparişler dosyasında dosyalanır. Talebi yapan departmandaki kopya, talebin kabul olduğunu gösteren bir belge hizmetini görür. Birçok işyerinde bu kopyada miktar gösterilmediği için malın sayılması zorunluluk haline gelir. Muhasebe departmanın kopyası bu departmanı ilerideki para ödemeleri konusunda uyarır; bütçe departmanındaki kopya, ödeneklerin belirlenmesini sağlar. Ambar memuruna gönderilen kopya ise, malzemenin uygun bir yere konulmasına ilişkin bir yer ayırmak konusunda yararlı olur. Satın alma siparişi dosyalandığında satın alma şubesi kendisindeki kopyayı satın alma talebine bağlar. Şayet, satın alma siparişi

¹³¹ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.142.

¹³² BALKAN, Engin; "İşletmelerde Muhasebe Denetimi Sistemleri ve Bir Uygulama", (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990), s.81.

işletme tarafından ertelenir yahut satıcı tarafından kabul edilmezse kopyalar geri alınır. Geri alınmasındaki neden, satın alma siparişi numaralarının sayılmasıdır.¹³³

c) Teslim Alma: Teslim alınan mallar sayılır, tartılır, ölçülür ve kalite yönüyle incelenmeye tabi tutulur. Teslim alma departmanı sipariş sonucu gelen mallarla ilgili en az dört nüsha Teslim Alma Raporu düzenlemelidir. Bir kopya satın alma departmanına, bir kopya ambar memuruna, biri de satıcının faturası eklenerek muhasebe departmanına gönderilir. Bir tanesi ise teslim alma departmanındaki sipariş emri kopyasına bağlanarak dosyalanır.

d) Fatura: Faturalar mallar incelenmeden önce onaylanmalıdır. Faturalar öncelikle satın alma departmanına gider orada sipariş numarası ve teslim tarihi konularak teslimin yapıldığı onaylanır.

Teslim alma raporu, satın alma kabul edildikten sonra bu departmanın sipariş emri kopyası siparişler dosyasından çıkarılır ve tamamlanan siparişler dosyasına nakledilir. Satın alma departmanı, faturayı onaylar, teslim alma raporu ile karşılaştırır ve teslim alma raporunu ekleyerek muhasebe departmanına gönderir. Muhasebe departmanı, faturayı kendi sipariş emri kopyası ve teslim alma raporuyla karşılaştırır, virgöl ayrımlarını ve toplamalarını inceler; bundan sonra fatura ödenmeye hazır hale gelir; fatura ile muhasebe departmanının sipariş emri kopyası dosyalanır. Tüm fatura ve senetler yetkili ödeme memuru tarafından onaylanmalıdır.¹³⁴

2.2.2. Mal ve Hizmetlerin Satışına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması

Mal ve Hizmetlerin satışı, peşin ve kredili satış olmak üzere iki şekilde gerçekleşir.

a) Peşin Satışlar: İyi bir iç kontrol, peşin satışlarda bir kimsenin yaptığı satışın parayı alan ve gerekli değişiklikleri yapan bir başkası tarafından doğrulanmasını gerekli kılar. Satış memuru satışları, satış alındılarına kaydeder, hazırlanan satış alındılarının günlük toplamı; tahsil edilen para miktarına eşit olması gerekmektedir. Bu sayede yapılan toplam satışlar, merkez kasa tarafından alınan para toplamına eşit olmalıdır. Satışların eksik gösterilmesi olanağının ortadan kaldırılması için, hem satış memuru hem de kasadar bulundurma imkanı yoksa, müşteriye verilen ve satış toplamını gösteren bir kağıt şeritle birlikte, görülür

¹³³ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.143.

¹³⁴ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.143.

satış kaydı bölümü bulunan kasa makinesi kullanılır. Peşin satışların doğru muhasebeleştirilmesi için iyi bir stok kontrol sistemi gereklidir. Eğer perakende şekilde stoklar tutuluyorsa ve fiziki stoklarla defter kayıtları arasındaki herhangi bir farklılık bulunuyorsa bu durum ya malın ya da paranın çalındığı anlamına gelir.

b) Kredili Satışlar: Kredili satışlar ise dört başlık altında sınıflandırılır. Bunlar:¹³⁵

- 1) Satış siparişlerinin hazırlanması,
- 2) Siparişin gönderilmesi,
- 3) Müşterinin borçlandırılması ve makbuzun gönderilmesi,
- 4) Müşteriden bedelin tahsili'dir.

1) Satış Siparişlerinin Hazırlanması: İşletme alınan siparişi önceden üretmiş ve sevkiyata hazır hale getirmişse, müşteriden satış siparişi alındığında bu sipariş, satış departmanı ve kredi departmanı tarafından kabul edilip kredi departmanınca onaylandıktan sonra bir kopyası gönderme departmanına verilir.

2) Siparişin Gönderilmesi: Siparişleri alan kimse dışındaki bir kişi malı siparişlerle karşılaştırır. Bazı durumlarda sipariş emrinin gönderme kopyası direkt ambara gönderilerek, orada bulunan bir memur stok kayıtlarından gerekli indirimi işaretler, bildirir, diğeryse getirir. Bundan sonra, son kontrol ve gönderme için mallar ve siparişin gönderme kopyası gönderme bürosuna götürülür. Gönderme departmanı bazı ek değişiklikleri yapar ve kendi sipariş kopyasını tahakkuk şubesine gönderir.

3) Borçlandırma ve Tahakkuk: Tahakkuk departmanı, satış siparişinin diğer kopyalarını gönderilmiş bulunan mala ait gönderme departmanının kopyası ile uyumlu hale getirmek üzere değiştirdikten sonra satış faturaları artık tahakkuk departmanınca hazırlanır. Bundan sonraki süreçte ise, faturanın aslı müşteriye gönderilir; ikinci kopyası müşterinin siparişi ile birlikte dosyalanır; üçüncü kopyası muhasebe departmanına gönderilir; dördüncü kopyası satın alma departmanına gönderilir ve satış memuruna malın müşteriye gönderildiği bildirilir. Mal kamyonla gönderiliyorsa, birkaç kopya da şoföre verilir ve müşterinin aldığına dair imza alınır.

Veresiye hesapların olduğu mağazalarda temelde aynı olmakla beraber işleyiş farklı fakat sade bir yöntem olmaktadır. Satış faturası aslı müşteriye, ikinci kopyası ise

¹³⁵ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.144.

Alacak Hesaplarına borç, Satış Hesabına alacak ve Stok Hesabına alacak kaydedilerek muhasebe departmanına gönderilir.

Satıştan iadeler yahut satış indirimi yapıldıysa, satış iade ve indirimlerini gösteren bir kredi belgesi, muhasip ve kasadar olmayan bir kimse tarafından onaylanarak işleme konur. İade edilen mallar teslim alma departmanına gönderildiği için herhangi bir kuşkulu satış iade belgesi kolayca izlenebilir.

4) Müşteriden Bedelin Tahsili: Mal ve hizmetlerin kredili satışında malın teslim alınması karşılığında alıcının teslim aldığı malın mukabilinde bir çek vermesi gerekir. Bu durumun dışında şayet, müşteri ile güven söz konusu ise bedelin ilerideki bir tarihte alıcı tarafından banka hesabına yatırılması da mümkündür.

2.2.3. Para Tahsilatlarına İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması

Para tahsilatı için bir iç kontrol yapısının işleyişi, tüm alacakların tahsil edildikçe kayıt edilmesini ve alınması gerekli tüm paraların tahsilini güven altına alacak biçimde olmalıdır. Paranın alındığını gösteren bir kayıt yapılmadan önce para çalınması hali, paranın alınması ve kaydedilmesi, arkasından çalınması ve kayıtlarda sahtecilik yapılması haline göre, izlenmesi daha zor bir durumdur. Para tahsilatlarıyla ilgili olarak dikkate alınması gereken diğer önemli noktalar aşağıda açıklanmıştır:¹³⁶

- **Para Havaleleri:** Havale ile gelen tüm paralar ayrıntılı bir biçimde cetvele geçirilmeli, bir kopyası kasa hesaplarında gerekli kayıtlar ve bankaya tevdi mektubunun hazırlanması için kasadar, bir diğeri alacak defterine ve defter-i kebire gerekli kaydı yapmak üzere muhasebe departmanına ve biri de kontrollü banka tevdiat mektubunun ikinci kopyası ile karşılaştırma yapmak üzere kasadara gönderilmelidir.

Bankalar arası hesap aktarmalarının, banka işlemlerinde sahteciliği önlemek için özel olarak onaylanması gereklidir. Veznedar, alındı ile tevdiat fişini karşılaştırdıktan sonra tevdiat fişlerini onaylamalı ve kayıtlarla banka dekontlarının karşılaştırılmasını sağlamak için iç denetim departmanına göndermelidir. İç denetim departmanı, tüm verileri bağımsız denetçi için saklamalı, iç denetim departmanı bulunmadığı yerlerde veznedar kontrollü çift kopyalı fişlerini bağımsız denetçi için alıkoymalıdır.

¹³⁶ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.147-149.

Kasadar para alıyorsa, kayıtlarında tahrifat yapmaktadır; denetçi tarafından ortaya çıkarılması kolaylaşır. Kasadamlar, hiçbir zaman müşteri hesaplarına yaklaştırmamalıdır. Görevliler arasında suç ortaklığı yapılmadıkça aşığıdaki yöntemlerin izlenmesiyle, gizleme ve banka işlemlerinde sahtecilik olanaksız olur.

- **Para Geçme Noktası:** Tüm para tahsilatı, kuruluşun belli bir yerinden geçmelidir. Para toplayan şubeler varsa; para, şube tarafından yerel olarak yatırılmalı ve merkez büroya zamanında bilgi verilmelidir. Şubeye ödeme yapma izni verilmemelidir.
- **Paranın Tahsili ve Kayda Geçirilmesi Birbirinden Ayrılmalıdır:** Para tahsili ve muhasebe kayıtları ile ilgili görevler iki ya da daha fazla personel tarafından yürütölürse, hile yapma olanakları azaltılmış olur. Para tahsil eden kimse muhasebe kayıtlarına, yardımcı ya da kontrol edici olarak yaklaşmamalıdır. Satış hesapları ve Alacak Hesapları alacak sütunları toplamı, Kasa Hesabı ve Satış İskontoları Hesabı borç sütunları ve diğerk borç sütunlarıyla uyum halinde olmalıdır.
- **Para Tevdiatına El Sürölmemesi:** Para tahsil edilir edilmez, bankaya yatırılmalı; tahsil edilen paradan ödeme yapılmamalı, ya çekle ya da bu iş için ayrılmış özel bir fondan yapılmalıdır.
- **Müşteriye ve Bankaya Verilen Talimatlar:** Faturalar ve hesap cetvelleri, havale çeklerinin kimin hesabına ödeneceğini göstermelidir. Çekler; “emre”, “hamiline” ya da üçüncü bir şahsa ödenmek üzere hazırlanır ve para yerine kullanılması daha kolaydır. İlgili bankalara, yalnız çeklerin ve mevduatla ilgili diğerk para işlemlerinin kabulü konusunda yazılı olarak talimat verilmelidir ki senetlerin ciro edilebilirliği sınırlandırılmış olsun.

2.2.4. Para Ödemelerine İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması

Para ödemelerini tam anlamıyla kontrol altında tutabilmek için fatura onaylanması, borçların kayda geçirilmesi, faturaların ödenmesi için çeklerin hazırlanması ve çeklerin kontrolü işlevlerinin birbirinden ayrılması mecburidir.

Para ödemeleriyle ilgi olarak şu hususlara önem verilmelidir:¹³⁷

¹³⁷ GÜRBÜZ, Hasan; a.g.e., s.149-150.

- **Küçük Kasa:** Küçük kasa ödemeleri küçük miktarlarla sınırlandırılmalıdır. Mürekkeple yazılmış küçük kasa fişleri kullanılmalı ve bu fişler kontrol edilmelidir.
- **Banka:** Ticari hesap ödemelerinde, mevduatın bulunduğu bankaların dosyalarında çek imzalamaya yetkili kimseleri gösteren bir yönetim kurulu kararı bulunmalıdır. Tüm ödemeler karşılığında otomatik olarak alınan çek kullanılmalıdır. Çekler “emre” ya da “hamiline” düzenlenmemelidir.
- **Senetler ve Diğer Kanıtlar:** Uygun biçimde onaylanmış ve geçerli kılınmış senetler, çek hazırlığına esas alınmalıdır. Ödendikten sonra senetler, bir daha ödenmeye sunulmamasını sağlayacağı şekilde kontrol edilmelidir; bu kontrol, ya uygun bir damga ya da sıra halinde deliklere açılan bir zımba kullanılarak yapılır. Ayrıca, senetle ilgili onaylı faturalar ve diğer belgelerde damga ya da zımbalanarak senede bağlanmalıdır.
- **Çek:** Çeki ödeyen kişinin, bunun esasını oluşturan senedin hazırlanması ya da onaylanması ile bir ilişkisinin olmaması gerekir. Çekte birden fazla imza bulunduğu bunlardan herhangi biri kasadara ait olmamalıdır. Çekler, onu en son imzalayacak kimseye doğrudan gönderilmelidir o da bütün senet ve belgeleri ekleyerek muhasebe departmanına iade eder. Çek sahteciliğini ve değiştirilmesini önlemek için ödenip iade edilen çekler kasadar ya da muhasebe departmanından başka birine gönderilmelidir.

2.2.5. İç İşlemlere İlişkin İç Kontrol Yapısının Kurulması

Maaş Bordrolarının Kontrolü: Bordro yöntemleri:

- 1) İşe alma,
- 2) Her çalışan için çalışılan ve çalışılmayan zamanları gösterir kayıt tutma,
- 3) Dönemsel ödemeleri, bireysel ya da toplu olarak hesaplama,
- 4) Çalışanlara ödeme yapma ve
- 5) İşe son verme işlemlerini kapsar.¹³⁸

Maaş bordrolarının kontrolünde, göz önünde bulundurulması gereken çeşitli faktörler aşağıda belirtildiği gibidir.¹³⁹

¹³⁸ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.96.

¹³⁹ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.150-153.

Görevlerin Ayrılması: Bordrolar üzerinde sağlıklı bir iç kontrol gerçekleştirilmesi için işe alma, bordronun hesaplanması ve çalışanlara ödeme yapılması görevleri ayrılmalıdır. Bu ayrımın amaçları, kötü niyetli işbirliğini önlemek, bordo şişirmelerinden kaçınmak ve personelin bordo hesaplarının doğru yapılması yönündeki işlerini kolaylaştırmaktır.

Personelle İlgili Kayıtlar: İnsan kaynakları departmanı bulunan yerlerde, işe alma bu departman tarafından, isteyen departmanın yazılı talebi üzerine yapılmalıdır. İnsan kaynakları departmanı, çalışan her kişi için; adresini, ismini işe başlama tarihini, sosyal sigorta numarasını, referanslarını, tecrübesini, çalıştığı departmanı, maaş derecesini, maaş değişikliklerini ve onların uygulanma tarihlerini ve işten ayrılma bildirisini kapsayan bir kayıt tutar.

Bordro Kayıtlar: Bordro kayıtları, genellikle çalışılan zamanı kanıtlayan temel belgelerden veya zaman kartlarından, bireysel gelir kayıtlarından ve bordro defteri ya da özetinden oluşur. Bir çalışmanın zaman kaydını tutmakta en iyi sistem; zaman kaydeden saat sistemidir, ancak devamsızlık kartlarının, suistimalini önlemek için çalışma kartlarının denetlenmesi gerekir. Ustabaşı, herkesin işte bulunduğu, çalıştığı, boş geçirdiği v.b. zamanları bildiren günlük rapor verir. Bu raporlar bordo görevlisi tarafından zaman kartları ile karşılaştırılır. Bordroların hazırlanması, parayı ya da çekleri hazırlayan ya da ücretlerin dağıtımını yapan kimseler dışında bir görevli tarafından gerçekleştirilmelidir.

Ücretlerin Ödenmesi: İç kontrol sorunu yönünden, ödemenin çekle veya nakit olarak yapılmasının bir önemi yoktur. Şu kadar ki çekle ödeme yapılması daha iyidir. Ücret ödemesinin nakit olarak yapılmasının aşağıda sayılan birçok sakıncası vardır:¹⁴⁰

- 1) Çalışanların, bir alındı imzalaması hali dışında imza taklidi olanağı bulunması bile, ücretler hak sahibi olmayanlara verilebilir,
- 2) Ücret hırsızlığı yapılabilir,
- 3) Ücret mutemedi bakımından, fazla ödmeden geri verilen parayı alıkoymak ya da ücretin fazla hesaplandığı bir zarftan parayı çıkartmak ve daha düşük bir miktar göstermek zarfı değiştirmek daha kolaydır. Bundan sonra mutemet, çalışanlardan aldığı alındılardaki miktarı bordro çizelgesindeki miktara yükseltir.
- 4) Bordroyu şişirerek para çalmak kolaylaşır.

¹⁴⁰ KETEN, Buluş; a.g.e., s.97.

Mutemet, muhasebe departmanının bir elemanı olmamalı ve bordoyu hazırlayan ve hesapları yapan kimse de olmamalıdır; ücretleri ödemelidir, yanına bir yardımcı verilebilir. Her çalışana kimliği saptanarak ödeme yapılır, eğer ücret para olarak ödenmekte ise bir alındı imzalatılır. Çeşitli görevlilerin sorumlulukları ayrılmadığı sürece, ücret bordrolarında sahtecilik çok kolaylaşır. Eğer bir kişi başka bir kimsenin çalışma kayıtlarını ve çalışılan zamanı saptamadığı halde ücret kayıtlarını ve bordro çizelgesini hazırlıyorsa, çalışanların ücretlerini şişirebilir, bordoya hayali isimler ekleyerek fazla paraları ücretleri vermeden önce zarflardan alabilirler veya muhasebe memuru bordroyu hazırlıyorsa, toplamı şişirerek ya da hayali isimler ekleyerek, farkları, ödeme zarflarını hazırladığı sırada cebine indirebilir. Bordo kâatibi işini yalnız yapıyor ve denetlenmiyorsa bordro çizelgesi toplamını yüksek göstererek bu fazlalığı çalabilir. Ayrıca, bordro kâatibi ücretleri ödüyor ve hesapları çalışma şubesi kayıtlarıyla karşılaştırılmıyorsa, işten ayrılan elemanların bordoda kalması ve ücretlerini alıkoyması olanağı doğar ya da bordro hesaplarında indirimleri yapmadan farkı cebine indirir.

Stok Kontrolü: Stok kontrolü; üretim ve satış taleplerinin çabuklaştırılması için, hırsızlığı ve kötü kullanımı önlemek, uygun malların ve miktarların stoklarda bulunmasını sağlayan para kadar önemli varlıklardır.

Bu bağlamda, etkin bir stok kontrolünün sağlanması için şu hususlara dikkat edilmelidir. Sürekli bir stok sistemi kullanılmalı ve defter-i kebirde kontrol hesapları açılmalıdır. Eğer imkanı varsa ambardan alınan ve çıkarılan tüm malzemeden bir kişi sorumlu olmalı; bu kişi alınan tüm kalemleri imzalamalıdır. Alımları, çıkarmaları ve stok kalıntılarını kaydeden bir kontrol hesabı muhasebe departmanınca tutulmalıdır. Ambar memurunun özel kayıtları ile muhasebe departmanının kayıtları uyumlu olmalıdır.

Malzeme, ambardan gerekli olur emrini taşıyan yazılı malzeme istemi ile çıkarılır. Çift kopyalı bu talep yazısının ikinci kopyası, ambardaki kopya ile karşılaştırılmak üzere, istem yapan departmanda alıkonur. Maliyet ve genel muhasebe departmanları ambardan çıkarılan malzeme konusunda ambar memurundan bilgi alır, böylece ilgili sipariş hesabı ya da departman hesabı borçlandırılır ve stok kontrol

hesapları alacaklandırılır. Kontrol hesapları, sürekli stok hesaplarının toplamı ve fiziki stoklar birbirine eşit olmalıdır. Yerinde olmayan bu talepler, hile meydana getirebilir.¹⁴¹

Satış Departmanı ve Büro Malzemesinin Kontrolü: Bu maddelerin kontrolü konusunda en iyi düzenleme, stoklar için kurulan muhasebe esasını buraya da uygulamaktır. Eğer az önce ifade edilen stok kontrolü sistemi kullanılmıyorsa, malzeme için merkezi bir depolama yeri seçilmelidir.

Alacak Hesaplarının İç Kontrolü: Bir alacak hesabı, para tahsil edildiği, alacak senetleri ödendiği, alacağa karşılık mal iade edildiği, bir indirim yahut iskonto yapıldığı, tahsil edilemez sayılan hesabın borcunun silindiği, fazla yazılan bir borcun düzeltildiği ya da yanlış bir hesaba satışın borç yazılması yolundaki bir hata düzeltildiği zaman alacaklandırılır.¹⁴²

Alacak hesaplarının iç kontrolüyle ilgili olarak şu prosedürler uygulanmalıdır.¹⁴³ Müşteriye hesap özetleri gönderildiğinde, bunlar alacak hesapları kalıntılarıyla, hesap özetlerini hazırlayan kişi dışında ve alacak hesaplarını tutan kimse ya da kasadarın işlevleriyle ilişkisi olmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır. Hesap özetlerini hesaplarla karşılaştıran kimse onları göndermelidir, iade edilen yerine varmayan özetler aynı kimseye verilmelidir.

Bir müşteriden para alındığında, para ile ilgili iç kontrol yöntemleri uygulanır. Satış iadelerinden doğan Alacak Hesapları alacakları, satın almaların izlenmesindeki gibi; alım şubesi tarafından izlenmelidir. Satış indirimleri ve tahsil edilemeyen hesaplardan oluşan Alacak Hesaplarının alacak kayıtları usulüne uygun yazılı olurla desteklenmelidir. Satış iskontolarından doğan alacaklar, tahsil edilen parayla karşılaştırılmalıdır.

Menkul Kıymetlerin İç Kontrolü: Menkul kıymetler; dayanağı denetmen tarafından incelenerek ve gerekli yetkiye dayanarak alınmalı ya da satılmalıdır. Bu sözü edilen yöntemler takip edildiğinde ticari faaliyetler ile ilgili etkin bir iç kontrol yapısı kurulmuş olacak dolayısıyla hata ve hilelerin yapılması ihtimali daha aza indirgenmiş olacaktır.

¹⁴¹ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.155.

¹⁴² KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.99.

¹⁴³ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.155.

2.3. Bağımsız Denetime Göre İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi

Denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol unsurları hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemelidir. Bu tip belgelerin biçimi ve boyutu, işletmenin iç kontrol yapısının niteliği kadar işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığından da etkilenir. Denetçi iç kontrol yapısı hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemek amacıyla not alma, anket veya akış şemaları yöntemlerini birlikte veya sadece birini kullanır.¹⁴⁴

2.3.1. Not Alma Yöntemi

İşletme hakkında elde edilen ön bilgilerden sonra, iç kontrol yapısı hakkında detaylı bilgi edinmek için kullanılan yöntemlerden en çok yararlanılan ve en basit olanı not alma yöntemidir. Not alma yönteminde; denetçi, bölüm yöneticileri ve personeli ile karşılıklı görüşmelerden sağladığı bilgileri çalışma kağıtlarına kaydeder. Daha sonra bu çalışma kağıtlarını referanslayarak raporda kullanılmak üzere ana dosyaya klase eder. Not alma yöntemi, yukarıda da belirtildiği gibi denetçilerin en çok başvurduğu (özellikle küçük işletmelerin sistem incelemelerinde) ve genelde diğer yöntemlere yardımcı nitelikte kullanılan bir yöntemdir.¹⁴⁵

Tüm sistemler sözlü olarak ifade edilebildiği için, not almanın en önemli avantajı esnekliktir. Ancak bu tekniğin başarısı denetçinin yazım tekniğine bağlıdır. Zayıf bir yazım kabiliyeti yapının yanlış anlaşılmasına neden olur. Bu da uygun olmayan uygunluk testlerinin düzenlenmesiyle sonuçlanabilir.¹⁴⁶

2.3.2. Anket Yöntemi

Anket yöntemi, iç kontrol yapısı incelenen işletmenin her bir denetim alanı ile ilgili sorulacak soruların önceden hazırlanıp, sorulup, yanıt alınması işlemlerinden oluşur. İç kontrol yapısının tanınmasında ve belgelenmesinde çoğunlukla kullanılan yöntem olan anket yönteminde denetçi sorduğu sorulara aldığı yanıtları anında form üzerinde sınıflandırır. Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf yönleri belirlenmeye çalışılır.¹⁴⁷

¹⁴⁴ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.76.

¹⁴⁵ URAL, Şenol; "İç Kontrol Sistemi ve Değerlemesi", (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995), s.30.

¹⁴⁶ YILANCI, Münevver; **a.g.e.**, s.39.

¹⁴⁷ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.143.

Sorular genellikle “evet” veya “hayır” cevapları alınacak şekilde düzenlenir. Bu sorular işletmenin ilgili personeline sorulur. “Hayır” cevabı iç kontrol yapısında zayıflığı gösterecek şekilde soru formu hazırlanır. Sorular, işletmenin iç kontrol politikaları ve prosedürleriyle ulaşılabacak 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.¹⁴⁸

Denetim firmaları standart anket formlarından yararlanabildikleri gibi kendileri de anket formları geliştirebilirler. Standart formlar, kapsam bakımından son derece ayrıntılıdır. Bu nedenle işletmeye uygulanamayacak soruların ayıklanması gerekir. Standartlaştırılmış anket formlarının sakıncası esneklikten yoksun olmalarıdır. İçerdikleri sorular, özellikle küçük işletmelerde uzmanlık gösteren endüstrilerde ve kar amaçsız örgütlerde genellikle uygulanmaz.

Anket formu yönteminin başlıca yararları şunlardır:

- Geniş kapsamlı olmaları,
- Uygulanmasının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi,
- Diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanması,
- Muhtemel raporlanabilir durumlara ve zayıflıklara dikkat çekmesi.

Bu yöntemle getirilen başlıca eleştiriler ise şunlardır:

- Denetçi iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarmaya çalıştığı için çok sayıda soru kullanması gerekebilir.
- Sorulara verilen cevaplar aşırı programlanmış olabilir ve böylece asıl önemli olan kişisel yargı kaybolabilir.
- Anketler, denetçiye kontrol yapısı hakkında bilgi sağlamakla birlikte iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda kanıt olmazlar.
- Anketler, özellikle küçük işletmeler için aşırı derecede kapsamlı olabilmektedir.
- Denetim programının tasarımı için anket yoluyla sağlanan bulguların birbirleriyle ilişkilendirilmesi zordur. Çünkü parça parça yaklaşımından dolayı denetçi sistemin bütünü görmek ve hayalinde canlandırmakta zorlanmaktadır.

¹⁴⁸ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.79.

İç kontrol amaçlarına yönelik olarak hazırlanmış anket soru formu örneği Tablo 1’de görülmektedir.¹⁴⁹

İşletmenin Adı : Denetçi : Denetim Tarihi : Çalışma Kağıdı : Satışlarla İlgili Anket Soru Formu			
AMAÇLAR VE SORULAR	YANITLAR		NOTLAR
	EVET	HAYIR	
SATIŞLAR A. Gerçek olmayan müşteriler için satış kaydı yapılıp yapılmadığı 1. Satış kayıtları, önceden düzenlenmiş müşteri sipariş formlarına ve yükleme belgelerine dayanılarak mı yapılıyor? B. Satış işlemlerinde uygun yetki düzeni olup olmadığı 1. Müşterilerin kredilendirme işlemleri yetkilendirme işlemleri yetkili bir yönetici tarafından onaylanıyor mu? 2. Önceden onaylanmış fiyat listesi kullanılıyor mu? C. Varolan satış işlemlerinin kayıt altına alınıp alınmadığı 1. Yükleme kayıtları var mı? 2. Yükleme kayıtları yetkili yönetici tarafından kontrol ediliyor mu? 3. Yükleme belgeleri sıra numaralı mı? D. Sipariş formlarındaki tutarların tutarların doğru olarak faturalanıp, kayda alınıp alınmadığı 1. Satış faturaları ile sipariş formları bağımsız bir biçimde karşılaştırılıyor mu? 2. Müşterilere aylık olarak hesap özeti gönderiliyor mu? E. Satış işlemlerinin uygun bir biçimde dosyalandığı 1. İlgili hesaplarla satış kayıtları bağımsız olarak karşılaştırılıyor mu? F. Satış kayıtlarının zamanında yapılıp yapılmadığı 1. Kayıt tarihleri ile yükleme tarihleri karşılıklı olarak kontrol ediliyor mu?			

Tablo 1. Anket Soru Formu Örneği

¹⁴⁹ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.144.

2.3.3. Akış Şemaları 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, başlangıçtan son noktaya kadar semboller yardımıyla izlenebilir.¹⁵⁰

Akış şemaları yönteminin diğer tekniklere nazaran üstün yönleri şunlardır:

- **Anlaşılabilirliği kolaydır.** Görsel tanımlama yazılı anlatımlarla da desteklendiğinden denetçi notları ya da soru kağıtlarına nazaran daha kolay anlaşılırlar.
- **Karmaşık bir sistemin tümüyle verilmesini kolaylaştırır.** Soru kağıtları ile onbeş, denetçi notlarında ise on sayfa tanımlanacak karmaşık bir sistem iki sayfalık bir akış şemasında gösterilebilir.
- **Bilgi işlem belgeleri ile paralelliği söz konusudur.** Elektronik bilgi işlem sistemleri genellikle akış şemaları ile belgelendirildiğinden, bilgi işlem departmanı personeli akış şemalarına aşinadır ve denetçiye yardımcı olabilirler.
- **Güncelleştirilmeleri kolaydır.** Bir denetim sırasında hazırlanmış olan akış şemaları, daha sonraki denetim çalışmalarında sistemde meydana gelmiş değişiklikler eklenerek kolayca güncelleştirilebilirler. Dolayısıyla tekrarlanan denetim çalışmalarında zaman tasarrufu sağlarlar.

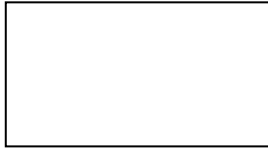
Bunlara karşın, akış şemaları yönteminin diğer tekniklere nazaran üç önemli sakıncası mevcuttur:

- Önemli ölçüde bilgi ve deneyim gerektirir.
- Hazırlanmaları zaman alır.

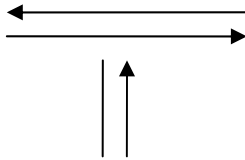
¹⁵⁰ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.140.

- Hazırlandıktan sonra kontrolün zayıf olduğu noktaların belirlenmesi için yapılan analiz daha zordur; iç kontrol soru kağıtlarında hayır cevapları ile tespit edilebilen zayıflıkları akış diyagramı üzerinde saptayabilmek daha fazla bilgi ve tecrübe gerektirir.¹⁵¹

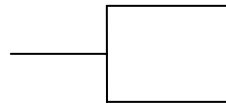
Akış şemaları yönteminde kullanılan başlıca sembollerden bazıları şunlardır:¹⁵²



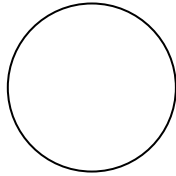
İŞLEM: Bilginin işlenmesinde bilginin değerini, şeklini veya değerini değiştiren adımları ifade eder.



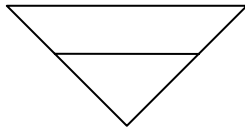
İŞLEM AKIŞ YÖNLERİ: İşlemin yönünü gösterir. Normal olarak soldan sağa ve yukarıdan aşağıya olan yönleri ifade eder. Bunun dışındaki ters yönlerin gösterilmesi halinde ok işaretinin kullanılması zorunludur.



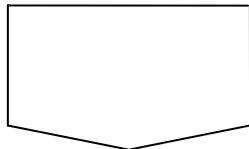
AÇIKLAMA: Gerekli açıklamaları yapmak için kullanılır. Bir sembole veya bir akış yönüne bağlıdır.



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



DOSYA SAKLAMA: Bilgi veya belgelerin herhangi bir şekilde depolanması, depolama türü sembolün içinde gösterilebilir. (Tarih, numara... gibi)



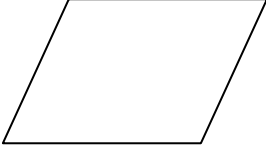
SAHİFELER ARASI BAĞLAYICI: Aynı akış diyagramının sahifeleri arasındaki geçişleri (giriş-çıkışları) gösterir. Giriş çıkış noktaları sembolün içine konulan harf veya sahife numarası ile belli olunur.

¹⁵¹ KAYA, İdil; **a.g.e.**, s.90.

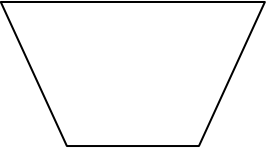
¹⁵² ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.129-130.



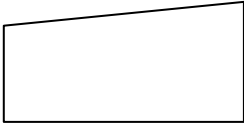
BELGE: Çeşitli türde rapor ve bilgilerin kayıtlanmış olduğu belgelerdir.



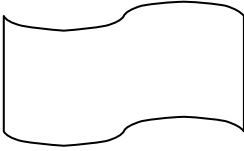
GİRDİ/ÇIKTI: Giren veya çıkan bilgiyi gösterir. Bir belgenin sisteme ilk girişi halinde belgeyi simgeleyen şekil yerine de kullanılabilir.



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 uygulayarak mekanik aygıta el ile giriş yapmak.



DELİKLİ KAĞIT ŞERİT: Kağıt şerit halindeki giriş çıkış işlevi.

Şekil 2. Akış Şemaları Sembolleri

2.4. İç Denetime Göre İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi

2.4.1. İç Denetim

1940'lı yılların başında savaş ekonomisi ile birlikte, işletme yöneticileri üretim programlaması, stok yönetimi, kurallara ve yasalara uygunluk konuları ile yakından ilgilenmeye başlamışlar ve bunun sonucu olarak da iç denetçiler yönetime hizmet vermeye başlamışlardır.¹⁵³

İç denetimin devam eden gelişmesi, işlerin ve yönetim faaliyetlerinin zaman içerisinde daha karmaşıklaşmış hale gelmesi nedeni ile olmuştur. Yönetimin, işletme faaliyetlerini izlemekte yetersiz kalması ile birlikte iç denetim önemli bir fonksiyon haline gelmeye başlamıştır.

1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla modern iç denetim anlayışı gelişmeye başlamış; bu tarihten sonra iç denetim, işletmenin tüm faaliyet alanındaki fonksiyonlarının değerlendirilmesi olarak kabul görmüştür.¹⁵⁴

1990'lı yıllarda iç denetim faaliyetleri dış kaynaktan yararlanma hizmeti olarak bağımsız denetim firmaları tarafından da verilmeye başlanmıştır.¹⁵⁵

İç denetimin değişen yapısına bakıldığında 1950'li yıllarda işletme varlıklarının korunması, 1960'lı yıllarda işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi, 1970'li yıllarda uygunluk denetiminin yapılması, 1980'li yıllarda işletme etkinliğinin denetlenmesi ve 1990'lı yıllarda ise işletme amaçlarına ulaşılması konusunun gündeme geldiği görülmektedir.¹⁵⁶

2.4.1.1. İç Denetimin Tanımı

1978 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanıma göre, “iç denetim işletmeye hizmet etmek üzere işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur”.¹⁵⁷ Fakat bu tanımda iç denetimin sorumluluklarından yahut iç denetimin yalnızca muhasebe kayıtlarının incelenmesinden ibaret olmadığına dair bir açıklama

¹⁵³ CANGEMI, Michael P.; SINGLETON, Tommie; **Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3th Edition, New Jersey, John Wiley& Sons, 2003, s.11.

¹⁵⁴ SAWYER, Lawrence B; DITTENHOFER, Mortimer A.; SCHEINER, James H; **a.g.e.**, s.5.

¹⁵⁵ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.4.

¹⁵⁶ UZUN, Ali Kamil; “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, **Active**, (Nisan-Mayıs 1999), s.6.

¹⁵⁷ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.40.

bulunmamaktaydı. Bu nedenle 1994 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetimin daha geniş ve kapsamlı bir tanımı yapıldı.

İç denetim, işletmeye hizmet etmek üzere işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim organizasyon içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgiler ile yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunar, tavsiye ve önerilerde bulunur. İç denetimin amacı makul bir maliyetle kontrolün etkinliğini arttırmayı da içine alır.¹⁵⁸

İç denetimin temel amacı, işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin¹⁵⁹ ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır.¹⁶⁰ Diğer temel amaçlardan biriyse, üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olmaktır.¹⁶¹

İç denetimden bir şeyler olduktan sonra tespitite bulunması değil, öngörülerde bulunması ve sadece riskleri değil, bunun yanında fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir.¹⁶²

2.4.1.2. İç Denetimin Unsurları

İç denetimin unsurları aşağıdaki gibidir:

- **Bağımsız ve tarafsız bir faaliyet olması:** Bağımsızlık, iç denetim bölümlerinin; diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmasını ve iç denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiye bağlı olmasını ifade etmektedir. Tarafsızlık, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmalarını ifade etmektedir.

¹⁵⁸ PICKETT, K. H. Spencer; **The Internal Auditing Handbook**, 4th Edition, England, Willey and Sons, 2000, s.5.

¹⁵⁹ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.15.

¹⁶⁰ KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, 2.Baskı, Ankara, Cem Web Ofset, 1996, s.3.

¹⁶¹ ŞENGÜL, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.5.

¹⁶² YILANCI, Münevver; **a.g.e.**, s.11.

- **Güvence ve Danışmanlık:** İç Denetim, işletme amaçlarını ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları ile ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence verir ancak tam bir garanti veremez.

İç denetim faaliyetlerinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturur.¹⁶³ Danışmanlık, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak, geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmak yolu ile iç denetimin üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmasıdır. İç denetçiler önemli potansiyel riskleri de değerlendirerek yönetimi bilgilendirip önerilerde bulunabilmektedirler.¹⁶⁴

- **Bütün İşletmeyi Göz önünde Bulundurma:** İç denetçi, işletme ihtiyaçlarını anlamalı, işletme hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmelidir.¹⁶⁵
- **SistematiK ve Disiplinli Bir Yaklaşım:** İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak yürüterek sistematiK ve disiplinli bir yaklaşımla çalışmalarını tamamlarlar. Bu yaklaşıma göre, iç denetim mesleki uygulama standardı, iç denetim bölümünün yol göstermek ve iç denetim faaliyetlerinin sistematiK ve disiplinli bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacı ile iç denetim yöneticisinin politika ve prosedürler oluşturmasını gerektirmektedir.

2.4.1.3. İç Denetimin Amaçları

İç denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- **İşletme Faaliyetlerine Değer Katmak ve Geliştirmek:** İşletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olmak iç denetimin en temel görevlerinden birisidir. İç denetim, başta uygunluk denetimleri olmak üzere işletmenin iç kontrol yapısının durumu ve güvenilirliği hakkında yönetime bilgi vererek yarar sağlar. Güçlü iç denetim; kontrol sisteminin etkili bir şekilde çalışmasına yardımcı olmanın yanında risklerin azaltılması, hata ve hilelerin önlenmesi, dolandırıcılığın tespiti,

¹⁶³ DOYRANGÖL, Nuran Cömert; **a.g.e.**, s.37.

¹⁶⁴ DOYRANGÖL, Nuran Cömert; **a.g.e.**, s.38.

¹⁶⁵ CHAPMAN, Christy; ANDERSON, Urton; **Impelementing The Professional Practices Framework**, Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003, s.4.

tasarruf olanaklarının belirlenmesi gibi faaliyetlerle de işletmeye ilave değer kazandırır.¹⁶⁶

- **Risk Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek:** İç denetçiler, işletme amaçlarına ulaşılmasına engel olabilecek risklerin azaltılması veya önlenmesi için oluşturulmuş olan standart ve prosedürleri dönemsel olarak gözden geçirerek, standart ve prosedürlerin geçerliliğini inceleyerek, gerekli olduğu takdirde geliştirme amacına yönelik tavsiyelerde bulunarak işletmenin risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.¹⁶⁷
- **Kontrol Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek:** İç denetçiler, işletme varlıklarının korunması, mali tablolara kaynak oluşturacak bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile işletme içerisinde oluşturulmuş iç kontrol yapısının etkinliğini inceler ve iç kontrol yapısının etkinliğinin artırılması amacı ile öneri ve tavsiyelerde bulunur.
- **Kurumsal Yönetim Süreçlerinin Etkinliğini Değerlendirmek:** İç denetçi, işletmenin yönetim temel prensiplerine uymak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacı ile oluşturmuş olduğu strateji ve prosedürlerin etkinliğini incelemekte ve gerekli olduğu takdirde etkinliğin artırılması için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktır.¹⁶⁸
- **İşletmenin Amaçlarına Ulaşmasında Yardımcı Olmak:** İç denetim, işletme amaç ve hedeflerine ulaşmak için oluşturulmuş politika ve prosedürlerin uygunluğunu ve faaliyetlerini bu politika ve prosedürlere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini incelemektedir.¹⁶⁹

2.4.2. Çalışma Kağıtları

İç denetçiler yapmış oldukları iç denetim faaliyetleri ile ulaştıkları sonuçları çalışma kağıtlarına kaydetmektedirler. İç denetim bölümü matbu olarak bastırılmış standart çalışma kağıtları kullanmaktadırlar. Çalışma kağıtlarında, denetlenen bağlı şirket veya bölümün adı, denetim faaliyetinin dönemi ve konusu, denetim tarihi, çalışma

¹⁶⁶ CHAPMAN, Christy; ANDERSON, Urton; **a.g.e.**, s.8.

¹⁶⁷ ÖZBEK, Çetin; “İç Denetimde Yeni Uygulamalar”, **İç Denetim Kongresi**, (29 Mayıs 2003), s.3.

¹⁶⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul, Deloitte, 2004, s.250. (Uygulama Önerisi, 2130-1)

¹⁶⁹ ŞENGÖR, Evren Dilek; **a.g.e.**,9.

kağıdını hazırlayan kişinin adı ve parafı, çalışma kağıdında belirtilen bir tutar olduğu takdirde bunun döviz cinsi, çalışma kağıdının referans numarası ve rapor referans numarasının yazılacağı özel bir bölüm bulunmaktadır. İç denetçiler, hazırladıkları çalışma kağıtlarında bu bilgileri doldurmak zorundadırlar. Ancak çalışma kağıtlarının içeriği denetimin amacına göre değişmektedir.

Çalışma kağıtlarının düzenli olarak dosyalanması, gözden geçirilmesinin kolaylaştırılması ve rapor yazılması sırasında iç denetçiye yardımcı olması amacıyla referanslama sistemi kullanılmaktadır. İç denetçiler çalışma kağıtlarının hazırlanması sırasında çeşitli semboller kullanabilmektedirler. Bu sembollerin açıklaması çalışma kağıtlarının en altına yazılmaktadır

Çalışma kağıtları sürekli dosyalar ve cari dosyalar olmak üzere iki farklı dosyada saklanmaktadır. Çalışma kağıtlarının bulunduğu dosyalar iç denetim bölümü çalışma alanında bulunan kilitli dolaplarda muhafaza edilmektedir.¹⁷⁰

2.5. İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesi

İç kontrol yapısını değerlendirme safhalarına geçmeden önce iç kontrol yapısının hangi amaçlar doğrultusunda değerlendirildiğini ortaya koymak gerekmektedir. Daha sonra da iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ilgili çeşitli yaklaşımlara değinilecektir.

2.5.1. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Amaçları

Bağımsız denetçinin, mali tabloların denetimini yaparken iç kontrol yapısını değerlendirmesinin temel olarak iki amacı vardır. Bunlardan ilki, denetim çalışmalarını planlamaktır. Şöyle ki, yapılacak olan denetim çalışmalarının kapsamı (doğrulama ve uygunluk testlerinin nicelikleri) genel olarak işletmedeki iç kontrol yapısının zayıf ya da kuvvetli olmasına göre ayarlanır. İkincisi ise; yapılan değerlendirmeler sonucunda elde edilen bulgular ışığında iç kontrol yapısı hakkında yönetime önerilerde bulunmaktır.¹⁷¹

İç denetçi tarafından iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi sistematik ve rasyonel bir şekilde gerçekleştirilmelidir. Bir işletme için kullanılan yaklaşımın seçiminde denetçi; işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerin coğrafik dağılım derecesi, faaliyetlerin organizasyon biçimi ve kullanılan bilgi sisteminin nitelikleri gibi etkenleri

¹⁷⁰ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.146.

¹⁷¹ URAL, Şenol; **a.g.e.**, s.25.

göz önünde tutmalıdır. İşletmenin büyüklüğünün ve niteliklerinin farklı oluşu; işletmeleri bölüm veya kısımlarında iç kontrolün gözden geçirilmesi ve diğer prosedürlerinin farklı şekilde uygulanmasını gerektirir. Hatta; bazı durumlarda, işletmenin her bir kısmının gözden geçirilmesinde farklı kişilerin görevlendirilmesi gerekir.¹⁷²

2.5.2. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Yaklaşımları

İç kontrol yapısının yüzeysel olarak incelenmesi sonucu bu yapıyla ilgili olarak iki görüş ortaya konulmaktadır. Bunlar yapının etkin ve yeterli ya da eksik veya yetersiz olması durumudur.

Bu iki farklı durum farklı inceleme ve testleri gerektirir.¹⁷³

1. **Yapının etkin ve yeterli olduğu durumlarda**, yapının gerçekten uygulamada da yeterli olarak takip edildiğinin onaylanmasına yönelik testler uygulanır. Bu testlere “Uygunluk (Compliance) Testleri” adı verilir. Uygunluk testleri, yapılan işlemlerin iç kontrol prosedürlerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleyen ve denetim için kanıt oluşturmaya yarayan testlerdir. Uygunluk testlerinin tamamlanmasından sonra işlemlerin, bakiyelerin, prosedürlerin tamamlılıklarını, kesinliklerini ve geçerliliklerini doğrulamak için “Doğrulama (Substantive) Testleri” uygulanır.

2. **Yapının eksik veya yetersiz olduğu durumlarda**, denetçinin kapsamı genişletilmiş doğrulama testlerini uygulamaktan başka bir seçeneği yoktur. Bu işlem daha fazla harcanan ve daha az tatmin edici bir uygulamadır.

İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Bir işletmenin iç kontrolleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir.¹⁷⁴

1. Mali tablolara göre bölümlendirme,
2. Departmanlara göre bölümlendirme,
3. İşletme fonksiyonlarına göre bölümlendirme,
4. Devrelere göre (satışlar, üretim ve hizmetler, finansman, yönetim, hasılat, finansal rapor verme, planlama ve kontrol) bölümlendirme.

¹⁷² İZGİ, Müjdat; “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Raporlama”, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990), s.52.

¹⁷³ ATTWOODS, A. Frank; STEIN, Neil D.; **De Paula’s Auditing**, 17th Edition, London-England, English Language Book Society (E.L.B.S.), Pitman Publishing Ltd., 1986, s.97-98.

¹⁷⁴ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.66.

2.5.3. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Aşamaları

İç kontrol yapısının değerlendirilmesi üç aşamada gerçekleştirilmektedir:

- Sistemin Ön Değerlendirilmesi,
- Sistemin Uygulamadaki Etkinliğinin Test Edilmesi,
- Sistemin Son Değerlendirilmesi.

2.5.3.1. Sistemin Ön Değerlendirilmesi

İç kontrol yapısını gözden geçiren denetçi, yapının bir ön değerlendirmesini yapar ve iç kontrollere ne derece güvenebileceği konusunda geçici bir karar verir. İç kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığı belirlenmediği için bu değerlendirme, geçicidir. Denetçi, bu geçici kanaatine dayanarak denetim programı hazırlar.¹⁷⁵

Denetçi her önemli kıymet hareketi işlem türü ile ilgili iç kontrolün bir ön değerlendirmesini yapmalıdır. Ön değerlendirme yapılmasının amacı finansal tablolarda yer alan tutarların ve bu tutarları etkileyen kıymet hareketlerinin maddi doğruluğunun araştırılmasında ne dereceye kadar güvenilebilir kontrol yordamlarının bulunduğu veya kontrol açısından hangi önemli aksaklıkların varolduğunun saptanmasıdır. Ön değerlendirme sistemin kuvvetli ve aksak yanlarının daha başlangıçta araştırılmasıdır. Ön değerlendirmenin yapılmasında denetçinin izleyeceği yollar aşağıdaki gibidir.¹⁷⁶

- Denetçi meydana gelmesi mümkün olabilecek hata, yolsuzluk ve uyumsuzlukları belirleyip sıralamalıdır.
- Denetçi meydana gelmesi mümkün hata, yolsuzluk ve uyumsuzlukların daha başlangıçta önlenmesi ya da sonrada ortaya çıkarılabilmesi için gerekli muhasebe kontrol yordamlarının neler olması gerektiğini saptamalıdır.
- Denetçi müşteri işletmenin muhasebe kontrol sisteminde bu tür kontrollerin bulunduğunu ve gereği gibi uygulanmakta olduğunu araştırmalıdır.¹⁷⁷

Denetçi ön değerlendirme aşamasında, kontrol çevresinin ve muhasebe sistemindeki işlem akışlarının durumunu saptamaya çalışacaktır.¹⁷⁸ Kontrol çevresinin incelenmesi, denetçinin temel olarak; işletmedeki yönetsel yapıyı ve bu yönetsel yapının kontrollere yansımalarının koşullarını ayrıca yönetsel bütünlüğü ve güdülemedeki

¹⁷⁵ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.108.

¹⁷⁶ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.135.

¹⁷⁷ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.194.

¹⁷⁸ ERDOĞAN, Melih; **a.g.e.**, s.67.

(motivasyon) diğer belirleyicileri anlamasını sağlayacaktır. İşlem akışlarının anlaşılması ise denetçinin iç kontrol yapısındaki muhasebe kontrollerine ilişkin görüş oluşturmaya olanak verir. İşlem akışlarının elde edilmesi, muhasebe bilgilerinin, hesapları temel olarak finansal tablolara nasıl yansıdığını denetçiye göstermektedir.¹⁷⁹ Denetçi, kontrol çevresini ve muhasebe sistemindeki işlem akışlarını anlayabilmek için bu evrede soruşturmalar ve gözlemler yapacak, işletmenin önceki yıllara ilişkin çalışma kağıtlarını, sistem tanımlarını ve bağlantılı diğer dökümanlarını inceleyecektir. Kontrol çevresinin ve muhasebe işlem akışlarının anlaşılması, denetçiye denetlenebilirlik için değerlendirme yapmasında ve maddilik testlerinin tasarımında yardımcı olacaktır.¹⁸⁰

İç kontrolün ön değerlendirme evresinin tamamlanmasından sonra denetçi, iç kontrolün güvenilirliğine ilişkin belirli bir yargıya varacaktır. Bu yargı; denetçinin denetim çalışmasında, maddilik testlerine yönelmesine veya maddilik testlerini sınırlandırmasına karar vermesini sağlar. Denetçinin ön değerlendirme evresinde vardığı yargı, iç kontrol için kesin bir yargı değildir. Denetçinin iç kontrolün incelenmesinde ve değerlendirmesinde bir yön saptamasıdır.¹⁸¹

Denetçi, maddilik testlerini sınırlandırmaya karar verebiliyorsa, iç kontrole ilişkin yargısını daha da güçlendirebilmek için ikinci aşamaya geçebilir. Yok eğer, iç kontrolün maddilik testlerini sınırlandırmak için yeterli güveni sağlamadığına karar veriyorsa denetçi, iç kontrolün daha fazla incelenmesi ve değerlendirmesini bırakarak, iç kontrol yordamlarına bağlı olmayan maddilik testlerinin tasarımına girer.¹⁸²

Sonuç olarak, denetçi, ön değerlendirme aşamasında, iç kontrolün güvenilirliğine ilişkin ipuçlarını elde edemiyorsa, sisteme ilişkin bir takım belirsizliklerle karşı karşıya demektir. Bir diğer deyişle sistemdeki muhasebe kontrollerini güvenilir bulmayacaktır. Bu belirsizlikleri yaratan ve daha ötesinde denetçiyi maddilik testlerinin alanını genişletmeye yönelten olumsuzlukları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Görev ayrımları ve yetkilendirme, yürütme ve işlemlerin kaydı ile varlıkların gözetimi uygun değildir.

¹⁷⁹ ÇÖMLEKÇİ, Ferruh; ERDOĞAN, Melih; **a.g.e.**, s.92.

¹⁸⁰ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.136.

¹⁸¹ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.195.

¹⁸² ERDOĞAN, Melih; **a.g.e.**, s.68.

- Kontrol yordamlarının gerçekleştirilebilmesine ilişkin belgelendirme uygun değildir ve uygunluk testlerinin yapılmasına olanak vermemektedir.
- Tüm sistemin gözden geçirilmesinin maliyeti veya uygunluk testlerinin yapılmasının maliyeti, azaltılmış maddilik testlerinin yapılmasının maliyetini (veya yararını) aşmaktadır.¹⁸³

2.5.3.2. Sistemin Uygulamadaki Etkinliğinin Test Edilmesi

Ön değerlendirme yapıldıktan sonra denetçi iç kontrol yapısını test eder. Bir işletmede varolduğu iddia edilen iç kontrollerin gerçekten amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını tespit etme işlemine denetim literatüründe işlem testi veya uygunluk testi adları verilir. Bu testlerde denetçi, örnekleme yöntemiyle bir işlemi ele alır. Bu işlemi, başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar gözden geçirir. Böylece işlemlerin iç kontrollere uygun olarak yapılmış olup olmadığı araştırılır.¹⁸⁴

Sonuç olarak denetçi, muhasebe kontrollerine ilişkin yordamlar, uygun biçimde tasarlanmışlardır yargısına varıyorsa, sistemin anlaşılmasına ve kontrol yordamlarının uygun biçimde tasarlandığına temel oluşturacak bir belgelendirme çalışması yapar. Bu belgelendirmeye genellikle not alma, iç kontrol soru formu ve akış şemaları dayanak oluşturur.¹⁸⁵

2.5.3.3. Sistemin Son Değerlendirilmesi

Tanınan, ön değerlendirmesi yapılan ve uygulamadaki etkinliği test edilen iç kontrol yapısı, denetçi tarafından son kez değerlendirilir. Uygulanan testlerin, yapılmış olan ön değerlendirmeyi doğrulayıp doğrulamadığı test edilir. Denetçi gerektiğinde, denetim programında düzeltmelerde bulunur. İç kontrol yapısında zayıf bulduğu taraflar için programa ek denetim çalışması koyabileceği gibi, kuvvetli taraflar için de denetim programını daraltabilir. Denetçi, iç kontrol yapısı hakkında yaptığı son değerlendirme sonuçlarını çalışma kağıtlarına aktarmalı ve;

- Yapının güçlü olan taraflarına,
- Yapının zayıf taraflarını,
- Denetim teknikleri üzerine etkiyi,

¹⁸³ ERDOĞAN, Melih; **a.g.e.**, s.67-69.

¹⁸⁴ GÜRBÜZ, Hasan; **a.g.e.**, s.74.

¹⁸⁵ ERDOĞAN, Melih; **a.g.e.**, s.74.

- İşletme yönetimine bildirilmesi gereken aksaklıkları açık ve net bir biçimde belirtmelidir.¹⁸⁶

2.5.4. Alışlar, Nakit Ödemeleri ve Ücret Ödemeleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme

2.5.4.1. Alışlar İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme

Alışlarla ilgili iç kontrol yapısını değerlendirirken;

- Siparişi verilen veya teslim alınan malların, ambarın istekte bulunduğu mallardan farklı olmaması için; ambarın malları ile satın alma ve teslim alış belgelerini yapmış olduğu istek pusulası karşılaştırılmalıdır.
- Gelen mallar teslim alma bölümündeki kişilerce çekilip alınmış ise, diğer bölümler alış faturasıyla (satıcı faturası) teslim alınan malları karşılaştırarak uygunluk arar.
- Satıcıya, alınan mallar karşılığında fazla ödeme yapılmaması için; farklı bölümler alınan malların sayımını yapar ve satıcıdan fatura alır.¹⁸⁷

2.5.4.2. Nakit Ödemeler İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme

Nakit ödemeler ile ilgili iç kontrol yapısını değerlendirirken;

- Çekler hayali veya doğru olmayan kişilere keşide edilmiş ve çek deftere kaydedilmemiş ise; çekler ödemenin yapılmasını onaylayan kişinin dışında bir kişi tarafından düzenlenip keşide edilmeli ve postalanmalıdır. Banka hesap özeti mutabakatı bağımsız olarak yapılmalıdır.
- Satıcılara mükerrer ödeme yapılmasını önlemek için ise; belgeler üzerine ödemenin yapılmış olduğunu açıkça gösteren açıklama ve işaretler düşülmelidir.
- Ödemelerin uygun onay alınmadan yapılmasını önlemek için ise; ödemeler ancak gerekli belgelerin ve ödeme onayının titizlikle incelenmesinden sonra yapılmalıdır.
- Ödenmemiş ödeme belgeleri ile ilgili kayıtların hatalı olmasını önlemek için ise; ödenmemiş belgeler toplamı büyük defter kontrol hesabı ile karşılaştırılıp uygunluk aranmalıdır.¹⁸⁸

¹⁸⁶ AVAN, Bülent; **a.g.e.**, s.79.

¹⁸⁷ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.203.

¹⁸⁸ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.209.

2.5.4.3. Ücret Ödemeleri İle İlgili İç Kontrol Yapısını Değerlendirme

Ücret ödemeleri ile ilgili iç kontrol yapısını değerlendirirken;

- İşçilik takip fişlerinin hatalı ve neticesinde tahakkukun yanlış olmasını engellemek için ise, işçilik takip fişleri çalışılan zamanı gösteren diğer belgeler ile karşılaştırılarak uygunluk aranmalıdır.
- Ödeme çeklerinin gerçek olmayan iş görenler adına düzenlenmesini önlemek için ise, tahakkuk ile ilgili onay, ödeme çeklerinin hazırlanması ve dağıtımı ayrı olarak yapılmalıdır. Çeklerin, hak sahiplerine dağıtımı tahakkukun dışında bir bölüm tarafından yapılmalıdır.
- Hatalı ücret haddi ve kesinti uygulanarak iş görenlere gerektiğinden fazla ödeme yapılmasını önlemek için ise; onaylanmış ücret hadleri, kesintiler ve diğer kişisel bilgiler tahakkukun dışındaki başka bir bölümde tutulmalıdır. Yapılan tahakkuk, tahakkuk bölümünde görevli olmayan bir yetkili tarafından bu bilgilerle karşılaştırılması suretiyle kontrol edilmelidir.
- Büyük defterdeki ücret giderleri hesaplarındaki hataları önlemek için ise; büyük deftere kaydı yapılacak ücretlerle ilgili bilgiler birbirinden bağımsız iki ayrı kaynaktan sağlanmalıdır.¹⁸⁹

2.6. Raporlama

2.6.1. İç Denetim Raporu

Etkin bir raporlama, daha önce yapılan gözden geçirme, inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin kalitesine bağlıdır. Fakat şu da bir gerçektir ki, raporlama zayıf olursa, iyi bir denetim çalışması değerini yitirebilir.¹⁹⁰

2.6.2. İç Denetim Raporu Çeşitleri

İç denetim raporları; raporun hazırlanma zamanı ve iletim biçimi kriterlerine göre iki şekilde yapılmaktadır.

2.6.2.1. Hazırlanma Zamanına Göre İç Denetim Raporları

- **Yıllık İç Denetim Raporları:** İç denetim yöneticisi tarafından denetim komitesine yapılan yıllık raporlamalardır. Yıllık raporlamalarda iç denetim

¹⁸⁹ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.216.

¹⁹⁰ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.78.

yöneticisi yıllık denetim planı doğrultusunda iç denetim bölümünün yapmış olduğu çalışmaları özetler, plandan sapmalar olup olmadığını ve sapmalar varsa bunların nedenlerini açıklar. İç denetim yöneticisi işletmenin önemli riskler ve olası riskleri özetleyip, yıl içerisinde üstesinden gelinmiş veya iyileştirici önlemler alınmış riskleri belirtir ve önlem alınması gereken riskleri üst yönetimin bilgisine sunar.¹⁹¹

- **Üç Aylık İç Denetim Raporları:** Yıllık raporlamaların biraz daha ayrıntılı olanıdır. İç denetim yöneticisi denetim faaliyetleri sonucunda belirlenen önemli riskleri ve olası riskleri yönetimin bilgisine sunar. Burada amaç önemli riskler ve olası risklerin kurumsal risk yönetimi sürecine dahil edilmesi ve bu doğrultuda risklerin yönetilmesidir. Bu raporlamaların bir diğer amacı ise denetim komitesine yıllık denetim planına uygun olarak denetim faaliyetlerinin yürütülüp yürütülmediğinin belirtilmesidir.
- **İç Denetim Raporları:** Denetçinin tamamlamış olduğu denetim faaliyeti sonucunda denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerileri içeren raporlardır.¹⁹²
- **Ara Raporlar:** Derhal ilgilenilmesi ve işlem yapılması gereken bilgileri raporlamak için, denetlenen faaliyetlerle ilgili bir değişikliği bildirmek için veya denetimin uzun bir süre devam etmesi halinde denetimin seyri hakkında yönetimi bilgilendirmek için ara raporlar düzenlenebilir. Ara raporlar yazılı veya sözlü olabilir ve resmi veya gayri resmi olarak raporlanabilir. Ara raporların düzenlenmesi nihai yazma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.¹⁹³

2.6.2.2. İletim Biçimine Göre İç Denetim Raporları

Raporlamaların yazılı olması zorunlu değildir. Sadece sonuçların uygun iletişim ile iletebilmesini önermektedir.

Sözlü Raporlar: Denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini sözlü olarak raporlamasıdır. Sözlü raporlamalar mümkün olduğunca kısa, öz ve gereksiz ayrıntılardan uzak olmalıdır. Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı iç denetim

¹⁹¹ PICKETT, K. H. Spencer; **a.g.e.**, s.705.

¹⁹² ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.116.

¹⁹³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e.**, s.302.(Uygulama Önerisi, 2410-1)

raporlarını destekleyici ve tamamlayıcı nitelikte olmalıdır.¹⁹⁴ Sözlü raporlamalarda özetlenen konular yazılı denetim raporlarında ayrıntıları ile açıklanmalıdır.¹⁹⁵

Sözlü raporlar genellikle;

- Risklerin çok büyük olduğu alanlarda düzeltici faaliyetin zaman kaybedilmeden yerine getirilmesi gerektiği durumlarda,
- Uzun süren denetim faaliyetleri hakkında yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Denetim faaliyetlerinin denetim planları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediği konusunda yönetimin bilgilendirilmesinde,
- Üç aylık veya yıllık raporların iletilmesinde kullanılır.

Yazılı Raporlar: Denetçinin denetim ile ilgili tespit, bulgu ve önerilerini yazılı olarak raporlamasıdır.

2.6.3. İç Denetim Raporu İlkeleri

İç denetçi yazmış olduğu denetim raporunda öne sürdüğü görüşün etkin olmasını arzuluyorsa, raporu yazarken bazı önemli noktaları göz önüne almalıdır. Bu noktalar raporlama ilkeleri ile ilgilidir. Rapor doğru, açık öz ve anlaşılabilir olmalı; okuyana bilgi vermeli ve ayrıca inandırıcı olması için verilen bilgilerin tamamı kanıta dayandırılmış olmalıdır. Bu ilkeler şunlardır:¹⁹⁶

2.6.3.1. Doğruluk İlkesi

Denetim raporu tüm olarak ve dürüst bir şekilde gerçeği yansıtmalıdır. Her rakam, her bilgi somut kanıtlara dayandırılmalıdır. Bu bakımdan denetim raporunda, iç denetim raporundan da geniş ölçüde yararlanılmalıdır. Doğruluk ilkesi aynı zamanda iç denetçiye sorunları uygun bir şekilde raporlamada, objektif değerlendirmede, olayları olduğundan daha geniş göstermede kılavuzluk eder. Yönetim kurulları denetim raporlarına genellikle çok önem verirler. Eksik ve yetersiz noktaların raporda belirtilmemesi yöneticileri hatalı davranışlara yöneltir.¹⁹⁷

¹⁹⁴ GLEIM, H. Irvin; **CIA Review Par II Conducting the Internal Audit Engagement**, 11th Edition, Florida, Gleim Publications Inc., 2004, s.113.

¹⁹⁵ SAWYER, B. Lawrence; **a.g.e.**, s.407.

¹⁹⁶ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.148.

¹⁹⁷ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.148.

2.6.3.2. Açık Olma İlkesi

Açıklık birçok sorunun çözümüne rehberlik eder. Esas olan, raporu okuyan kişinin raporu yazan iç denetçinin aklından geçenleri bilmesidir. Rapor açık ve basit terimler kullanılarak yazılmalıdır. Bir kimse eğer açık yazamıyorsa, o kimse konuyu iyi anlamamış demektir veya değişik bir ifade ile bir kimse bir konuyu iyi kavramamışsa yazmaya da hazır değildir. İç denetçi rapor yazmaya hazır olduğuna inanıyorsa ancak o zaman raporunu kaleme almalıdır. Sıkıcı ve bozuk bir yazı biçimi açık olmada bir engel sayılır. Çünkü açık olmayan bir yazı okuyucuyu ana konudan saptırır.¹⁹⁸

Sağlam yapıya sahip olmayan bir raporda açıklığa engeldir. Derli toplu sırasıyla bildirilen görüşler raporun değerini ve etkinliğini artırır. İyi çizilmiş bir program, şema ve grafikler açıklığı sağlayabilecek araçlardır. Bazen, bir resmin anlattığını binlerce kelime açıklayamaz.¹⁹⁹

2.6.3.3. Öz Olma İlkesi

Öz olma ilkesinden gereksiz olanının çıkarılması anlaşılır. Raporun içeriğine yardımcı olmayacak bulgular, fikirler, kelimeler ve paragraflar bu sebeple rapor dışında bırakılır. Bazen iç denetçiler raporlarında uzun cümlelere yer verirler. Bu durum okuyanı düşünceye yöneltir ve yorar. Bu bakımdan denetçi uzun cümleler kurmaktan kaçınırsa okuyanlar sonuca daha kısa yoldan ulaşabilirler. Şunu unutmamak gerekir ki, öz olmanın anlamı sadece kısa cümle kurmak değildir. Kısa cümleler sıkıcı ve yorucu olmadıklarından daha kolay anlaşılabilirse de, gerektiğinde uzun cümlelere de yer verilmelidir.²⁰⁰

2.6.3.4. Anlaşılabilir Olma İlkesi

Rapor yazarken iç denetçi raporda kullandığı üsluba çok özen göstermelidir. Raporun dili uygun bir tonda olmalıdır, sıkıcı bir üslup kullanılmamalıdır. Raporda bir tarafta basit terimler kullanılırken diğer tarafta edebi terimler kullanmaktan kaçınmak yerinde olur.²⁰¹

¹⁹⁸ DİRİMTEKİN, Tuğrul; **a.g.e.**, s.38.

¹⁹⁹ DİRİMTEKİN, Tuğrul; **a.g.e.**, s.39.

²⁰⁰ DİRİMTEKİN, Tuğrul; **a.g.e.**, s.40.

²⁰¹ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.74.

2.6.3.5. Bilgi Verme ve Kanıta Dayanma İlkesi

Denetim çalışmalarının başarısı yeterli kanıtın bulunmasına bağlıdır, yeterli kanıtların bulunması iç denetçiye raporunda güvenilir bilgiler verebilme olanağını sağlar. Böylece rapor kendisinden yararlanacak olanlar için inandırıcı olma özelliğine sahip olur.²⁰²

²⁰² DİRİMTEKİN, Tuğrul; **a.g.e.**, s.40-42.

3. İÇ KONTROL RİSKİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Denetçi yapı hakkında gerekli bilgileri toplayıp iç kontrol yapısını tanıdıktan ve sistemi test ettikten sonra son aşamada iç kontrol yapısı ile ilgili bir değerlendirme yapılmalıdır. Ancak, SAS 55 oldukça ayrıntılı bir iç kontrol değerlendirmesini gerektirmemektedir.²⁰³ İç kontrol yapısının değerlendirmesi genellikle üç aşamada yapılmaktadır. Bunlar az önce değinilen şu süreçlerden oluşmaktadır:

- Sistemin Ön Değerlendirilmesi,
- Sistemin Uygulamadaki Etkinliğinin Test Edilmesi,
- Sistemin Son Değerlendirilmesi.

3.1. Denetim Riski Unsurları

Denetim riski, gerçekte önemli hata ve düzensizliklerin bulunmasına rağmen, denetçinin bilmeyerek işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği ve dürüstlüğü hakkında olumlu görüş bildirme riskidir.²⁰⁴

1983 yılında yayımlanan Denetim Standart Raporu (SAS 47), finansal tablo denetimlerinin planlamasında ve gerçekleştirilmesinde denetçilerin, denetim riski ve önemlilik ile ilgili görüşlerine rehberlik etmektedir.²⁰⁵ SAS 47, “Denetimin Yürütülmesinde Denetim Riski ve Önemlilik” (Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit – AU Section 312) başlıklı bu raporda denetim riski, denetçinin farkında olmadan, önemli yanlış düzenlemeler içeren finansal tablolar hakkındaki görüşünü uygun bir şekilde değiştirmekte başarısız olması olarak tanımlanmıştır.²⁰⁶

Risk derecesini etkileyen faktörler üç başlık altında toplanabilir:²⁰⁷

1.Sıklık: İşletmede bir işlemin yinelenme sıklığı riski arttıran bir öğedir.

²⁰³ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.108.

²⁰⁴ ERSOY, A. Umur; “Denetimde Risk Kavramının Finansal Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği”, (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997), s.8.

²⁰⁵ GUY, Dan M.; DOUGLAS, Carmichael and WHITTINGTON, O. Ray; **Audit Sampling An Introduction**, 3 th Edition, U.S.A., John Wiley& Sons Inc., 1994, s.7.

²⁰⁶ Interpretation of SAS No. 47 (AU Section 312), Audit Risk and Materiality in Conducting Audit, http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00312_9.PDF, (29.05.07)

²⁰⁷ Murat Açıköğretim Yayınları; **Muhasebe Denetimi, Muhasebe Bilgi Sistemi**, SPK, Ankara, 1997, s.34.

2. Yaralanabilirlik: Bir işletme varlığının yaralanabilirliğinin (bir varlığın zarar görmeye açık bir yapısının olması) fazla olması, riski yaratan ve arttıran bir faktördür.

3. Boyut: Potansiyel bir kaybın boyutu (büyüklüğü) risk derecesini büyütür.

Denetim risk derecesi yüksek olan bir işletmenin denetimini üstlenmek denetim firmasına hem büyük sorumluluklar getirebilir, hem de firmanın itibarını zedeleyebilir.²⁰⁸

Şüphesiz, denetçiler de doğru görüş belirtmek için, daha düşük bir düzeyde denetim riskini arzu etmektedirler. Denetçi, doğru görüş bildirdiğine ne kadar emin olmak istiyor ise o derece düşük bir denetim riskini kabul etmeye isteklidir. Şayet % 99 kesinlik arzu ediliyorsa, denetim riski % 1'dir. Halbuki % 95 kesinliğin tatminkar olduğu düşünülüyorsa, denetim riski % 5'tir.²⁰⁹

İşletmenin mali tablolarından yararlananların sayısı arttıkça, işletme riski yükselmektedir. Bu yüzden, işletmeyle ilgilenenlerin sayısı arttıkça denetim riski düşük tutulmalıdır. Denetçi bu karara varabilmek için işletmeyle ilgili olarak aşağıdaki özelliklere dikkat etmelidir.²¹⁰

- **İşletmenin Büyüklüğü:** İşletmenin büyüklüğü arttıkça mali tablolardan yararlananların sayısı doğal olarak artacaktır. Toplam aktifler ve toplam gelir düzeyi ile ölçülebilen işletme büyüklüğü denetim riskini doğrudan etkilemektedir.
- **Sermaye Paylarının Dağılımı:** Halka açık olan bir işletme, bir aile şirketine göre denetçi açısından daha fazla işletme riskine sahiptir. İşletmenin ortak sayısı arttıkça, denetçinin sorumluluğu da artmaktadır. Dolayısıyla, halka açık işletmelerde kabul edilebilir denetim riskinin düşük tutulması yoluna gidilmektedir.
- **İşletmenin Borçlarının Tutarı ve İçeriği:** İşletmenin borçlarının yüksek tutarlarda olması ve alacaklıklarının çokluğu, işletme riskini yükseltmektedir. Benzeri durumlarda denetim riski düşük tutulmalıdır.
- **İşletmenin Likidite Durumu:** İşletme sürekli olarak çalışma sermayesi eksikliği ile faaliyetlerine devam etmek zorunda kalıyorsa, gelecekte bir borç ödeme güçlüğü

²⁰⁸ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.49.

²⁰⁹ JOHNSON, Raymond N.; BOYNTON, William C.; KELL, Walter G.; **Modern Auditing**, 7 th Edition; U.S.A., John Wiley, 2001, s.84.

²¹⁰ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.113-114.

ile karşılaşması kaçınılmazdır. Bu durumun denetçi tarafından dikkate alınması gerekir.

- **Önceki Yılların Kâr Zarar Durumu:** İşletmenin kâr düzeyi hızlı bir biçimde azalıyorsa veya zararları artıyorsa, gelecekte önemli sorunların doğması muhtemeldir. Denetçinin bu durumun sebeplerini araştırıp riski buna göre belirlemesi gerekir.
- **Finansal Büyüme Politikası:** İşletme, faaliyetlerini sürdürmede ve büyümede sürekli olarak borçlanma yolunu seçmişse, işletme riski yüksektir. Örneğin; maddi duran varlık alımlarında, öz kaynak ve yabancı kaynak dengesinin incelenmesi gerekmektedir. Ayrıca borçlanmanın kısa veya uzun vadeli yapıp yapılmadığı da önemlidir. Uzun vadeli yatırımların kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edilmesi işletmeyi bir darboğaza sokabilmekte hatta kimi zaman iflasa kadar sürüklemektedir. Denetçi, bu durumu irdelemelidir.
- **İşletmenin Faaliyet Konusu:** Kimi sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler diğerlerine göre daha fazla risk altındadırlar. Örneğin; aracı kurumların, hizmet işletmelerine göre iflas etme riskleri daha fazladır veya örneğin bir tekstil firmasının denetimi, bir ilaç firmasının denetimine göre denetçi açısından daha riskli olabilir. Kısacası, denetçi işletmelerin faaliyet konularına göre denetim riskini ayarlamak durumundadır.
- **Yönetimin Yeteneği:** İşletmenin yetenekli yönetim kadrosuna sahip olması, finansal zorlukların aşılmasında bir üstünlük aracıdır. Tersine işletmenin yeteneksiz bir yönetim kadrosuna sahip olması da sürekli sorunla karşılaşma ihtimalini yükseltir. Bu durum denetçi için işleri daha da zorlaştırır.²¹¹

Denetim riski üç unsurdan meydana gelmektedir:²¹²

1. Doğal (Kalıtsal) Risk
2. Kontrol Riski
3. Ortaya Çıkartma Riski

Bütün bu riskler dışında karşımıza çıkan şeyler; hatalı kayıt, hatalı makbuz, hatalı mali tablolar, eğer bağımsız denetimde de bulunamadıysa, hatalı görüş olarak çıkmaktadır.²¹³

²¹¹ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.115.

²¹² BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.106.

Denetçi, denetim planlaması aşamasında her işletme iddiası için uygulayacağı denetim prosedürlerinin, niteliğini kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek amacıyla denetim risk modelini oluşturmaktadır. Her iddia için uygulanacak denetim prosedürleri farklı olacağından, katlanılacak risk dereceleri de farklı olacaktır.²¹⁴

Denetim risk modeli, finansal tabloların tümü için uygulanabileceği gibi, tek tek hesaplar için ya da işlem grupları için de uygulanabilir.²¹⁵

Formülasyonda gösterilen unsurlar,

Kabul Edilebilen Denetim Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkartma Riski olarak ifade edilmektedir.

Örneğin denetçi satış ve tahsilat döngüsü ile ilgili yaptığı değerlendirmeler sonucunda, % 5 düzeyinde bir denetim riskini dikkate almıştır. Yapılan incelemeler, işletmede doğal riskin ve kontrol riskinin yüksek olduğunu ortaya koymuş ve değerler üst düzeyde kabul edilmiştir. Bu belirlemelere göre; OR ile ilgili formülde şöyle bulunmaktadır.

Kabul Edilebilen Denetim Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkartma Riski

Ortaya Çıkartma Riski = Kabul Edilebilen Denetim Riski / (Doğal Risk x Kontrol Riski)

Ortaya Çıkartma Riski = 0,05 / (1,0 x 1,0)

Ortaya Çıkartma Riski = 0,05

Ortaya Çıkartma Riski = % 5

Buna göre aşağıdaki sonuçlara varılabilir:²¹⁶

- Denetim riski % 5 kabul edilerek % 95 güvenilirlik düzeyi seçilmiştir. Dolayısıyla, denetçinin belirsizlik alanı ile ilgili denetim çalışmasında % 5 olacaktır.
- İşletme bünyesinde yüksek düzeyde bir doğal risk ortamı bulunmasının ve iç kontrol yapısının kötü olmasının getirdiği yüksek kontrol riski nedeniyle denetçi, yapacağı çalışmalarda dikkatli olmak zorundadır.
- Yapılan hesaplamalar sonucunda ortaya çıkartma riski düşük bulunmuştur. Bu beklenen sonuçtur. Çünkü, doğal riskin ve kontrol riskinin yüksek olduğu bir

²¹³ PEKDEMİR, Recep; **II. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetimi Mesleğinde 2000'lere Doğru**, İstanbul, İ.S.M.M.M.O. Yayınları, Yayın No:19, 1997, s.91.

²¹⁴ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.111.

²¹⁵ KAYA, Aslan; DEMİRAL, Halit; "Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:3, (Ocak 2001), s.87.

²¹⁶ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.112.

ortamda denetçinin önemli hataları bulabilmek için yoğun bir çalışma yapması gerekmektedir. Ortaya çıkartma riskinin düşük bulunması da bunun sonucudur.²¹⁷

3.1.1. Doğal Risk (Inherent Risk)

Literatürde yapısal risk olarak da anılan doğal risk, bir hesap kalanının veya bir işlem grubunun iç kontrol yapısının etkileri göz ardı edilerek, önemli hata veya usulsüzlükleri içermesi riskidir.²¹⁸

Doğal (kalıtsal) risk; şirket bünyesinde önemli hataların ortaya çıkma riski, kontrol riski; organizasyon bilgi sisteminin yani kontrol yapısının önemli hataları ortaya çıkartma ve düzeltmede başarısız olma riski ve ortaya çıkartma riski de denetçinin denetim prosedürlerinin, işletme bünyesinde ortaya çıkan ve kontrol yapısı tarafından gözden kaçırılan önemli hataları ortaya çıkartma ve düzeltmede başarısız olma riskidir. İlk iki risk unsuru, firma finansal tablolarının yanıltıcı olmadığına ilişkin iddiaların ortaya konmasında organizasyonun karakteristiğidir ve bu yüzden denetçiden direkt olarak etkilenmezler. Bununla birlikte sonuncu risk unsuru, hangi denetim süreçlerinin ele alındığının ve nasıl yürütüldüğünün direkt bir fonksiyonudur. Bu yürütme, sayılmayacak kadar çok yargı ve kararın kalitesine bağlıdır.²¹⁹

İç kontrol yapısı dikkate alınmadan, denetçi önemli hatalar bulunma olasılığını tespit ediyorsa, doğal risk yüksek demektir.²²⁰

Doğal risk bir denetim yargısı olmasına rağmen, denetçinin herhangi bir müdahalesi ile değiştirilemeyen bir risk türüdür. Dolayısıyla denetçi, denetimi tamamlamak için diğer iki risk çeşidinin değerlendirilmiş riskini azaltmalıdır. Denetçi, kontrol ortamı muhasebe sistemi ve kontrol prosedürlerini iyice anlayıp, etkinliklerini test ederek değerlendirilmiş riski azaltılan kontrol riski ile ilgili kanıt elde edebilir. Hesap bakiyeleri veya diğer prosedürlerle ilgili etkili testler yaparak da ortaya çıkartma riskini azaltabilir.²²¹

²¹⁷ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.112.

²¹⁸ ERSOY, A. Umur; **a.g.e.**, s.10.

²¹⁹ ASHTON, Robert; ASHTON, Alison Hubbard; **Judgement and Decision Making Research In Accounting and Auditing**, New York-U.S.A., Cambridge University Press, 1997, s.144.

²²⁰ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.52.

²²¹ CARMICHAEL, D.R.; WILLINGHAM, John J.; **a.g.e.**, s.83-84.

Doğal risk ortaya çıkarma riski ile ters, toplanılacak kanıt miktarıyla doğru orantılıdır. Örneğin; denetçi, işletmenin müşterilerinin olumsuz ekonomik şartlar yüzünden iflasa gitmeleri nedeniyle alacaklar hesabı için doğal riski yüksek olarak belirlerse, ortaya çıkarma riski düşük ancak elde edilecek kanıt miktarı yüksek belirlenecektir.²²²

3.1.2. Kontrol Riski (Control Risk)

47 No'lu Denetim Standart Raporuna göre (SAS 47 - AU 312) kontrol riski; bir hesap bakiyesinde, iç kontrol yapısı politika ve prosedürleri tarafından zamanında önlenemeyen veya ortaya çıkarılamayan önemli bir hatanın meydana gelmesi riskidir. Kontrol ortamı doğası, muhasebe sistemi ve konulan kontrol prosedürleri kontrol risk düzeyini etkilemektedir.²²³

Kontrol riski bir işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğinin bir fonksiyonudur. Etkin bir iç kontrol yapısının varlığı kontrol riskini azaltırken tersi durumda kontrol riski artacaktır. İç kontrol yapısının etkisiz olması halinde ise, kontrol riski maksimum yani %100 olarak belirlenebilir. Ancak asla %0 olarak belirlenemez. Kontrol riskinin düzeyi ile denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamı arasında doğru bir orantı vardır.

Kontrol riski yükseldikçe denetçi daha fazla çalışma yapmak zorunda kalır. Düşükçe de çalışmasının kapsamını daraltır.²²⁴

3.1.3. Ortaya Çıkartma Riski (Detection Risk)

Ortaya çıkartma riski; muhasebe hesaplarında önemli kümülatif hataların ve yanlış beyanların bulunmasına rağmen denetçi tarafından ortaya çıkarılamaması riskidir.²²⁵

Bir diğer tanıma göre ise; işletmenin muhasebe kayıt ortamında mevcut bulunan hataların ve yanlış beyanların, analitik incelemeler ve maddi doğruluk testleri sonucu, denetçi tarafından kümülatif olarak önemsiz bir noktaya çekilememe riskidir.²²⁶

Ortaya çıkartma riski; doğal risk ve kontrol riskinin tersine denetçi çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur. Dolayısıyla risk düzeyinin

²²² GÜLSEREN, Mehmet Fuat; **a.g.e.**, s.59.

²²³ CARMICHAEL, D.R.; WILLINGHAM, John J.; **a.g.e.**, s.83.

²²⁴ BOZKURT, Nejat; "Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi", **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:27, (Mart 1995), s.31.

²²⁵ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.133.

²²⁶ ERSOY, A. Umut; **a.g.e.**, s.12.

belirlenmesi denetçinin iradesi dahilindedir. Bir iddia ile ilgili olarak yapılan maddilik testlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının oluşumuna göre, ortaya çıkartma riski azaltılabilir veya arttırılabilir.²²⁷

3.2. Kontrol Riskinin İlk Değerlendirilmesi

Denetçi iç kontrol yapısı elemanlarını tanıdıktan sonra destekleyici testlerin ve kontrol testlerinin kapsamını, zamanlamasını ve yapısını planlamak için finansal tablo iddialarıyla ilgili kontrol riskini belirlemek zorundadır.²²⁸ Bağımsız denetçilerin çalışmalarının büyük bir kısmı beş finansal tablo iddiası hakkındaki kanıt değerlendirmelerini kapsar. Bu iddialar şunlardır.²²⁹

1. Varolma ve Meydana Gelme: Varlıklar veya borçlar verilen bir tarihte vardır ve gelir giderler meydana gelmiştir.

2. Eksiksizlik: Finansal tablolarda yansıtılması gereken tüm işlemler ve hesaplar tablolara yansıtılmıştır.

3. Haklar ve Yükümlülükler: Varlıklar verilen bir tarihteki işletmenin hakları, borçları ise yükümlülükleridir.

4. Değerlendirme: Tüm varlıklar, borçlar, hasılat ve gider elemanları uygun biçimde ve doğru olarak yansıtılmıştır.

5. Sunuş ve Açıklama: Finansal tabloların elemanları uygun biçimde sınıflanmış, tanımlanmış ve açıklanmıştır.

Denetçi bu beş iddiayla ilgili olarak kontrol riski belirlemelidir. İç kontrol yapısı politika ve yordamları bir iddiayla ya doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olabilir. İlişki ne kadar dolaylı olursa iddia ile ilgili kontrol riskini azaltan politika ve yordamın etkisi de o kadar az olur.²³⁰

İlk değerlendirme, kontrol çevresinin gözden geçirilmesi ile başlar. Eğer yönetimin düşüncesi, kontrolün önemsiz olduğu yönünde ise detaylı kontrol prosedürlerinin güvenilirliği şüphelidir. Bu durumda en iyi seçim, kontrol riskinin tüm hedefler için maksimum olduğunu farz etmektir. Diğer yandan, yönetimin olaya bakışı

²²⁷ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.109.

²²⁸ TURSI, Michael A.; **Audit Planning**, AICPA, Technical Information for Practitioners Series 2, 1990, s.23.

²²⁹ YILANCI, Münevver; **a.g.e.**, s.62.

²³⁰ TURSI, Michael A.; **a.g.e.**, s.24.

olumlu ise denetçi; kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürlerinin alt unsurları içindeki özel politika ve prosedürleri bulundurur.²³¹

İlk değerlendirme ile ilgili iki önemli nokta göz önünde tutulmalıdır.²³²

Bunlardan ilki, ilk değerlendirmeyi resmi olarak ve detaylı bir şekilde yapmak zorunda olmamasıdır. Birçok denetimde özellikle küçük şirketlerin denetiminde denetçi gerçekte öyle olmasa bile kontrol riskinin maksimum düzeyde olduğunu farz eder. İkincisi ise, denetçi kontrol riskinin düşük olduğuna inansa bile değerlendirilmiş kontrol riskinin düzeyi, elde edilen kanıt düzeyi ile sınırlıdır. Örneğin; denetçinin kayıt dışı satışlar için kontrol riskinin düşük olduğuna inandığını, fakat hedeflerin yerine getirilmesi için kontrol prosedürlerini desteklemeye yetmeyecek kadar kanıt topladığını varsayalım. Bu durumda, denetçinin kayıt dışı satışlar için kontrol riski değerlendirmesi orta veya yüksek olmalıdır. Sadece uygun kontrol prosedürleriyle desteklenen ek kanıtlar elde edildiyse düşük değerlendirilebilir.²³³

3.2.1. Muhtemel Hatalar

Genellikle denetim firmaları finansal tablo iddialarında meydana gelebilecek hata ve yolsuzluk türlerini belirlemek için kontrol listeleri veya matrisler geliştirmiştir. Denetçi bu araçlara ve iç kontrol yapısını tanımasına dayanarak işletmenin finansal tablolarındaki iddialar için uygulanabilir olası hataları belirler. Hesap kalanları ile ilgili açıklamalar hesabın ait olduğu işlem grubunda yer alan işlemlerin yürütülmesinden etkilenir.²³⁴ Örneğin, kasa hesap kalanı kasa giriş ve kasa çıkış işlemlerinden etkilenir.²³⁵ Çek, hesaba geçirilmemiş olabilir, düzenlenen çek günlük çek özetinde yer almamış olabilir; düzenlenen çek, yevmiye defterine kaydedilmemiş olabilir.²³⁶

3.2.2. Gerekli Kontroller

Kontrol amaçları belirlendikten sonra her bir amacın başarılmasına katkıda bulunacak özel politikalar ve yordamlar belirlenmelidir. Denetçi, kontrollerin analizini

²³¹ ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **a.g.e.**, s.301.

²³² ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **a.g.e.**, s.301.

²³³ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s151..

²³⁴ YILANCI, Münevver; **a.g.e.**, s.50.

²³⁵ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.116.

²³⁶ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.116.

yaparken her bir kontrolden ziyade kontrol amaçlarını başarmak için yeterli olabilecek ve denetim etkinliğini sağlayacak önemli kontrolleri belirlemelidir.²³⁷

Kontrol yapısı politikaları ve yordamları, etkilerinin büyüklüğü ve ilgi derecelerine göre değerlendirilebilir. Bazı iç kontrol yapısı yordamları, hesaplar işlem ve sınıfları üzerinde yaygın bir etkiye sahipken, bazıları genellikle yalnız bir iddia üzerine yoğunlaşabilir. Genellikle kontrol ortamı ve muhasebe sistemiyle ilgili politika ve yordamlar geniş bir etkiye sahiptir. Örneğin, yetki ve sorumluluk dağılımı yordamları bütün finansal tablo iddiaları üzerinde etkilidir. Ayrıca, bazı kontrol yordamları ve politikaları finansal tablolarındaki özel açıklamalarla doğrudan ilgili iken bazıları dolaylı olarak ilgilidir. Doğrudan ilişkili politika ve yordamlardan belirlenen kontrol riski düzeyini azaltmada daha fazla yararlanır.²³⁸

3.2.3. Kontrollerin Etkinliği

Kontrollerin etkinliğini belirlemek için, denetçi; uygunluk testleri adı da verilen kontrol testleri uygular. Kontrol testleri, iç kontrol yapısı politika ve prosedürlerinin tasarlanışının ve uygulanışının etkinliğini belirlemede denetçiye kanıt sağlarlar. Kontrollerin etkin olması halinde kontrol riski, maksimumun altında değerlendirilebilecektir. Aksi halde, kontrol riski maksimum değerlendirilecek ve buna göre maddilik testlerinin uygulanmasında gerekli değişiklikler yapılacaktır.²³⁹

3.3. Kontrolleri Test Etmede Kullanılan Prosedürler

Kontrollerin test edilmesi aşamasında kanıt toplamak amacıyla bazı denetim prosedürleri kullanılır. Bunlar:²⁴⁰

- Soruşturma,
- Teftiş
- Gözlem,
- Tekrarlama.

²³⁷ ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **a.g.e.**, s.307.

²³⁸ YILANCI, Münevver; **a.g.e.**, s.52.

²³⁹ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.154.

²⁴⁰ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.148.

3.3.1. Soruşturma

Kontrollerin etkinliğini test etmek için denetçi, personele çeşitli sorular sorarak bir soruşturma yapar. Bu sayede, ilgili personelin prosedürü anlayıp anlamadığını, sorumluluklarının bilincinde olup olmadığını, sapmaların nedenini, sıklığını ve biçimini değerlendirir. Sorulara verilen cevaplar denetçiye tatmin etmezse, kontrolün etkin olmadığına karar verebilir. Ancak 55 No’lu Denetim Standart Raporuna göre, sadece personelin soruşturulması, belirli bir prosedürün etkinliğini test etmede tek başına yeterli kanıt sağlamayabilir, dolayısıyla diğer kontrol test yöntemleriyle desteklenmesi gerekmektedir.²⁴¹

3.3.2. Teftiş

İşletmede varolan belge ve kayıtlar, iç kontrol politika ve prosedürlerinin uygun bir biçimde düzenlendiği ve işletildiği konusunda çeşitli kanıtlar içermektedir. Örneğin; işletmenin hesap planı ve yönetmeliği, personel çalışma yönetmeliği, politika ve prosedürlerin düzeni konusunda çeşitli kanıtlar sağlayabilir. Denetçinin bu amaçla, çeşitli belge ve kayıtları incelemesi işlemine teftiş adı verilmektedir.²⁴²

3.3.3. Gözlem

Kontrol çevresi ve özellikle görevlerin bölümlenmesi prosedürünün tasarlanışına ve uygulanışına yönelik belge bulunmayabilir. Bu durumda, personelin ve yapılan işlemlerin gözlemlenmesi yoluyla kanıt elde edilebilir. Bu yolla edinilen kanıt, doğrudan denetçi tarafından elde edildiğinden, daha güvenilirdir. Ancak, denetçi gözlem sırasında personelin farklı davranabileceğini de göz önünde bulundurmalı ve gözlemi mümkün olduğunca, personelin haberi olmaksızın ve aniden gerçekleştirmelidir. Örnek vermek gerekirse, denetçi kasa tahsil işlemlerinin ne derece etkin tasarlandığı konusunda, kasa tahsil sürecini gözlemleyerek kanıt elde edebilir.²⁴³

3.3.4. Tekrarlama

Reperformans (yeniden yapma) adı da verilen bu süreç, denetçinin bir işlemi tekrar yapmasıdır.²⁴⁴ Bir diğer ifadeyle; denetçinin işletmede gerçekleştirilmiş bir uygulamayı kendisinin tekrar yapması işlemidir. Böylece, elde edilen sonuçla

²⁴¹ ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **a.g.e.**, s.310.

²⁴² BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.148.

²⁴³ GÜLSEREN, Mehmet Fuat; **a.g.e.**, s.75.

²⁴⁴ AKAY, Hüseyin; **a.g.e.**, s.110.

işletmenin varmış olduğu sonuç karşılaştırılmaktadır. Örneğin; işletmede yapılan bir satış iskontosu, tekrar hesaplanarak karşı kontrol yapılır.²⁴⁵

3.4. Kontrol Testlerinden Elde Edilen Kanıtların Yeterliliği

Denetçi, kontrol riskini maksimumun altında değerlendirdiği zaman, kontrol yapısı politika ve prosedürlerinin etkinliğine ilişkin daha güçlü kanıtlara ihtiyaç duyar. Değerlendirilmiş kontrol riski düzeyini desteklemek için gerekli kanıt sadece denetim yargısının bir fonksiyonu olmayıp, aynı zamanda şu faktörlere de bağlıdır.²⁴⁶

- Kanıtların Türü,
- Kanıtların Kaynağı,
- Kanıtların Zamanlılığı ve
- Kanıtların Birbirleri ile İlişkileridir.

3.4.1. Kanıtların Türü

Bazı kontrol yapısı politika ve prosedürlerinin tasarım ve uygulama etkinliğinin belgelendirilmesi mümkün olmayabilir. Bu yüzden, bazı kontrol testleri, diğerlerine göre daha güçlü kanıt sağlama niteliği taşırlar. Bazı kanıtlar belge incelemesinden sağlanabilirken, bazıları ise gözlem yoluyla elde edilebilir.²⁴⁷ Örneğin, eğer tasarım veya operasyonun dökümantasyonu kontrol yapısı ve politikaları için elde edilebilirse, denetimci dökümantasyondan yararlanabilir. Eğer dökümantasyon mümkün değilse de denetçi gözlem ya da tekrarlama testini uygulayabilir.²⁴⁸

3.4.2. Kanıtların Kaynağı

Kanıt, denetçi tarafından doğrudan elde edilebilir. Örneğin; gözlem veya inceleme gibi. Dolaylı yoldan da elde edilebilir. Örneğin, soruşturma yoluyla. Genellikle doğrudan elde edilen kanıtların etkisinin daha geniş olduğu kabul edilir. SAS 55, soruşturma yoluyla elde edilen kanıtın, bir kontrol yapısı politika veya yordamının planı ya da işleyişinin etkinliğini desteklemek için tek başına genellikle yeterli

²⁴⁵ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.148.

²⁴⁶ CARMICHAEL, Douglas R.; WILLINGHAM, John J.and SCHAEILLER, Carol A.; **Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice**, 6 th Edition, U.S.A., Mc Graw Hill Inc., 1996, s.216.

²⁴⁷ KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.161.

²⁴⁸ AKAY, Hüseyin; **a.g.e.**, s.110.

olmadığını belirtmektedir. Kanıtın kaynağı denetçi tarafından dikkate alınır. Çünkü kanıtın geçerliliğini etkiler.

Özel bir iddia için kanıtın uygunluğu doğrudan veya dolaylı olabilir. Örneğin, kilitli depo, stokların varlığı iddiasıyla doğrudan ilgili iken, kredili satış fişleri ile yollama belgelerinin karşılaştırılmasına ilişkin kanıtlar alacak hesaplarını değerlendirme iddiasıyla dolaylı olarak ilgilidir.²⁴⁹

3.4.3. Kanıtların Zamanlılığı

Bazı kontrol yapısı politika ve yordamları testleri, yalnızca testlerin yapıldığı andaki etkinliğe ilişkin kanıt sağlar. Örneğin; denetçi ödenecek çeklerle ilgili bir bilgisayar programı izlediğinde sadece gözlem yaptığı günkü kontrol yordamları hakkında kanıt elde eder.²⁵⁰ Bu sebeple, gözlem yapılmayan zamanların değerlendirilmesi yetersiz olur. Bu durumda denetçi, tüm denetim periyoduna göre kanıt toplayabileceği testlerle gözlemi desteklemelidir.

Ayrıca denetçiler kontrol riskini değerlendirirken önceki denetimlerde veya ara denetimlerde uygulanan kontrol testlerinden elde edilen kanıtları da dikkate alır. Ancak denetçi, önceki denetimde edinilen kanıtları yeni dönemde kullanmak istediğinde, arada geçen sürede prosedürlerde bir değişiklik olup olmadığını araştırmalı, önceki denetimde elde edilen bulguların yeni denetimde kanıt olarak kullanılabilirliğinin azaldığını bilmelidir. Bu kanıtlara ne kadar ağırlık verilmesi gerektiğini belirleyen denetçi, 55 No'lu Denetim Standart Raporunda yer verilen şu faktörleri göz önünde bulundurmalıdır.²⁵¹

- Kontrol testlerinin uygulandığı kontrollerle ilgili iddianın önemi,
- Önceki denetimde değerlendirilen ve test edilen kontrol politika ve prosedürleri,
- Bu politika ve prosedürlerin etkinliği, kontrol test sonuçları,
- Önceki denetimde kontrol testlerinin yapıldığı tarih ile cari dönem arasındaki süre,
- Cari dönemde uygulanacak kontrol testlerinden ortaya çıkması beklenen sonuç.

²⁴⁹ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.126.

²⁵⁰ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.126.

²⁵¹ GÜLSEREN, Mehmet Fuat; **a.g.e.**, s.77-78.

3.4.4. Kanıtların Birbirleriyle İlişkisi

Kanıtların birbirleriyle ilişkisi hakkında dört önemli husus vardır.²⁵²

- Farklı kanıt türleri, tek bir iddiayı etkileyebilir. Bazı durumlarda ise tek bir kanıt bir kontrol yapısı politika veya yordamını değerlendirmeye yeterli olmayabilir.
- Denetçi işletmenin kontrol yapısı elemanları arasındaki karşılıklı ilişkiyi göz önünde bulundurmalıdır. Örneğin, şayet bir işletmenin kontrol yapısı ortamı eksikse o zaman kontrol yapısı politikaları ve yordamları etkin olamayabilir.
- Çeşitli kanıt türleri bir iç kontrol politika ve yordamının yapısı ve işleyişinin etkinliğine ilişkin aynı sonucu destekleyebilir. Böylece sağlanan güven derecesi artmış olur. Örneğin, her bir yollama belgesi için satış faturası vardır ve bütün faturalar günlük defterde muhasebeleştirilir. Satışların eksiksizliği iddiası için her ikisi de uygulanır. Sözlü kanıtlar tek başlarına yeterince destekleyici olamazlar.
- Denetçi destekleyici testleri uyguladığı zaman kontrol riski belirlemesi değişikliklerine ilişkin kanıt sağlayabilir. Benzer olarak, belirli bir kontrol yapısı politikası veya yordamının yapısı ve etkinliği hakkında kanıt elde ettiği zaman söz konusu kanıt, denetçinin diğer kontrol yapısı politikaları ve yordamları değerlendirmesinde etkili olabilir.

3.5. Belirlenen Kontrol Risk Düzeyini Daha da Azaltma

Denetçinin maksimum düzeyden daha düşük kontrol riski belirlemesi her zaman gerekmemektedir. Bununla birlikte denetçi bazı iddialar için belirlenmiş kontrol riski düzeyinde daha ileri bir azalmayı isteyebilir. Böyle durumlarda denetçinin daha geniş kapsamlı kontrol testleri uygulaması gerekecektir. Örneğin, denetçi kontrol testlerini sadece gözlemlerden ve soruşturmalardan oluşturmuşsa, farklı bir yordam kullanabilir.²⁵³ (bir politika veya yordamın yeniden uygulanması gibi) veya aynı türden testlerden çok sayıda uygulayabilir (aynı konuda daha fazla personelle görüşmeler yapmak gibi). Küçük işletmeler için genellikle bu yönde bir çalışma yapmaya gerek yoktur.²⁵⁴

²⁵² UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.127.

²⁵³ MONK, Harold L.; TATUTM, W.; “Applying SAS No. 55 in Audits of Small Businesses”, **Journal of Accountancy**, November 1988, s.54.

²⁵⁴ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.128.

Denetçi genellikle aşağıdaki durumlardan en azından biri olduğunda belirlenmiş kontrol riski düzeyinde daha ileri bir azalmayı araştırmanın etkin olmayacağına karar verir.²⁵⁵

- İşlem hacmi azdır ve doğal risk özellikleri destekleyici testlerin uygulanmasını oldukça kolaylaştırmaktadır.
- İşletmenin sahip olduğu klasik veya Elektronik Bilgi İşleme sistemi çok karmaşık ve geniş kapsamlı değildir.
- Sadece birkaç büyük kontrol yordamını test etmek için kontrol testlerine ihtiyaç vardır.

3.6. Kontrol Riskinin Son Değerlendirilmesi

Değerlendirilmiş kontrol riskinin düzeyini belirleyebilmek için, denetçi aşağıdaki sorulara cevaplar vermelidir:²⁵⁶

- İşletmede iç kontrol yapısını oluşturan politika ve prosedürler var mıdır?
- Bu politika ve prosedürler, etkin bir biçimde uygulanmakta mıdır?

Kavramsal olarak kontrol riskinin son değerlendirmesi, başlangıç değerlendirmesi gibidir. Yani denetçi, muhtemel hata tiplerini belirler, bu hataları ortaya çıkartma ve önlemede gerekli kontrolleri tespit eder ve gerekli kontrollerin etkinliğini belirlemek amacıyla ilgili kanıtları göz önünde bulundurur.²⁵⁷

Kontrol testlerinin sonucunda ortaya çıkan sapmalar çok sayıda ve önemliyse bu kontrolün etkinliğine ilişkin şüphe duymaya nedendir. Bununla birlikte bir kontrol yordamının yetersizliği sonucuna varmadan önce genellikle sapmanın altında yatan nedenleri araştırmak gerekir. Sapmanın hatalara ve yolsuzluklara neden olup olmadığını belirlemek önemlidir.²⁵⁸ Ayrıca, kontrol riskini belirlemede destekleyici testlerin sonuçları da göz önüne alınmalıdır.²⁵⁹

SAS 55'e göre, bir kontrolün etkinliğini değerlendirmek için denetçi, kontrolün bağımsız ve doğru olarak uygulandığına ilişkin kanıt elde etmek zorundadır. Bağımsızlıktan kastedilen, kontrolü uygulayan işletme elemanlarının kimler olduğunun

²⁵⁵ TURSI, Michael A.; **a.g.e.**, s.25.

²⁵⁶ BOZKURT, Nejat; **a.g.e.**, s.31.

²⁵⁷ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.125.

²⁵⁸ ZIEGLER, Richard E.; BOYNTON, William C.; KELL, Walter G.; **Modern Auditing**, 4th Edition, John Wiley & Sons, 1989, s.193.

²⁵⁹ KEPEKÇİ, Celal; **a.g.e.**, s.154.

bilinmesidir. Doğruluk ise, kontrolün zamanında ve hatasız olarak uygulanmasıyla ilgilidir.²⁶⁰

3.7. Değerlendirilen Kontrol Riskinin Belgelendirilmesi

Denetçi, önemli işlem sınıfları ve hesap bakiyeleri ile ilgili çeşitli iddialar için kontrol riskinin değerlendirilmesini belgelendirmelidir. Denetçi, kontrol riskini maksimum düzeyde belirlediği zaman, bu değerlendirmeye esas (ilgili dayanağı) belgelendirmesine ihtiyaç yoktur. Sadece değerlendirme (karar) yazılmalıdır. Ancak, değerlendirilmiş kontrol riski, düzeyi maksimumun altında olduğu zaman değerlendirilmeyle ilgili dayanak da belgelendirilmelidir. Bu belgelendirme, genel olarak dar veya genelleştirilmiş bir formdaki, değerlendirme ve dayanakla ilgili boşlukların doldurulmasıyla gerçekleştirilir.²⁶¹

55 No'lu Denetim Standart Raporu'nda da benzer ifadelerle durum şöyle açıklanmıştır: Kontrol riski maksimum olarak belirlendiğinde, denetçi sadece maksimum düzeyi belgelendirmelidir. Kontrol riskinin neden maksimum düzeyde değerlendirildiğini belgelendirmek zorunda değildir. Değerlendirme maksimumun altında ise, denetçi iç kontrol yapısı politika ve prosedürleri için başvuru kontrol testleri ile, bu politika prosedürlerin etkinliğinin değerlendirilmesini nedenleriyle birlikte belgelendirmelidir. Belgelendirmenin nasıl yapılacağı, içeriği ve şekli standartlarda belirtilmemiştir. Denetçinin çalışma kağıtlarında uyguladığı kontrol testleri, bunların sonuçları ile denetçinin politika ve prosedürlerin etkinliği hakkındaki yazılı değerlendirmesi belgelemede yeterli olacaktır.²⁶²

²⁶⁰ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.125.

²⁶¹ CARMICHAEL, D.R.; WILLINGHAM John J.; **a.g.e.**, s.186.

²⁶² KETEN, Buluş; **a.g.e.**, s.168.

4. İÇ KONTROL YAPISININ İŞLETMELERDEKİ YERİ

1960'dan itibaren etkinliğini arttıran “Sistemlere Dayanan Denetim” yaklaşımı iç kontrol yapısının işletmelerdeki önemini daha da arttırmıştır. Bu bağlamda, iç kontrol yapısının işletmelerde verimlilikle ilişki içerisinde olduğu bilinmektedir.²⁶³

4.1. İç Kontrol Yapısı ve Verimlilik İlişkisi

İç kontrol yapısında eylem gerçekleşmeden olaya müdahale söz konusudur. Bu nedenledir ki, iç kontrol yapısı bir “Zarar Önleme Metodu” olarak kendisine yer bulmakla verimliliği artırıcı yönde önemli etkilere sahip bulunmaktadır. Denetimde verilen zararlar mevcut iken kontrolde muhtemel zararlardan söz edilmektedir.²⁶⁴

İşletmelerde süreklilik esası vardır. İşletmelerin hedeflerine ulaşmasında esas olan işletme dahilinde bulunan kişi ve bunların oluşturduğu departmanların amaç birliğidir. İşletmenin esas amaçlarından söz edildiğinde genel olarak kâr'dan söz edilmektedir. Burada sözü edilen kâr her kesim için kâr'dır. Bir başka anlatımla, ortaklar, çalışanlar, yönetim, devlet ve muhtemel ortaklar mutlu olmalıdır. Bu mutluluğun nasıl sağlanacağı veya nasıl katkı yapılacağı hususunda değişik görüşler bulunmaktadır.²⁶⁵

İşletmeler zarar ettiklerinde veya daha fazla kâr elde etmek istediklerinde akıllarına gelen ilk yöntem satışlarını arttırmak ya da kâr oranlarına müdahale etmektir. Zarar yaratan etkenlerin azaltılması yahut ortadan kaldırılması düşünülen en son aşamadır. Çıktının kalitesini arttırmadan ulaşılan verimlilik hiçbir anlam taşımamakla birlikte aksine yapılan üretim ve hizmet, verimliliği düşürmektedir. Verimlilik, aynı kaynaklarla daha çok çıktı sağlamak ya da aynı çıktıyı daha az kaynaklarla elde etmek verimlilik artışı anlamına gelmektedir.²⁶⁶

Kısacası, verimsizliğe neden olan etkenlerin ortadan kaldırılması ya da azaltılması verimliliğin artmasına imkan tanır. Bu itibarla işletmelerde verimliliğin artırılması ya da verimsizliğin azaltılarak yok edilmesinde “Zarar Önleme Metodu” karşımıza çıkmaktadır. İç kontrol yapısı yönetimin amaçlarını korumak, işlerin düzenli, pratik ve verimli sonuçlanması için varlıkların muhafaza edilmesi, kayıtların güvenli

²⁶³ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.4.

²⁶⁴ KÖROĞLU, Çağrı; UÇMA, Tuğba; “İşletmeler İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, (15.03.08)

²⁶⁵ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.9.

²⁶⁶ MİSTEPE, M. Ufuk; “Planlama ve Verimlilik”, <http://unyezile.com/plan.htm>, (16.03.08)

olması, güvenilir mali tabloların zamanında hazırlanması dahil olmak üzere organizasyon planını kapsar.²⁶⁷

Bir organizasyon veya işletmede iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem bazıları karşılıklı bağımlı, bazıları bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar. Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayan “iç kontrol” yapısı birçok sistemden oluşmakta ise de muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak ikiye ayrılır. İç kontrollerin incelenmesi sırasında bunların var olup olmadığı, uygulanıp uygulanmadığı ve ne derece etkili oldukları üzerinde durulur. Bunlar: ²⁶⁸

- Hata ve olumsuzlukların önlenmesi,
- Hata ve olumsuzlukların ortaya çıkarılması,
- Hata ve olumsuzlukların giderilmesi,
- Yüksek riskli alanlardaki kontrol yetersizliklerinin giderilmesi,
- Kaynakların savurganlıktan, suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluklardan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması,
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasıdır.

İşletmede iç kontrol yapısı;

- Düzenli, ekonomik, verimli, etkin uygulamalar yoluyla kuruluşun amaç ve misyonuna uygun kaliteli mal ve hizmet üretmek,
- Kaynakların israf edilmesine, kötü kullanılmasına ve kötü idare edilmesine, hata ve suistimallere mani olmak,
- Kanun, tüzük, yönetmelik gibi yasal düzenlemelere ve yönetimin talimatlarına uyulmasını sağlamak,
- Güvenilir mali ve yönetsel verilerin ışığı altında durumu doğru olarak ve zamanında gösterecek bir iletişim sağlamak,

²⁶⁷ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.5.

²⁶⁸ ÖZER, Hüseyin; “Türkiye’de Kamu Yönetimi ve Risk Denetimi”, **Euro 2000 Avrupa İç Denetim Konferansı IV. Türkiye İç Denetim Kongresi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, (11-12 Mayıs 2000), s.16.

şeklinde yer bulmaktadır.²⁶⁹

İşletmeler büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe iç kontrol yapısının önemi artmaktadır. Üst düzey yöneticilerin her bir departmandan doğrudan bilgi alacak imkanı azalmaktadır. Bu sebeple, hata, hile, savurganlık ve yolsuzlukları en aza indirecek aynı zamanda verimliliği arttıracak, doğru, güvenilir bir defada doğru rapor alınmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol yapısının kurulması önemlidir.

4.2. İç Kontrol Yapısı ve İç Denetim İlişkisi

İç kontrol, 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.²⁷⁰

İşletmelerin büyümesi sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme imkanı azaldığı için etkin bir iç kontrol yapısı kurma gereği ortaya çıkmaktadır.²⁷¹

İç kontrol yapısının kurulması, yönetilmesi ve gözden geçirilmesi sorumluluğu üst yönetime aittir. Ancak iç kontrol yapısı ne kadar etkili bir biçimde tasarlanmış olursa olsun hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından tam bir güvence sağlamaz. Bu nedenle yöneticilerin iç kontrol yapısını düzenli olarak izlemeleri gerekmektedir.²⁷²

İç denetçilerin iç kontrol yapısını gözden geçirmelerindeki temel amaç, yönetim tarafından saptanmış politika ve kurallara uygun davranıldığının; yönetim kararlarına esas olan çeşitli raporların doğru, zamanlı ve eksiksiz olarak yönetime sunulduğunun belirlenmesidir. İç denetçiler aynı zamanda yapının etkinliğini ve başarı düzeyini araştırarak, yapının istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve işletmenin amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşıladığını araştırmaktadır.²⁷³

²⁶⁹ AKTAŞ, Mehmet Ali; "İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi", http://www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm, (03.06.07)

²⁷⁰ GÜREDİN, Ersin; **a.g.e.**, s.166.

²⁷¹ UZAY, Şaban; **a.g.e.**, s.49.

²⁷² ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.9.

²⁷³ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.10.

4.3. İç Denetim ve Kurumsal Yönetim İlişkisi

Kurumsal yönetim; bir işletmenin yönetiminin yasalara, piyasa kurallarına ve yönetimin temel prensiplerine uygun olarak ve şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilecek şekilde gerçekleştirilmesidir.²⁷⁴

Enron, Worldcom gibi dev firmaların denetim usulsüzlükleri sonrasında meydana gelen iflaslar kurumsal yönetimin hukuksal anlamda desteklenmesini gerekli kılmıştır.²⁷⁵

Bunun sonucunda kurumsal yönetim alanında dünyada pek çok çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Bu çalışmalar, her ülke için geçerli tek bir kurumsal yönetim modelinin olmayacağını önemle vurgulamaktadır. Oluşturulacak olan model ülkeye özgü koşulları da dikkate almalıdır. İlk olarak 1999 yılında “ OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” yayınlanmıştır. Adı geçen ilkeleri Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) 2000 yılında Türkçeye çevirerek “Kurumsal Yönetim İlkeleri” adı altında kitap olarak yayınlamıştır. Dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslara paralel olarak ve ülkemizin kendine özgü koşulları dikkate alınarak, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu, kurumsal yönetim ilkelerini ilk olarak Temmuz 2003’te yayınlamış, düzeltilmiş ikinci yayını ise Şubat 2005’te yapmıştır. İlkeler öncelikle halka açık anonim şirketler için hazırlanmıştır. Ancak bu ilkelerde yer alan prensipler kamuda ve özel sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler tarafından da uygulanabilmektedir. İlkelerde yer alan prensiplerin uygulanması isteğe bağlıdır. Ancak ilkelerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin açıklama yıllık faaliyet raporunda belirtilmek zorundadır.²⁷⁶

Genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarında; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları ele alınmaktadır. Eşitlik; işletme yönetiminin tüm faaliyetlerinde çalışanlara, alacaklılara, müşterilere yani işletmelerle menfaat ilişkileri bulunanlara eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade eder. Şeffaflık; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış

²⁷⁴ CANSIZLAR, Doğan; “Kurumsal Yönetim”, **Finans-Politik&Ekonomik Yorumlar**, Yıl:40, Sayı:474, (Eylül 2003), s.29-30.

²⁷⁵ HERGÜNER, Bilgen Özeke; “Kurumsal Yönetim ve Türkiye’de Hukuki Boyutu”, **İç Denetim Kongresi**, (29 Mayıs 2003), s.24

²⁷⁶ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.10-11.

bilgiler hariç olmak üzere, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır. Hesap verebilirlik; yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu, kararların açıklanabilirliğinin, kararların haklı bir sebep olduğunun açıklanmasını ifade etmektedir. Sorumluluk ise; işletme yönetiminin işletme adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve işletme içi düzenlemelere uygunluğunu ifade etmektedir.²⁷⁷

Bir işletme toplumunun hukuk kurallarına uymak, toplumda genel kabul gören iş hayatına dair kuralları, etik kuralları ve sosyal beklentileri karşılamak, topluma faydalı olmak, hissedarların çıkarlarını korumak, hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek, doğru ve tam bilgi vermek amacıyla çeşitli stratejiler ve prosedürler uygular. İşletmenin bu sorumluluklarını yerine getirmek için seçtiği iş yapma usullerinin bütününe kurumsal yönetim süreci denir.²⁷⁸ İç denetim bölümü, işletmenin bu amaçlara ulaşmak için uygulayacağı stratejilerin, taktiklerin, raporların ve diğer süreçlerin etkinliğini dönemsel olarak incelemelidir.²⁷⁹

4.4. İç Kontrol Yapısının Düzenlenmesine İlişkin Yasal Esaslar

4.4.1 Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Kontrol Yapısı

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısında, hukuki deyimle tasarının ruhunda ve gerekçelerinde bahsedilmesine karşın, yasanın denetleme başlığını taşıyan bölüme ilişkin taslak metinde açıkça iç kontrol yapısından ve iç kontrol yapısının etkinliğine yönelik bir inceleme yapılması gereğinden bahsedilmemektedir. Ulusal ve uluslararası düzenlemelere paralellik sağlamak ve modern denetimin gereklerini yerine getirmek bakımından, yeni TTK tasarısı metnine iç kontrol yapılarının varlığı ve/veya etkinliğinin gerek şirket üst yönetimi gerekse bağımsız dış denetçi marifetiyle incelenmesi yönündeki bir düzenlemenin, tasarısı metnine eklenmesi yarar sağlayacaktır.²⁸⁰

²⁷⁷ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.11

²⁷⁸ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **a.g.e.**, s.251. (Uygulama Önerisi, 2130-1)

²⁷⁹ ŞENGÜR, Evren Dilek; **a.g.e.**, s.12.

²⁸⁰ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.159.

4.4.2. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol Yapısı

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol yapısına ilişkin temel SPK düzenlemesi 1996 tarih ve (X,16) seri no'lu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”e dayanmaktadır.²⁸¹ Amerika Birleşik Devletleri’nde yaşanan küresel muhasebe ve denetim skandalları neticesinde çıkarılan 30.07.2002 tarihli “Sarbanes Oxley” Yasasını (SOX) takiben, SPK tebliğinde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. Yeni hükümler içeren (X,19) seri no'lu SPK tebliği ile SOX yasası kıyaslandığında çoğu noktada benzerlikler taşıdığı ve SOX’un Türkiye ayağını oluşturan bir düzenleme olduğu karşımıza çıkmaktadır.²⁸²

SPK mevzuatında, iç kontrol yapılarının değerlendirilmesi konusunda ayrı bir başlık altında (md.28) düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre bağımsız dış denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin iç kontrol yapısının etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bu sayede bağımsız dış denetçi dönem içinde yapacağı bu iç kontrol yapısı değerlendirmelerine bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.

2002 yılı içinde çıkarılan SPK tebliği ile SOX doğrultusunda şu ek düzenlemeler yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri’nde Sarbanes-Oxley yasası ile iç kontrol yapısı kurulmasının danışmanlık hizmetleri arasında olmasından dolayı dış denetçilerin borsaya kote şirketlerin iç kontrol yapılarının oluşturulmasında sorumluluk almaları yasaklanmıştır. Bu sebeple denetim hizmeti verilen müşteriye aynı zamanda danışmanlık hizmeti verme bağımsızlığı ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca tebliğ ile SOX paralelinde denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden müteşekkil denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Denetimden sorumlu komitenin görevleri; ortaklığın iç kontrol yapısının işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmak, ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak

²⁸¹ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.159.

²⁸² AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.160.

bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmalarıdır.²⁸³

SOX paralelinde, denetimden sorumlu komite kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Yine SOX hükümlerine paralel olarak mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildirimine ilişkin yönetim kurulunun sorumluluğu ciddi biçimde arttırılmıştır. Bu doğrultuda, mali tablo ve raporların kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından sunulmasından kendilerince incelendiğinden, gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu sorumludur.²⁸⁴

4.4.3. BDDK - Bağımsız Denetim Düzenlemeleri ve İç Kontrol Yapısı

İç kontrol yapısının değerlendirilmesi hususu, BDDK tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”in 20. maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir.²⁸⁵ Buna göre, denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin arttırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasının teminen etkin bir iç kontrol yapısının bulunması zorunlu kılınmıştır. Etkin bir iç kontrol yapısının, denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin, iç kontrol yapısının etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplaması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca bağımsız dış denetçinin denetim sırasında iç kontrol yapısına ilişkin tespit ettiği ve mali tabloları önemli derecede etkileyecek eksiklikleri bunlara ilişkin tavsiyelerini denetlenenin dikkatine sunması, daha önce sunulan önerilerin denetlenenin yönetim kurulunca dikkate alınıp alınmadığını belirlemesi gerekliliğini de düzenlemede yer verilmiştir. BDDK düzenlemesi, SOX düzenlemelerine paralel bir yapı arz etmektedir.²⁸⁶

²⁸³ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.157.

²⁸⁴ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.157.

²⁸⁵ BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, Madde 20, 31.02.2002-24657 Resmi Gazete

²⁸⁶ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.157.

4.4.4. BDDK - Yeni Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol Yapısı

Yeni Bankalar Kanunu, bankalar iç kontrol ve iç kontrol yapılarının ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesini, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması ile finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması hususlarındaki sorumluluğu banka yönetim kuruluna vermiştir.²⁸⁷ Bankalar maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması için faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, yeterli ve etkin bir iç yapı kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol faaliyetlerinin yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeline yürütülmesi öngörülmüştür. İç kontrol yapılarının kurulmaması veya bu sistemlerin etkin ve yeterli bir şekilde işletilmemesi halinin tespiti durumunda, kanunun ilgili maddelerinde öngörülen tedbirlerin ve önlemlerin derhal alınacağı hükme bağlanmıştır. Yasayla bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere icrai görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetim komitesi oluşturulması hüküm altına alınmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları, çalışmaları esnasında, bankaların varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin kanun veya esas sözleşme ihlallerine ilişkin saptadıkları hususların BDDK'ya bildirilmesi istenmiş ve yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuştur.²⁸⁸

Yasaya göre, finansal raporların bankaların üst yönetim ve denetim komitesince kayıtlara uygun olduğu şerhini de içerecek şekilde imzalanarak genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. Ayrıca; bankalar, statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına, insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tablolarını, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içeren yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorundadırlar.²⁸⁹

Bankaların diğerleri yanı sıra iç kontrol yapılarına ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerini konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. BDDK'nın, Bankacılık kanunu kapsamındaki kuruluşların iç kontrol yapıları ile diğer unsurların, kurumsal

²⁸⁷ BDDK, "Bankacılık Kanunu", Madde 23, 01.11.2005-25983, Resmi Gazete

²⁸⁸ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.158.

²⁸⁹ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.158.

yönetim ilkelerine uyum seviyesinin gözetim, tahlil ve ölçümünün yapılacağı hüküm altına alınmıştır.²⁹⁰

4.5. İç Kontrol Yapısının Uygulanmasındaki Engeller

4.5.1. Hiyerarşi Düzeninden Doğan Engeller

İç kontrolü sınırlayan hususlardan ilki yapının içinde bulunduğu hiyerarşik düzenden ve yöneticilerin yetkilerinden kaynaklanabilmektedir. İyi uygulanan bir iç kontrol yapısı, yöneticilerin yolsuzluklarını önlemekteyse de riski tamamen ortadan kaldırmamaktadır. Yöneticilerin yolsuzlukları çeşitli biçimlerde olabilir. Örneğin; kişisel harcamalarını işletme giderleriymiş gibi gösterip işletme hesaplarına katmaları.²⁹¹

4.5.2. İç Kontrol Yapısının Maliyetinden Doğan Engeller

Burada anlatılmak istenen husus, iç kontrolün maliyetinin bir taraftan kontrol edilecek unsurların değerleriyle ve diğer taraftan karşılaşılabilecek risklerle orantılı olmasının gerekliliğidir. Örneğin, bir işletmede miktar olarak varlıkların % 70'ni teşkil eden stoklara uygulanacak sıkı bir iç kontrol yapısının yanında, değer olarak % 30'unu teşkil eden varlıklara sıkı bir iç kontrol yöntemi uygulanmayabilir. Çünkü, iç kontrolün maliyeti sağlanacak faydadan yüksek olacaktır.²⁹²

4.6. İç kontrol Yapısının Etkinliğini Engelleyen Faktörler

Bu faktörler amirlerin anlayışsızlığı, iç kontrolle bazı memurların ve çalışanların incitilebileceği düşüncesi ve gizli sahaların varlığı olarak sıralanabilir.²⁹³

4.6.1. Amirlerin Anlayışsızlığı

İç kontrolün karşılaştığı engeller arasında aşılması en güç olanı işletme amirlerinin anlayışsızlıklarıdır. Örneğin, amir görevlerin ayrımı ilkesine karşıt görüşte olabilir ve bir ticari işlemi baştan sona bir kişinin yapması ve bitirmesinin daha etkin olacağı görüşünde olabilir. Pek çok küçük işletmede bu duruma sık sık rastlanabilmektedir.²⁹⁴

²⁹⁰ AKSOY, Tamer; **a.g.e.**, s.159.

²⁹¹ SALTİK, Nihal; "İç Kontrol Standartları", <http://www.butce.org/Html/dergi/26/nsaltik.pdf>, (24.04.08)

²⁹² ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.79.

²⁹³ ZORLUOĞLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.80.

²⁹⁴ DİRİMTEKİN, Tuğrul; **a.g.e.**, s.73.

4.6.2. İ Kontrolle Bazı Memurların ve alışanların İncitilebileceği Düşüncesı

Bu düşünceye özellikle aile şirketlerinde rastlanılmaktadır. Ayrıca bazı işletmelerde uzun senelerden beri çalışan memurlar ve işçiler bulunabilir. Burada karşılıklı sevgi ve saygı yer almıştır. Bu durumlarda kontrol olanağı azalır.²⁹⁵

4.6.3. Gizli Sahaların Varlığı

Bazı işletmelerde satış fiyatları gizli tutulur. Bu durumda da mümkün olduğu kadar az personelin müşteri faturaları ile ilgilenmesi gerekmektedir. Bu durum işletme amirini, aynı grup personele sipariş kabulünü, fatura hazırlanmasını, müşteri hesaplarını ve ödemelerini, teslim etmeye zorlamaktadır. Bu da iç kontrolün uygulanmasını güçleştirmektedir.²⁹⁶

²⁹⁵ ZORLUOğLU, Ömer Faruk; **a.g.e.**, s.80.

²⁹⁶ DİRİMTEKİN, Tuğrul; **a.g.e.**, s.74.

5. (X) A.Ş.'NDE İÇ KONTROL YAPISI UYGULAMA ÖRNEĞİ

5.1. Uygulamanın Amacı

Uygulama bölümünün amacı, tez çalışmasında iç kontrol yapısı hakkında verilen teorik bilgilerin, uygulamada iç denetçiler tarafından nasıl yerine getirildiğinin incelenmesidir.

5.2. Uygulamanın Kapsamı

Bu tez çalışmasının uygulama bölümünde, Türkiye'nin en büyük ve güçlü şirketlerinden bir tanesinin bünyesinde bulunan iç denetim bölümünün, işletme içerisindeki yeri ve bölümün yapısı incelenmiştir. Şirkete ait mali tablolar, sayısal sonuçlar şirket politikaları gereği verilmemiştir.

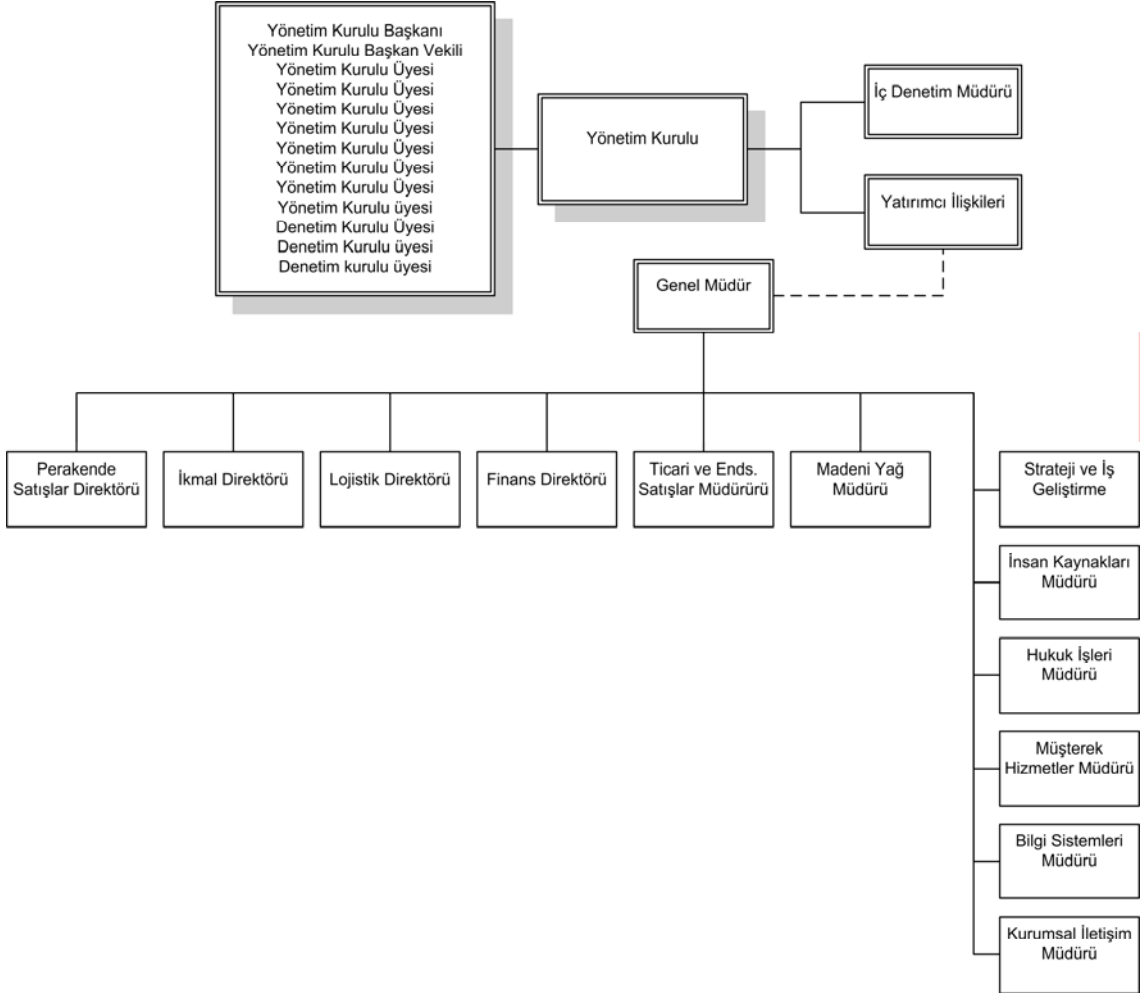
5.3. (X) A.Ş. ile İlgili Genel Bilgiler

1990'lı yılların başında kurulan (X) A.Ş. asıl faaliyet konusu Akaryakıt Dağıtım ve Satışı olan, 1200 istasyonu, yaklaşık 4000 müşterisi, 32 tedarik ünitesi, 1264 personel ve geniş pazarlama ağıyla Akaryakıt Dağıtım sektöründe en büyük depolama kapasitesine ve Türkiye'nin enerji sektöründe en fazla cirolarından birine sahip şirketlerinden bir tanesidir. Merkezi İstanbul'da bulunan şirketin, Türkiye'nin çeşitli yerlerinde perakende satışlar, madeni yağlar ve şirket nakliyesi gibi faaliyet alanları bulunmaktadır. Şirket ayrıca yurtdışında 16 akaryakıt istasyonu ile son beş yılın en hızlı büyüyen petrol şirketi konumundadır.

Şirketin yönetim kuruluna doğrudan bağlı kurmay bir pozisyonda bir iç denetim birimi bulunmakta olup, bu birimin yöneticisine iç denetim müdürü unvanı verilmiştir. Yönetim kurulunda ise 3 kişiden oluşan bir denetim komitesi bulunmaktadır.

5.4. Şirketin Örgüt Yapısı

(X) A.Ş.'nin örgütsel yapısını gösteren şema şöyledir:



Şekil 3. (X) Şirketinin Örgüt Yapısı

5.5. Şirketin Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu

Şirketin SPK tarafından yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri paralelinde hazırlamış olduğu 2007 yılı uyum raporu tam olarak hazırlanamamıştır.

5.6. İç Denetim Bölümü'nün Organizasyon İçindeki Yeri ve Denetim Komitesinin Görevleri

İç Denetim Bölümü, şirket organizasyonunda görevli yönetim kurulu üyesine doğrudan bağlıdır. İç denetim raporları tüm yönetim kurulu üyelerine dağıtılmaktadır. İç Denetim bölümü, şirket bünyesinde denetim yapacağı bölümlerden tamamen bağımsız bir statüye sahip olmakla beraber, bu birim iç denetim yönetmeliğindeki usul ve esaslara göre çalışmaktadır. İç denetim müdürü, iç denetim bölümünün iç denetim faaliyeti

sonucunda raporlanan bulguları, olayları, hataları ve hileleri, iç kontrol yapısının işleyişindeki aksaklıkları değerlendirebilmede yetki ve yeterliliğe sahiptir

Şirketin iç denetim bölümü doğrudan yönetim kurulu içinde üç üyeden oluşan denetim komitesine bağlıdır.

Şirkette 5 iç denetçi bulunmaktadır. İç denetim bölümünün çalışma usulü ve esasları, yönetim kurulu tarafından onaylanan iç denetim yönetmeliği ile belirlenmiştir.

İç denetim komitesinin 3 üyesi bulunmakta, bunların üçü de icradan bağımsız üyelere oluşturmaktadır. Görev tanımı aşağıdaki gibidir:

- İç denetim faaliyetlerine temel oluşturacak politikaları oluşturmak,
- Finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulmasını sağlamak,
- Oluşturulmuş iç kontrollerin geliştirilmesi için öneriler hazırlamak,
- Mali tabloların gerçeğe uygunluğu ile ilgili olarak yönetim kuruluna görüş bildirmek,
- Şikâyet ve bildirimleri incelemek, sonuçlandırmak ve önlem almak,
- İç denetim raporlarının dağıtımını onaylamak,
- Bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde görüş vermek,
- Seçilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim şirketi ile birlikte denetim planını oluşturmak,
- Bağımsız denetçilerle birlikte denetim raporlarını incelemek,
- Hukuka uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve kötü yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin şirket politikalarını gözden geçirmek,
- Düzeltici faaliyetin yetersiz olduğu durumlarda, yöneticiler ile görüşerek, tatmin edici bir çözüme ulaşılmasını sağlamak.

5.7. İç Denetim Bölümünde Görev Yapan İç Denetçilerin Özellikleri

İç denetim bölümünde görev yapan iç denetçilerden iki tanesi Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor-CIA), bir tanesi Sertifikalı İç Denetçi ve Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları (Certified Fraud Examiners-CFE), bir tanesi Sertifikalı İç Denetçi ve Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi (Certified Information Systems

Auditors-CISA), bir tanesi de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) belgelerine sahiptir. İç denetim yöneticilerinin görev ve sorumlulukları şöyledir.

- Bu yönetmelik ve ilgili şirket prosedürleri uyarınca denetim, inceleme ve soruşturma faaliyetlerinin yürütülmesi, denetim raporlarının hazırlanması,
- Yürütme ve operasyonun devamına yönelik faaliyetlerin aksatılmaması koşulu ile belirlenen eksiklik ve hataların yerinde düzeltilmesinin sağlanması,
- Görevi gereği edindiği bilgilerin gizliliğinin sağlanması,
- İç Denetim Müdürü tarafından iletilen konular ile ilgili olarak bölüm görüşünün hazırlanması,
- İç Denetim Bölümü çalışmaları kapsamında, birimler tarafından hazırlanan şirket prosedürlerinin incelenerek bölüm görüşünün hazırlanması,
- İç Denetim Müdürü tarafından verilen diğer görevlerin yerine getirilmesi.

5.8. İç Denetim Bölümü Tarafından Uygulanan İç Denetim Türleri

İç denetim bölümü tarafından mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, yolsuzluk denetimleri, bilgi sistemlerinin denetimi ve sözleşme denetimleri yerine getirilmektedir.

5.8.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetimi ile iç denetim bölümü likiditesi yüksek ve riskli alanlar araştırılmaktadır. Mali tabloların denetimini gerçekleştiren iç denetçiler; kasa sayımı, gider hesaplarının gözden geçirilmesi, kayıtların hesap dönemlerinin incelenmesi, mutabakat işlemleri ve uygulanan muhasebe yöntemleri gibi faaliyetleri inceler; fatura, çek, tahsil ve tediye makbuzları, mutabakat mektupları gibi kaynak belgelerde yer alan tutarların doğruluğunu ve bu belgelerden muhasebe kayıtlarına tam ve doğru aktarıldığını kontrol ederler.

5.8.2. Uygunluk Denetimi

Faaliyetlerin işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş prosedür, politika ve yönergelere ne derece uygun yerine getirildiğini araştırmak için iç denetim bölümü tarafından uygunluk denetimleri yerine getirilmektedir. İç denetçiler, işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelerin gerekliliklerini yerine getirip getirmediğini ve

incelenmekte olan bölüm veya faaliyet ile ilgili olarak yönetim tarafından hazırlanmış olan talimatlara göre, bu faaliyetlerin uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktadırlar.

5.8.3. Faaliyet Denetimi

İç denetçiler, denetime başlamadan önce faaliyet yöneticisi ile ön görüşme yaparak genel bilgiler edinmektedir. Faaliyet amaçlarına ulaşmak için oluşturulmuş politika ve prosedürler mevcut ise temin etmekte, bu işlemler için yetkilendirilmiş olan kişilerle görüşmeler yaparak iş akışı hakkında bilgi toplamaktadırlar. Örneğin, iç denetçi satın alma departmanının aldığı ekipmanları hangi şartlarda hangi fiyattan elde ettiğini, alımların tek bir firmadan mı yoksa farklı firmalardan mı yapıldığını, piyasa fiyatıyla alım fiyatı arasındaki olası farklılıkları inceler. Yüksek fiyatla alınan ekipmanların neden tercih edildiği ile ilgili prosedür ve süreçleri iç denetçi inceler, bu araştırmalar sonucunda üst yönetime faaliyetler hakkında görüşlerini sunar.

5.8.4. Yolsuzluk Denetimi

İç denetim bölümünde Sertifikalı Yolsuzluk Araştırmacıları sertifikasına da sahip olan ve bu konuda tecrübe edinmiş bir iç denetçi bulunmaktadır. Yolsuzluk denetimi genellikle ihbarlar doğrultusunda gerçekleşmektedir. Bu denetim türüyle ilgili bir iç denetim yapılacağı zaman iç denetim müdürü; iç denetçilerin uzmanlık ve tecrübesine göre görev dağılımları yaparak ve gerekiyorsa hukuk bölümüne ya da uzmanlık gerektiren bir konuda uzman danışman ekibe dahil edilerek iç denetim ekibini yönlendirir. Yolsuzluk denetiminin temel amaçları yolsuzluğu gerçekleştirenleri, yolsuzluğun boyutlarını, yolsuzluğun nasıl meydana geldiğini ve nedenlerini ortaya çıkartmaktır.

5.8.5. Bilgi Sistemlerinin Denetimi

İç denetim bölümünde Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi sertifikasına sahip iç denetçi bulunmaktadır. Bilgi sistemleri denetimi için, bölüm içinde uzmanlaşan bir grubun seçilmesi veya bu konuda uzman birkaç kişi tercih edilerek bilgi sistemlerinin denetiminin etkin bir biçimde yerine getirilmesi sağlanmaktadır. Bilgi sistemlerinin denetiminin iç denetim bölümü tarafından yapılması yok denecek kadar azdır. İç

denetçiler bilgisayar kayıtlarının yedekleme ve arşivleme gibi bilgi gerektirmeyen konularında araştırma yapmaktadırlar.

5.8.6. Sözleşme Denetimi

İç denetçiler, anlaşma yaptıkları şirketler tarafından imzalanan sözleşmeleri temin ederek şirketin amaç ve hedeflerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini kontrol ederler. Böylelikle iç denetim bölümü sözleşme şartlarından doğan hak ve yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini araştırmaktadırlar.

5.9. İç Denetim Faaliyetinin Planlanması

İç denetim müdürü, meydana gelen değişikliklere ve üst yönetimin özel taleplerine göre yıllık iç denetim planı oluşturmaktadır. İç denetim bölümünde yapılan çalışmalar sonucunda iç denetçiler tarafından hazırlanan raporlarda önceki denetimi gerçekleştiren iç denetçilerin gözlemleri ve riskli alanlar tespit edildiğinden iç denetçi tarafından alınan notlar incelenerek risk değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu bağlamda riskli alanlar belirlenerek iç denetim kapsamına alınmaktadır.

Yıllık iç denetim planında iç denetim faaliyetlerinin tahmini süreleri belirlenmektedir. Bu süreler bir hafta ile üç hafta arasında değişmektedir. Üç aylık iç denetim planının hazırlanmasında ise iç denetim müdürü, iç denetim faaliyetlerinin başlangıç ve bitiş tarihlerini belirleyerek iç denetim faaliyetlerini yerine getirecek iç denetçileri görevlendirmektedir.

5.10. Ön Araştırma Yapılması

İç denetim faaliyeti başlamadan önce iç denetim bölümü tarafından şirket yönetimine iç denetim faaliyetinin yapılacağı yazı ile bildirilir. Bu yazıda ön araştırma ve iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında gerekli olan bilgi ve belgelerin listesi, iç denetim faaliyetinin başlangıç ve bitiş tarihi, açılış toplantısı tarihi, denetimden sorumlu iç denetçilerin isimleri, denetim alanı, denetim amaç ve hedefleri açıkça belirtilmektedir. Bu sayede sağlıklı ve denetim süresinin daha etkin kullanıldığı bir ön araştırma sağlanmış olur.

İç denetçiler ön araştırma aşamasında şirketin faaliyetleri hakkında daha çok ayrıntı edinmek için bir soru formu hazırlayarak cevap verebilecek yetkili kişilerle görüşmeler yaparak alınan cevaplar neticesinde iç denetim faaliyetinin hangi alanlarda

yoğunlaştırılması gerektiğini belirtir ve riskli alanların belirlenmesinde iç denetçiye yardımcı olmaktadır. Denetimi yapılacak olan saha uzakta olsa bile elektronik posta veya posta yolu ile soruların yöneltilmesine müsaade edilmemekte, yüz yüze bu işlemin yapılması tercih edilmektedir. İç denetçiler, görüşmeler neticesinde elde ettikleri bilgileri mümkün olduğunca fiziksel olarak da gözlemlemektedirler. Bu fiziksel yapının, süreçlerin ve çalışmaların gözlemlenmesi şeklinde olabilmektedir.

5.11. İç Denetim Programının Hazırlanması

Yapılan ön araştırma sonucunda edinilen bilgiler doğrultusunda hazırlanan iç denetim programı, iç denetim müdürü tarafından yetkilendirilen bir kişi tarafından onaylanmaktadır. Hazırlanan bu program, incelenmesi gerekenleri ve süreçleri tanımlamakta, uygulanmakta olan iç denetim prosedürlerini göstermektedir. İç denetim programı, iç denetim faaliyetlerinin etkin ve verimli olmasını ve bu faaliyetlerin hızlı ve kaliteli tamamlanmasını sağlar.

5.12. İç Denetim Yönetmeliği

Yönetim kurulu kararıyla onaylanarak yürürlüğe giren iç denetim yönetmeliği şöyledir:

(X) ŞİRKETİ İÇ DENETİM YÖNETMELİĞİ

GİRİŞ

Amaç

Kapsam

İÇ DENETİMİN HEDEFLERİ

TEMEL DEĞERLER VE STANDARTLAR

ORGANİZASYON YAPISI

GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLAR

İç Denetim Müdürü

İç Denetim Yöneticileri

İÇ DENETİM FAALİYET ALANLARI VE İŞLEYİŞ

Faaliyet Alanları

Çalışmaların Yürütülmesi

Görevlendirme

Bildirim

Faaliyetlerin Aksatılmaması
Yerinde İnceleme Yapılması
Belgelerin Temini
Mutabakatsızlıkların Kayıt Altına Alınması
Soruların Cevaplandırılması
Raporların Hazırlanması ve İletilmesi
Mutabakat ve Kapanış Toplantısı
Denetim Sonuçlarının Takibi
Görev Yerinde Bulunma Yükümlülüğü
Kimlik Gösterme Zorunluluğu
Denetlenen Birimlerin Görev ve Sorumlulukları
Genel Sorumluluklar
Denetim Raporlarının Cevaplandırılması
ATANMA VE GÖREV DEĞİŞİKLİĞİ
Yetkinlikler
Atanma, Görev Değişikliği ve Görevden Alma

GİRİŞ

Amaç

Bu yönetmelik,

- İç Denetim faaliyetlerinin amaçlarının ve temel hedeflerinin ortaya konulmasını,
- İç Denetim Bölümü çalışanlarının görev ve sorumluluklarının ortaya konulmasını,
- Denetim yürütülen birimlerin görev sorumluluklarının ortaya konulmasını,
- Denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasındaki iş akışları ve sorumlulukların belirlenmesini,
- İç Denetim Yöneticilerinin uyması gereken mesleki etik değerlerin ortaya konulmasını

amaçlamaktadır.

Kapsam

Aşağıdaki hususlar bu yönetmelik kapsamında yer almaktadır.

- İç Denetim Faaliyetlerinin amacı,

- İç Denetim Bölümü'nün organizasyonel yapısı,
- İç Denetim Yöneticilerinin görev, yetki ve sorumlulukları,
- İç Denetim Bölümü'nün çalışma alanları ve yürüttüğü faaliyete ilişkin yöntemler,
- Şirketin içerisindeki birimlerin denetim çalışmaları sırasındaki görev ve sorumlulukları,
- Denetim çalışmaları sırasında uyulacak kurallar.

İÇ DENETİMİN HEDEFLERİ

İç Denetim fonksiyonu, şirkette yürütülen tüm faaliyetlerin, şirket üst yönetimi ve Yönetim Kurulu tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde yürütülmesinin sağlanması ile birlikte şirketin tüm varlıkların korunmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle,

- Şirkette gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin mevzuata, genel kabul görmüş ilkelere; şirket politika, prosedür ve prensiplerine uygunluğunun sağlanması,
- Yürütülen faaliyetlerin içerdiği risklerin değerlendirilerek, gerekli kontrol noktalarının belirlenmesi ve etkin bir kontrol yapısının oluşturulması,
- Şirket bünyesinde yürütülen finansal ve operasyonel, bilgi ve faaliyetlerin tanımlanmasında, ölçülmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Şirket faaliyet ve programlarının, üst yönetimce belirlenen şekilde yürütülmesinin sağlanması,
- Şirket süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması,
- Şirket kaynaklarının korunmasını, etkin ve verimli kullanılmasının sağlanması,
- Bilginin güvenliğini, güvenilirliğinin ve doğruluğunun sağlanması,
- Bilgi Teknolojilerinin iş süreçlerinin etkinliğini arttıracak şekilde etkin, güvenli ve güvenilir bir şekilde kullanımının sağlanması, amacıyla denetim, inceleme ve diğer çalışmalar gerçekleştirilir.

Gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda,

- Aksaklıkların belirlenmesi, şirket faaliyetlerine ilişkin bilgi, analiz, değerlendirme ve görüşlerin hazırlanarak, Yönetim Kurulu, Genel Müdür ve diğer yönetim kademelerine raporlanması,
- Şirket bünyesinde yürütülen faaliyetler sırasında ortaya çıkan risklerin bertaraf edilmesi için etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulması,
- İyileştirici ve yapıcı öneriler geliştirerek şirket faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin ve karlılığının artırılması,
- Şirket kaynaklarının korunması ve en etkin şekilde kullanımının sağlanması,

İç Denetim Bölümü'nün temel hedefleridir.

TEMEL DEĞERLER VE STANDARTLAR

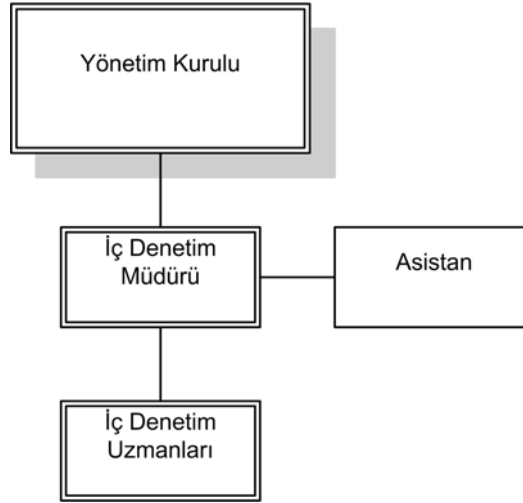
- Bağımsızlık: İç denetim fonksiyonunun denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması esastır. Bu nedenle iç denetim yöneticileri operasyonel görevlerde çalıştırılmaz.
- Dürüstlük ve Tarafsızlık: Yürütülen faaliyetlerin dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri içerisinde yürütülmesi esastır.
- Güvenilirlik: İç denetçilerin kişisel, mesleki ve ahlaki açıdan güvenilir olması esastır.
- Kanıtı Dayanma: Tüm bulguların ve görüşlerin somut kanıtlara dayanması esastır.
- İyileştirici ve Geliştirici Olma: Tüm çalışmalarda, yürütülen faaliyetlerin iyileştirilmesi ve süreçlerin geliştirilmesinin hedeflenmesi esastır.
- Gizlilik: İç denetim yöneticilerinin, görevleri gereği edindikleri tüm bilgilerin gizliliğini sağlaması, denetim planlarını ve görev yerlerini açıklamaması esastır.
- Özen: İç denetim yöneticilerinin tüm çalışmalarında, denetim çalışmasının kalitesini ve etkinliğini arttıracak kişisel özeni göstermeleri esastır.
- Denetim Sonuçlarının Takibi: Denetim etkinliğinin sağlanması amacı ile denetim sonuçlarının takibi ve düzenli olarak raporlanması esastır.
- Mesleki Yeterlilik ve Sürekli Gelişim: İç denetim yöneticilerinin görevlerinin gerektirdiği yetkinliklere sahip olmaları, mesleki gelişimlerinin ve

yeterliliklerinin devamının sağlanması amacıyla mesleki eğitimlerinin sürekliliğinin sağlanması esastır.

- Yasalara Uygunluk: Tüm faaliyetlerin yasal mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülmesi esastır.

ORGANİZASYON YAPISI

İç denetim bölümü, tüm çalışmalarını (X) A.Ş. Yönetim Kurulu'na bağlı olarak yürütür. İç denetim bölümü; İç denetim müdürü, onun yönetiminde iç denetim yöneticileri ile idari ve günlük faaliyetlerin yürütülmesiyle görevli bir personelden oluşur. İç denetim bölümünde görev yapacak iç denetim yöneticilerinin sayısı, yürütülecek faaliyetlerin yoğunluğu dikkate alınarak iç denetim müdürü ve yönetim kurulunun onayı ile belirlenir.



Şekil 4. (X) Şirketi İç Denetim Bölümü Organizasyon Şeması

GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLAR

İç Denetim Müdürü

İç denetim müdürü, yönetim kuruluna bağlı olarak çalışmalarını yürütür. Bu çerçevede, iç denetim müdürünün görev, yetki ve sorumlulukları şöyledir:

- Temel denetim konularını içeren Master Denetim Planı ile Yıllık Denetim Planları'nın Genel Müdürün önerileri de dikkate alınarak hazırlanması ve Yönetim Kurulu – Denetim Komitesinin onayına sunulması,

- Plan dahilinde olmayan denetim ve inceleme çalışmalarının yapılması durumunda, Yönetim Kurulu – Denetim Komitesine bilgi verilmesi gerektiğinde onayının alınması,
- Denetim planı’nın revize edilmesi gerektiği durumlarda, yeni denetim planının hazırlanarak Yönetim Kurulu – Denetim Komitesi onayına sunulması,
- Denetim planı doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetlere yer verilen, dönemsel faaliyet raporlarının hazırlanması, Yönetim Kurulu – Denetim Komitesine ve Genel Müdüre iletilmesi,
- Onaylanan denetim planı doğrultusunda, iç denetim yöneticileri tarafından gerçekleştirilen denetimler sonucunda hazırlanan denetim raporlarının incelenmesi, raporlara son halinin verilerek onaylanması,
- Hazırlanan denetim raporlarının, Yönetim Kurulu – Denetim Komitesi üyelerine, Genel Müdüre, ilgili Direktörlere ve Müdürlere iletilmesi,
- İç denetim yöneticileri tarafından hazırlanan denetim programlarının kontrol edilmesi ve kullanımının sağlanması,
- İç denetim yöneticileri tarafından yürütülen faaliyetlerin izlenmesi, incelenmesi, denetlenmesi,
- İç denetim yöneticilerinin denetimlere yönelik görevlendirmelerinin ve dönemsel performans değerlendirmelerinin yapılması,
- Bölüm bütçesinin planlanması ve bütçe kullanımının incelenmesi,
- İç denetim bölümü adına ilgili birimlere iletilecek görüşlerin incelenmesi ve onaylanması.

İç Denetim Yöneticileri

İç denetim yöneticilerinin görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır:

- Bu yönetmelik ve ilgili şirket prosedürleri uyarınca denetim, inceleme ve soruşturma faaliyetlerinin yürütülmesi, denetim raporlarının hazırlanması,
- Yürütme ve operasyonun devamına yönelik faaliyetlerin aksatılmaması koşulu ile belirlenen eksiklik ve hataların yerinde düzeltilmesinin sağlanması,
- Görevi gereği edindiği bilgilerin gizliliğinin sağlanması,

- İç denetim müdürü tarafından iletilen konular ile ilgili olarak müdürlük görüşünün hazırlanması,
- İç denetim bölümü çalışmaları kapsamında, birimler tarafından hazırlanan şirket prosedürlerinin incelenerek bölümün görüşünün hazırlanması,
- İç denetim müdürü tarafından verilen diğer görevlerin yerine getirilmesi.

İÇ DENETİM FAALİYET ALANLARI VE İŞLEYİŞ

İç denetim bölümü'nce yürütülecek çalışmalar ile ilgili genel esaslar bu yönetmelik kapsamında ele alınmıştır. Buna göre iç denetim bölümünün faaliyet alanlarına ve çalışmaların yürütülmesine yönelik bilgiler şöyledir:

Faaliyet alanları

- Şirket tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin, genel kabul görmüş ilkelere, şirket politika ve prosedürlerine, ilgili yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi,
- X'in bölge müdürlükleri, depo ve tesisat müdürlükleri, genel müdürlük birimleri, inceleme ve diğer çalışmaların yapılması,
- Şirket finansal raporlamalarının hesap ve kayıt düzeni ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Genel müdürlük birimleri ve diğer birimlerde yürütülen faaliyetlerinde, iş akışları ve görev dağılımında uygulanan kontrol noktalarının etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi,
- Yürütülen faaliyetlerde uygulanacak kontrol noktalarının belirlenmesi ve işlemlerin doğası gereği oluşan risklerin, risk yönetim ilkeleri uyarınca kontrol edilmesine yönelik öneriler geliştirilmesi,
- Bilgi sistemlerinin ve şirket faaliyetlerinde kullanılan bilişim teknolojilerinin içerdiği risklerin takip edilmesi, şirket faaliyetlerinin kesintisiz sürdürülmesi ve olası zararların önlenmesi amacıyla etkin olarak kontrol edilmesinin sağlanması,
- Bilgi erişim politikaları ve şirket prosedürleri gereği uygulanan fiziksel ve mantıksal kontrollerin denetlenmesi, güvenlik ve sistem kontrollerinin yapılması.

Çalışmaların Yürütülmesi

- Görevlendirme: İç denetim yöneticileri tarafından gerçekleştirilecek her türlü denetim, inceleme ve diğer faaliyetler, iç denetim müdürü tarafından yapılan görevlendirme uyarınca gerçekleştirilir.
- Bildirim: Gerekğinde, planlı denetim çalışmaları ve diğer çalışmalarda denetim yapılacak birimin merkezdeki en üst amirine çalışmalar hakkında bilgi verilir.
- Faaliyetlerin Aksatılmaması: İç denetim yöneticileri tarafından yürütülen çalışmalar sırasında, denetimi yapılan müdürlük ve diğer birimlerde yürütülen faaliyetlerin aksatılmaması; çalışmalar sırasında ilgili birimin operasyonel ve idari işleyişine müdahale edilmemesi esastır. Ancak iç denetim yöneticileri, şirket menfaatlerinin korunması gerektiği durumlarda alınması gereken önlemleri ilgili birimin yetkilisine bildirmekle, önlem alınmadığı takdirde ise ilgili birimin en üst amirine ve iç denetim müdürü'ne yazılı olarak bildirim yapmakla sorumludur.

Yerinde İnceleme Yapılması

Denetime konu hiçbir defter, kayıt, belge, malzeme veya emtianın inceleme faaliyetinin yürütüldüğü tesis dışına çıkartılmaması esastır.

- Belgelerin Temini: İç denetim yöneticileri, gerekli gördükleri belgelerin, fotokopilerini veya ilgili birim yetkililerince onaylanmış kopyalarını alabilirler.
- Mutabakatsızlıkların Kayıt Altına Alınması: İç denetim yöneticileri tarafından tespit edilen sayım, ölçüm gibi herhangi bir fark, sorumlu görevliler ile birlikte tutanak düzenlenerek kayıt altına alınır. Kayıt altına alınan farklılığın düzeltilerek günlük raporlara geçirilmesi sağlanır.
- Soruların Cevaplandırılması: Tüm şirket çalışanları, iç denetim yöneticileri tarafından istenen, yazılı veya sözlü her türlü bilgi, görüş, açıklama, düşünce ve kanaati, gizli kayıtlı dahi olsa, iç denetim yöneticisinin belirttiği süre içinde bildirmek ve gerektiğinde ortak hazırlanacak tutanaklar ile kayıt altına almak zorundadırlar.
- Raporların Hazırlanması ve İletilmesi: İç denetim yöneticileri tarafından hazırlanan tüm raporlar iç denetim bölümüne hitaben yazılır. İç denetim yöneticileri, hazırladıkları raporların iç denetim müdürüne iletilmesi ile sorumludur.

- Mutabakat ve Kapanış Toplantısı: Denetim bitiminde, denetim çalışmalarının değerlendirilmesi amacıyla bir kapanış toplantısı yapılması esastır. Kapanış toplantısı ile çalışma sonuçlarının ortaya konulması, hatalı ve eksik işlemlerin önlenmesini sağlayacak düzenlemelerin yapılması, iş süreçlerinde yapılacak iyileştirmeler üzerinde tümüyle mutabık kalınması amaçlanır. Kapanış toplantılarına; iç denetim yöneticileri, iç denetim müdürü, denetimi yapılan birimin yetkilileri katılırlar.
- Denetim Sonuçlarının Takibi: Denetim raporlarında yer verilen bulgulara yönelik olarak ilgili birimler tarafından verilen cevaplar doğrultusunda yapılacak düzeltmelerin takibi bir sonraki denetim çalışması veya gözden geçirme çalışması sırasında yapılır. Denetim bulguları ile birlikte raporlanır.
- Görev Yerinde Bulunma Yükümlülüğü: İç denetim yöneticileri, görev yerlerine ulaşmalarını ve görev yerlerinden ayrılışlarını mümkün olan en hızlı haberleşme araçları ile (telefon, mail vb.) iç denetim müdürü'ne bilgilendirmekle; ayrıca iç denetim müdürü'nün onayı olmaksızın görev yerlerinden ayrılmamakla yükümlüdür.
- Kimlik Gösterme Zorunluluğu: Şirket tesislerinin coğrafi olarak yaygınlığı dikkate alındığında, iç denetim yöneticileri kendilerine verilen fotoğraflı kimlik kartlarını taşımak ve görev yerine ulaştıklarında kimlik kartlarını ilgili personele ibraz etmek sureti ile kendilerini tanıtmak mecburiyetindedir.

Denetlenen Birimlerin Görev ve Sorumlulukları

Genel Sorumluluklar

İç denetim yöneticileri her türlü denetim faaliyetini yönetim kurulu adına yürütürler. Denetim yapılan birimin yöneticileri ve tüm şirket çalışanları, denetim faaliyetlerinin sağlıklı ve çabuk yürümesi amacıyla;

- Evrak, stok ve envanter sayımı, stok ölçümü vb. sayım ve tespit çalışmalarında iç denetim yöneticilerine yardımcı olmak,
- İç denetim yöneticileri tarafından istenecek bütün bilgi, belge, kıymet, kayıt ve defterleri, gizli kayıtlı olsa dahi, olağanüstü bir durum olmadıkça, ilk talepte hemen vermek ve göstermek,
- Denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve sağlıklı yürütülmesinin sağlanması amacıyla her türlü yardımı sağlamak,

- Tank, depo, kasa gibi şirket ile ilgili mal ve kıymetlerin saklanmasına yönelik yerlerle, buralarda bulunan mal (akaryakıt, madeni yağ, demirbaş vb.) para, para hükmündeki kağıtlar (çek, senet, teminat mektubu vb.) ve buna benzer her çeşit kıymet ve malzemenin iç denetim yöneticileri'nce sayılmasına, incelenmesine, niteliklerinin saptanmasına, gerektiğinde mühür altına alınmasına uymak zorundadırlar.

Denetim Raporlarının Cevaplandırılması

Denetimi yapılan birimin yöneticileri, cevaplanmak üzere kendilerine iletilen denetim raporlarının, iç denetim bölümü tarafından öngörülen sürede cevaplanmasından sorumludur.

ATANMA VE GÖREV DEĞİŞİKLİĞİ

Yetkinlikler

İç denetim yöneticisi olarak görev yapacak çalışanların;

- Görevinin gerektirdiği kişisel özellikler ile birlikte mesleki tecrübe ve yeterliliğe sahip olmaları,
- Banka, finans kuruluşları ve şirketlerin denetim bölümleri ile bağımsız denetim şirketleri ve danışmanlık firmalarının denetim pozisyonlarında en az 2 yıl süre ile görev yapmış olmaları,
- Bilgi sistemleri denetimi konusunda da görev yapacak olan iç denetim yöneticisi'nin yukarıda yer verilen özelliklere ek olarak, bilgi sistemleri denetimi tecrübesi olması veya uluslararası kuruluşlarca verilen mesleki yeterlilik sertifikalarına sahip olması

gerekmektedir.

ATANMA, GÖREV DEĞİŞİKLİĞİ VE GÖREVDEN ALMA

İç denetim bölümü'nde görev yapan iç denetim yöneticilerinin göreve atanmaları; şirketin diğer birimlerinde geçici veya sabit görevlere tayin edilmeleri ve görevden alınmaları yönetim kurulu'nun onayı ile gerçekleştirilir.

5.13. Uygulamanın Değerlendirilmesi

Elde edilen veriler ve şirketin denetim birimi çalışanları ile yapılan görüşmeler kapsamında şirketin iç denetim fonksiyonunun değerlendirilmesi şöyledir:

5.13.1. Performans Açısından Değerlendirme

- İç denetim müdürü, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını gözden geçirme ve onay için üst yönetime denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirimde bulunmaktadır.
- (X) şirketinde denetim planları ile etkili bir kaynak planlaması yapılmaktadır. İç denetim yöneticisi, belirlenmiş planın yerine getirilebilmesi için iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır.
- (X) şirketi iç denetçilerinin hazırladıkları denetim programları sayesinde görev alanları içinde yapılan işler, kayıtlı hale getirilmektedir.
- (X) şirketinde iç denetim faaliyeti kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirerek kurumun etkin kontrollere sahip olmasını sağlamaktadır.
- İç denetim yöneticisi görev kayıtlarının tutulması, kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemektedir. Bu politikalar düzenlenirken ilgili mevzuata, kurumun düzenlemelerine uygun yapılmaya çalışılmaktadır.

5.13.2. Kalite Güvencesi Açısından Değerlendirme

- (X) şirketinin iç denetim fonksiyonu kalite programının etkinliğini izlemek amacıyla, iç ve dış değerlendirmeleri kapsayan bir sürece sahiptir.
- Şirketin iç denetim faaliyetlerini “Standartlara ve İç Denetim Yönetmeliğine Uygun” olarak yönetildiğinin raporlandığı ifade edilmiştir.
- İç denetçilerin işlerine azami özeni ve dikkati gösterdikleri ifade edilmektedir.

5.14. Çalışma Kağıtları

İç denetçiler yapmış oldukları iç denetim faaliyetleri ile ulaştıkları sonuçları çalışma kağıtlarına kaydetmektedirler. İç denetim bölümü matbu olarak bastırılmış standart çalışma kağıtları kullanmaktadır.

Çalışma kağıtlarında, denetlenen bölümün adı, denetim faaliyetinin dönemi ve konusu, denetim tarihi, çalışma kağıdını hazırlayan kişinin adı ve parafı, çalışma kağıdında belirtilen bir tutar olduğu takdirde bunun döviz cinsi, çalışma kağıdının referans numarası ve rapor referans numarasının yazılacağı özel bir bölüm bulunmaktadır. Çalışma kağıdının içeriği denetimin amacına göre değişmekle birlikte, iç denetçiler hazırladıkları çalışma kağıtlarında bu bilgileri doldurmak zorundadırlar. Çalışma

kağıtlarının dosyalanması ve gözden geçirilmesinin kolaylaştırılması açısından iç denetçiye yardımcı olması için referanslama sistemi kullanılmaktadır. İç denetçiler çalışma kağıtlarının hazırlanması sırasında birtakım semboller kullanabilmektedirler. Bu sembollerin açıklaması çalışma kağıtlarının en altına yazılmaktadır.

5.15. İç Denetim Raporunun Hazırlanması

İç denetim raporunun çeşitleri ve içeriği aşağıda ele alınmıştır.

5.15.1. İç Denetim Raporu Çeşitleri

İç denetim yöneticisi gerçekleştirmiş olduğu iç denetim faaliyetleri sonucunda tespit ettiği önemli ve olası riskleri üst yönetimin bilgisine sunmak amacıyla üç ayda bir yönetim kuruluna sözlü raporlama yapmaktadır.

Büyük risk taşıyan veya zaman kaybetmeden düzeltici bir önlem alınması gereken durumlarda, iç denetim faaliyetinin durumu hakkında yönetim kurulunu bilgilendirmek amacıyla yazılı ya da sözlü ara raporlamalar yapılabilmektedir. Ara raporlarda belirtilen konular, nihai raporda tekrar ele alınmaktadır.

İç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri sonucunda elde edilen sonuçları ve iç denetçi önerilerini içeren yazılı bir iç denetim raporu, yönetim kuruluna sunulmaktadır.

5.15.2. İç Denetim Raporunun İçeriği

İç denetim yöneticisi tarafından bulunması gereken asgari bilgi ve bölümlerin belirtildiği bir rapor formatı bulunmaktadır. Tamamlanan denetim faaliyeti sonucunda elde edilen sonuçlar ve öneriler bu rapor formatında hazırlanmaktadır. Raporun en başında şirketin adı, raporun başlığı, rapor referans numarası, denetim tarihi, denetlenen bölüm veya fonksiyonun adı, denetim konusu olan dönem, iç denetim konuları, ekler ve denetim faaliyetini yerine getiren iç denetçilerin isimleri belirtilmektedir.

Raporun ilk bölümünde yapılmış olan iç denetim faaliyetinin içeriğinin ilgililer tarafından anlaşılmasını sağlayan genel bilgiler verilmektedir. Bu bölümde az önce belirtilen genel bilgiler verilmekte, iç denetim faaliyetinin hangi tarihler arasında gerçekleştiği, denetime konu olan faaliyet dönemi ve denetime konu olan faaliyet alanları belirtilmektedir.

Raporun ikinci bölümü ise önceki iç denetim sonuçlarını içermektedir. Önceki iç denetim sonuçları bu bölümde maddeler halinde sıralanmaktadır. Denetlenmiş bölüm

yöneticilerinin bu sonuçlara verdikleri cevaplar da sonuç ve önerilerin altına eklenmektedir. En son olarak ise bu sonuç ve öneriler doğrultusunda iyileştirici önlemlerin alınıp alınmadığı belirtilir. Raporun ikinci bölümü kısaca önceki iç denetim sonuçlarının takip edilerek gerekli iyileştirici önlemlerin alınıp alınmadığının belirlenip raporlanmasıdır.

Raporun üçüncü bölümü “ Cari Dönem Denetim Sonuçları ve Önerileri” başlığı altında gerçekleşmiş denetim faaliyeti sonucunda elde edilen sonuçları ve iç denetçilerin görüş ve önerilerini içermektedir. Bu bölümde denetim konularına göre alt başlıklar belirlenir, daha sonra her konu için tespit edilmiş sonuçlar ve öneriler maddeler halinde belirtilmektedir. Sonuçlar, faaliyetlerin belirlenen hedef ve amaçlara, prosedürlere, yasal düzenlemelere ve etkin kontrol yöntemlerine uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirtmektir. Öneriler ise, faaliyetlerin iyileştirilmesi, performansın artırılması, kontrol yapısının etkinleştirilmesine yönelik öneri ve tavsiyeleri içermektedir. Rapora ek olarak iç denetim faaliyeti iç denetçiler tarafından hazırlanmış olan çalışma tabloları eklenmektedir.

Üst yönetim için bir özet oluşturularak, raporun en üstüne eklenmektedir. Yönetim özetinde belirtilen konuların yanına referans numarası verilerek konunun ayrıntılarının rapor içerisinde kolaylıkla bulunması sağlanmaktadır.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İç kontrol yapısı, işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve verimlilik yaratmak amacı ile tasarlanmış bir güvencedir. Etkin bir iç kontrol yapısı işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlar. Faaliyetlerin, eşgüdümün ve sağlıklı iletişimin işleyebilmesi için gerekli olan sistem, iç kontrol yapısının kurulması ile sağlanır. İşletmelerde iç kontrol yapısının kurulmasından üst yönetim sorumludur. Ancak iç kontrol yapısının kurulması yeterli olmamaktadır. İç kontrol yapısının etkinliği, sistemin işleyişinin işletme denetçileri tarafından gerçekleştirilen iç denetim faaliyetiyle; faydasının ve etkinliğinin ölçüsü ise maliyetlerden sağlanan tasarruflarla belirlenir.

İşletmelerde iç kontrol yapısının oluşturulması ve uygulanmasının nedeni işletme yönetiminin kârlılık, verimlilik gibi temel hedeflerine ulaşma konusunda yönetime katkıda bulunacak olmasıdır. Etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, işletmelerde kaynakların yanlış kullanımını ve kaybolmasını önler; hata ve hileler sonucu oluşabilecek kayıpları azaltarak, mali tablolarda doğruluk ve güvenilirliği sağlar. Ancak etkin bir iç kontrol yapısının işletmelerde kurulması, işletme hedeflerine ulaşılması konusunda kesin sonuç getirmez. Yetersiz iç kontrol yapısına sahip olmaktan ya da iç kontrol yapısına sahip olmamaktan kaynaklanan güvenilir olmayan bilgi, kanunlara aykırı olarak oluşacak işlemler ve varlık kayıpları, kaynakların etkin kullanılamaması gibi maliyetlerin yanı sıra gereğinden fazla kontrole sahip olmanın maliyeti de işletmeye önemli oranda sorunlar getirmektedir. Bu nedenle belirlenmiş zaman aralıklarıyla iç denetim bölümü veya bağımsız denetçiler yardımıyla iç kontrol yapısı sürekli takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

İç denetim faaliyetinin temel amacı hatalı uygulamaları, muhtemel hile ve suistimalleri saptayarak, gerekli düzeltmelerin yapıp hata ve aksaklıkların tekrarlanmasını önleyecek önlemlerin alınmasıdır. Bu faaliyetin hedefi işletme faaliyetlerinin sağlıklı olmasını ve dış denetime karşı şeffaf bir denetim ortamını sağlamaktır.

Denetim sürecinin planlanmasından başlayarak, denetlenen finansal tablolar hakkında bir düşünce oluşturulmasına kadar geçen bütün aşamalarda önemlilik ve özellikle de risk belirleyici bir rol almaktadır. Denetçi, denetim planlanması aşamasında

her işletme iddiası için uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim risk modelini oluşturmaktadır. Kontrol riskini değerlendirebilmek için de iç kontrol yapısı ile ilgili yeterli derecede bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. Bu, potansiyel hata çeşitlerinin tespit edilmesi, hata yapma riskini etkileyen faktörlerin dikkate alınması ve etkili maddilik testlerinin oluşturulması süreçlerini içermektedir. Kontrollerin testi aşamasında; soruşturma, teftiş, gözlem ve tekrarlama prosedürleri kullanılarak kanıtlar elde edilir. Kontrollerin testinden elde edilen sonuçlar olumlu ise, değerlendirilmiş kontrol risk düzeyi belirlenir, belgelendirilir ve maddilik testlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine geçilir. Bu sonuçlar olumsuz ise, direkt olarak maddilik testlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı belirlenir.

Tezin uygulama bölümünde (X) A.Ş. bünyesinde oluşturulan bir iç denetim bölümünün yapısı, gerçekleştirmekte olduğu denetim faaliyetleri kapsamında incelenmiştir. (X) A.Ş. büyük bir şirket olduğu için, SPK'nın kurumsal yönetim ilkelerini benimseyip, uluslararası standartlara bağlı kalarak iç denetim biriminin oluşmasını sağlamıştır. Tez kapsamında bu şirket için tespitlerimiz şunlardır:

- İç denetim bölümünde sürekli iç kontrol yapısının değerlendirilmesi iç denetim faaliyetinin güvenilirliğini arttırmaktadır.
- İşletme organizasyon yapısı içerisinde iç denetim komitesinin oluşturulmuş olması iç denetçilerin bağımsızlığını daha çok arttırmaktadır.
- İç denetim yöneticisi tarafından yıllık, üç aylık ve aylık planlamalar yapılmaktadır.
- Yönetim, iç kontrol yapısının bir maliyet unsuru olmadığı; işletmeye verimlilik kazandırdığının farkındadır.
- Şirket ihtiyaçlarını karşılayabilecek niteliklere sahip, uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olmaları mesleki yeterliliklerini karşılayan en büyük belgedir.
- (X) A.Ş. iç denetim bölümünün iç denetim faaliyetlerini iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygun olarak yerine getirdiği görülmektedir.

EK 2: ÖRNEK İÇ DENETİM RAPORU

YÖNETİM ÖZETİ

Raporun ilk sayfası, Yönetim Özeti başlığı altında rapordaki en önemli bulguları ve ilgili önerileri Yönetim Kurulu üyeleri için özet bir biçimde aktarmalıdır. Yönetim özetinde belirtilen her maddenin yanına rapor içinde yer aldığı kısım ve referans olarak verilmelidir. Sonraki sayfa aşağıdaki gibi başlamalı ve bölüm bölüm ilerlemelidir:

-

X ANONİM ŞİRKETİ
İÇ DENETİM RAPORU

RAPOR	: (Rapor referans numarası)
TARİH	: (Rapor yazımının bittiği tarih)
ŞİRKET	: (Denetlenen bölüm/faaliyet)
DÖNEM	: (Denetim çalışmasının yapıldığı tarih aralığı)
KONU	: (Denetlemenin konuları: Hesaplar, faaliyetler vb.)
EK	: (Ekler: Çalışma tabloları, test sonuçları vb.)
İÇ DENETÇİLER	: (Denetim ekibinin baş harfleri: B.K. vb.)

I. GENEL BİLGİ

Bu bölümde, denetim çalışmasının hangi bölüm/faaliyet için, hangi tarihlerde ve özellikle ne için yapıldığı özetlenmelidir.

II. ÖNCEKİ DENETİM SONUÇLARI

Bu bölümde, önceki denetimlerle raporlanan sonuçların önemli ve ilgili olanları belirtilmeli ve bu denetim çalışması sonucu en son ne durumda oldukları açıklanmalıdır.

-
-
-
-
-

III.

KAYNAKÇA

A. Kitaplar

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants); **Codification of Statements on Auditing Standards Including Statments on Standards for Attestation Engagements**, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 2005

AKARKARASU, Nahit; **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, Yeterlilik Etüdları 15. Dönem Cilt 2, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No 145, Şubat 2004

ALDHIZER, George R. ve diğlerleri; “ Ten Months Later: Internal Audit Assess the Impact of the Sarbanes-Oxley Act”, **Internal Auditing**, Cilt 3, Yayın No 3, (Mayıs – Haziran 2003)

ALTUĞ, Osman; **Maliyet Muhasebesi**, 12. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999

ARENS, Alvin A.; LOEBBECKE, James K.; **Auditing An Integrated Approach**, 8th Edition, Prentice Hall, 1999

ARGUN, Doğan; ATAMAN AKGÜL, Başak; **İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998

ASHTON, Robert; ASHTON, Alison Hubbard; **Judgement and Decision Making Research In Accounting and Auditing**, New York-U.S.A., Cambridge University Press, 1997

ASLAN, Sinan; **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 2003

ATAMAN AKGÜL, Başak; **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000

ATAMAN, Ümit; **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2003

ATAMAN, Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve BOZKURT Nejat; **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Ocak 2001

ATTWOODS, A. Frank; STEIN, Neil D.; **De Paula’s Auditing**, 17th Edition, London-England, English Language Book Society (E.L.B.S.), Pitman Publishing Ltd., 1986

AZALTUN, Murat; **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No 1075, 1999

BODNAR, George H.; HOPWOOD, William S.; **Accounting Information System** ,7th Edition, New Jersey: Prentice Hall, 1998

BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 2006

CANGEMI, Michael P.; SINGLETON, Tommie; **Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3th Edition, New Jersey, John Wiley& Sons, 2003

CARMICHAEL, D. R.; WILLINGHAM, John J.; **Auditing Concepts and Methods**, 6 th Edition, U.S.A., Mc. Graw Hill Book Company, 1996

CARMICHAEL, D. R.; WILLINGHAM, John J.; **Perspectives In Auditing**, 4th edition, 2nd Printing, U.S.A: Mc. Graw Hill International Editions, 1988

CARMICHAEL, Douglas R.; WILLINGHAM, John J.and SCHAELLER, Carol A.; **Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice**, 6 th Edition, U.S.A., Mc Graw Hill Inc., 1996

CHAPMAN, Christy; ANDERSON, Urton; **Impelementing The Professional Practices Framework**, Florida, The Institute of Internal Auditors, 2003

CHORAFAS, Dimitris N.; **Implementing and Auditing the Internal Control System**, New York-U.S.A.: Palgrave Macmillan, 2003

ÇALDAĞ, Yurdakul; **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: Türmob Yayınları - 200, 2003

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh; ERDOĞAN, Melih; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, 2000

DEFLIESE, Philip L. ve diğerleri; **Montgomery's Auditing (College Version)**, 11th Edition, U.S.A.: John Wiley&Sons Inc., 1990

DİRİMTEKİN, Tuğrul; **Muhasebede İç Kontrol İlkeleri**, Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi, 1981

ERDOĞAN, Melih; **Denetim**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:60, 2001

EREN, Erol; **Yönetim ve Organizasyon**, 5.Bası, İstanbul: Beta Basım, 2001

GADH, Vandana ve diğerleri; **Modeling Internal Controls and Their Evaluation, Auditing**, Sarasota, Cilt 12, 1993

GELINAS, Ulric J.; ORAM, Allan E., **Accounting Information System** , Ohio: South-Western College Publishing, 1996

GELLER, A. Neal; **Internal Control: A Fraud Prevention Handbook**, New York: Cornell University, 1992

GLASER, Kenneth; **Auditing**, Second Edition, Made Simple Books, 1993

GLEIM, H. Irvin; **CIA Review Par II Conducting the Internal Audit Engagement**, 11th Edition, Florida, Gleim Publications Inc., 2004

GUY, Dan M.; ALDERMAN, C. Wayne; WINTERS, Alan J.; **Auditing**, 5th Edition, Delmar Thomson Learning, 1999

GUY, Dan M.; DOUGLAS, Carmichael and WHITTINGTON, O. Ray; **Audit Sampling An Introduction**, 3 th Edition, U.S.A., John Wiley& Sons Inc., 1994

GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990

GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, 10. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000

HANSON, Ernst I.; HAMRE, James C., **Financial Accounting**, The Dryden Pressarcourt Brace Colege Publishers, 1996

HOLMES, Arthur W.; OVERMYER Wayne S.; **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, İstanbul, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5, 1975

HUSSEY, R.; **Dictionary of Accounting**, 3 Rev Edition, England: Oxford University Pres, 2005

JOHNSON, Raymond N.; BOYNTON, William C.; KELL, Walter G.; **Modern Auditing**, 7 th Edition; U.S.A., John Wiley, 2001

KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, 2.Baskı, Ankara, Cem Web Ofset, 1996

KEPEKÇİ, Celal; **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:251/17, 1982

KONRATH, Larry F.; **Auditing Risk Analysis Approach**, Florida: South-Western Thomson Learning, 2002

MILLER, Martin A.; BAILEY, Larry P.; **A Comprehensive Restatement of Generally Accepted Auditing Standarts.**, New York: Miller Accounting Publications Inc , 1990

Murat Açıköğretim Yayınları; **Muhasebe Denetimi, Muhasebe Bilgi Sistemi**, SPK, Ankara, 1997

ÖZER, Mevlüt; **Denetim 2 (Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Vergi Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında)**, 2.Cilt, 1.Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörlüğü Yayınları, 1997

PEKDEMİR, Recep; **II. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Muhasebe Denetimi Mesleğinde 2000'lere Doğru**, İstanbul, İ.S.M.M.M.O. Yayınları, Yayın No:19, 1997

PICKETT, K. H. Spencer; **The Internal Auditing Handbook**, 4th Edition, England, Willey and Sons, 2000

ROBERTSON, Jack C.; LOUWERS, Timothy J.; **Auditing and Assurance Services**, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2002

ROBERTSON, J.C.; **Auditing**, Sixth Edition, Bpi/Irwin, 1990

ROGERS, Violet; **A Good Face on Internal Controls, The Practical Accountant Warren**, Gorham&Lamount Inc., Ekim 1999

SAWYER, Lawrence B.; **Elements of Managemet Oriented Auditing**, California-U.S.A.: The Institute of Internal Auditors Inc., 1984

SAWYER, Lawrence B.; DITTENHOFER, Mortimer A.; SCHEINER, James H.; **Sawyer's Internal Auditing: The Practice Of Modern Internal Auditing**, 5th Edition, Florida, U.S.A.: Institute Of Internal Auditors Inc., 2003

SEVGENER, Sait; HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem; **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000

TESMER Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları**, Ankara: Tesmer Yayın No 64, 2006

TURSI, Michael A.; **Audit Planning**, AICPA, Technical Information for Practitioners Series 2, 1990

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, İstanbul, Deloitte, 2004

UZAY, Şaban; **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, No:132, 1999

YILANCI, Münevver; **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, 2003

YILANCI, Münevver; **İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri**, Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:631, 1992

ZIEGLER, Richard E.; BOYNTON, William C.; KELL, Walter G.; **Modern Auditing**, 4th Edition, John Wiley & Sons, 1989

B. Makaleler

AKAY, Hüseyin;”Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:170, (Ekim 1995)

BOZKURT, Nejat; Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi, **Öneri**, Cilt 1, Sayı 2, (Ocak 1995)

BOZKURT, Nejat;”Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi”, **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:27, (Mart 1995)

CANSIZLAR, Doğan; “Kurumsal Yönetim”, **Finans-Politik&Ekonomik Yorumlar**, Yıl:40, Sayı:474, (Eylül 2003)

COLBERT, Janet L; “Reporting on Internal Control – A Business Opportunity for Ac”, 4. Baskı, Cilt 40, **Washington – U.S.A: The National Public Accountant**, 1995

DEMİR, Volkan;”İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”, **Analiz**, Sayı 11, (Aralık 1999)

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

DİCLE, Berk;” Modern İç Denetim Anlayışı ve İç Kontrol”, **Vergi Dünyası**, Sayı:187, (Mart 1997)

DOYRANGÖL, Nuran Cömert;”İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, **Mali Çözüm**, Sayı 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002

GÖKALP, Füsün; ” Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, **Analiz**, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, (Ekim 2005)

HERMANSON, Dana R., HERMANSON, Heather M., **The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know**, **Review Of Business**, Cilt 16, No.2, 1994

IFAC, “**Enterprise Governance - Getting The Balance Right**”, (February 2004)

IOMA, Companies and Auditors Clash over Internal Control Reporting, ”**IOMA’s Report on Financial Analysis, Planning and Reporting**”, No 2 Cilt 3, NY, Eylül 2003

KAYA, Aslan; DEMİRAL, Halit;” Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:3, (Ocak 2001)

KAYIM, Ali; “İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi”, **Mali Pusula**, Yıl:2 Sayı:19, (Temmuz 2006)

KİRACI, Murat;”Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, **Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler**, Cilt 4, Sayı 2, Eskişehir, (Aralık 2003)

KOCABEY, İbrahim;”İşletmelerde İç Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı:198, (Şubat1998)

MACLATCHIE, Kevin P.; “Take Control”, **Journal Of Property Management**, Cilt 62, (Ocak-Şubat 1997)

MONK, Harold L.; TATUTM, W.; “Applying SAS No. 55 in Audits of Small Businesses”, **Journal of Accountancy**, November 1988

OKAY, Belgin;”Hepsi Bizim Günlük İşimiz”, **İç Denetim**, Sayı:11, (Bahar 2005)

REZAEI, Zabihollah;”What the Coso Report Means for Internal Auditors”, **Managerial Auditing Journal**, Cilt 10 Yayın No 6, 1995

TACAKS, Joseph;” Attestation Engagements Internal Control Structure Over Financial Reporting”, 8. Baskı, Cilt 63, **New York, U.S.A.: The CPA Journal**, (Ağustos 1993)

UZUN, Ali Kamil; “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, **Active**, (Nisan-Mayıs 1999)

C. Toplantı, Seminer ve Konferans Bildirileri

BERDİBEK, Yaşar;” Dahili Kontrol Anlayışı”, **Türkiye Bankalar Birliği Eğitim ve Tanıtım Grubu Seminer Notları**, İstanbul, T.B.B. Yayınları, 1998

HERGÜNER, Bilgen Özeke; “Kurumsal Yönetim ve Türkiye’de Hukuki Boyutu”, **İç Denetim Kongresi**, (29 Mayıs 2003)

KAYA, İdil; **Denetim Ders Notları**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No:14, 1994

ÖZBEK, Çetin; “İç Denetimde Yeni Uygulamalar”, **İç Denetim Kongresi**, (29 Mayıs 2003)

ÖZER, Hüseyin;”Türkiye’de Kamu Yönetimi ve Risk Denetimi”, **Euro 2000 Avrupa İç Denetim Konferansı IV. Türkiye İç Denetim Kongresi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, (11-12 Mayıs 2000)

UZAY, Şaban;” İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler**, Belek/Antalya: T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, (21-25 Mayıs 2003)

D. Tezler

AVAN, Bülent;”İç Kontrol Sisteminin Muhasebe Denetimindeki Yeri ve Önemi”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998)

BALKAN, Engin;”İşletmelerde Muhasebe Denetimi Sistemleri ve Bir Uygulama”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990)

BEYAZITLI, Ercan;”Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması”,**(Basılmamış Doktora Tezi**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991)

BİÇER, Ali Altuğ;”İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006)

ERSOY, A. Umur; “Denetimde Risk Kavramının Finansal Tablo Hesaplarının İçerdiği Risk Unsurlarıyla İncelenmesi ve Bir Denetim Örneği”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997)

GÜLSEREN, Mehmet Fuat;”İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996)

İZGİ, Müjdat; “ İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Raporlama”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990)

KAVURMACIOĞLU, Gülten;” İç Denetim”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990)

KETEN, Buluş;”Muhasebe Denetiminde İç Kontrol Riskinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002)

KUYUCU, Ömer Cevdet; “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003)

ŞENGÜR, Evren Dilek;”İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005)

URAL, Şenol;”İç Kontrol Sistemi ve Değerlemesi”, **(Basılmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995)

E. Gazeteler

BDDK, "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik", Madde 20, 31.02.2002-24657 Resmi Gazete

BDDK, "Bankacılık Kanunu", Madde 23, 01.11.2005-25983, Resmi Gazete

F. İnternet Kaynakları

AKSOY, Tamer;” Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm**, Sayı:72 (Temmuz-Ağustos-Eylül 2005), s.139.,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/72MaliCozum/12%20tamer%20aksoy.pdf>, (10.03.07)

AKTAŞ, Mehmet Ali;”İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi”, http://www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm, (03.06.07)

COSO, <http://www.coso.org>, (23.07.07)

COSO, Internal Control- Integrated Framework, Executive Summary, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm, (23.03.07)

KÖROĞLU, Çağrı; UÇMA, Tuğba;”İşletmeler İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>, (15.03.08)

MİSTEPE, M. Ufuk; “Planlama ve Verimlilik”, <http://unyezile.com/plan.htm>, (16.03.08)

SALTIK, Nihal; ”İç Kontrol Standartları”, <http://www.butce.org/Html/dergi/26/nsaltik.pdf>, (24.04.08)

VERGAERT, Jean-Louis; Sarbanes Oxley and Internal Audit In a Snapshot, <http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>, (26.04.07)

Interpretation of SAS No. 47 (AU Section 312), Audit Risk and Materiality in Conducting Audit, http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00312_9.PDF, (29.05.07)