

TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL GEREKLİLİĞİNİN KÜRESEL
SKANDALLAR, ULUSAL/ULUSLARARASI STANDARTLAR VE YASAL
DÜZENLEMELER İŞİĞİNDA KARŞILAŞTIRMALI SİSTEMATİK
ANALİZİ VE KURUMSAL İŞLETMELER İÇİN YENİ COSO MODELİYLE
UYUMLU BİR İÇ KONTROL LİSTESİ ÖNERİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Latif AKSOY

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

AĞUSTOS 2020

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL GEREKLİLİĞİNİN KÜRESEL
SKANDALLAR, ULUSAL/ULUSLARARASI STANDARTLAR VE YASAL
DÜZENLEMELER İŞİĞİNDA KARŞILAŞTIRMALI SİSTEMATİK
ANALİZİ VE KURUMSAL İŞLETMELER İÇİN YENİ COSO MODELİYLE
UYUMLU BİR İÇ KONTROL LİSTESİ ÖNERİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Latif AKSOY

1808011001

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Adnan GÜZEL

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 1808011001 numaralı İşletme (Türkçe) Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Latif AKSOY, ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı “İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliğinin Küresel Skandallar, Ulusal/Uluslararası Standartlar Ve Yasal Düzenlemeler Işığında Karşılaştırmalı Sistematik Analizi Ve Kurumsal İşletmeler İçin Yeni COSO Modeliyle Uyumlu Bir İç Kontrol Listesi Önerisi” başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde savunmuş ve Oybirligi/Oyçokluğu ile “Başarılı” olarak kabul edilmiştir.

Tez Danışmanı : **Dr. Öğr. Üyesi Adnan GÜZEL**
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Jüri Üyeleri : **Doç. Dr. Yaşar KÖSE**
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

: **Dr. Öğr. Üyesi Adnan GÜZEL**
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

: **Dr. Öğr. Üyesi Bülent YILMAZ**
Milli Savunma Üniversitesi

Tez Savunma Tarihi: 24 Ağustos 2020

ONAY
Doç. Dr. Yaşar KÖSE
Enstitü Müdürü
...../...../2020

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliğinin Küresel Skandallar, Ulusal/Uluslararası Standartlar ve Yasal Düzenlemeler Işığında Karşılaştırmalı Sistematik Analizi ve Kurumsal İşletmeler İçin Yeni COSO Modeliyle Uyumlu Bir İç Kontrol Listesi Önerisi” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/07/2019

Latif AKSOY

ÖNSÖZ

Günümüzde iç kontrol sistemi, kurumların belirlemiş oldukları hedeflerine ulaşması, misyonlarını gerçekleştirmesi ve bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla kullanıldığından büyük önem taşımaktadır.

Çalışmamızda, iç kontrol sisteminin varlığı ve/veya etkinliğinin gerçekçi ve doğru bir biçimde değerlendirilebilmesine yönelik kullanılmak üzere kurumsal işletmeler için geliştirilmiş en kapsamlı ve en gelişmiş model olan COSO iç kontrol çerçevesi ile uyumlu, bir iç kontrol listesi önerisi sunulmaktadır.

“İç Kontrol Ve İç Kontrol Gerekliliğinin Küresel Skandallar, Ulusal/Uluslararası Standartlar ve Yasal Düzenlemeler Işığında Karşılaştırmalı Sistematik Analizi ve Kurumsal İşletmeler İçin Yeni COSO Modeliyle Uyumlu Bir İç Kontrol Listesi Önerisi” adlı yüksek lisans tezimin hazırlanış sürecinde değerli vakitlerini ayırarak kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösteren, güler yüzü ve samimiyetini esirgemeyen tez danışmanım değerli Hocam Dr. Öğr. Üyesi Adnan GÜZEL’e en içten duygularıyla teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Son olarak tezimin hazırlanma sürecinde başından sonuna kadar kahrımı çeken, desteğini benden esirgemeyen, tezimi okuyup gereken düzeltmelere yardımcı olan ve her türlü fedakârlığa katlanarak her zaman yanımda olan, arkamdaki güç kaynağım değerli aileme sonsuz teşekkür ederim.

Ağustos 2020

Latif AKSOY

İÇİNDEKİLER

| | |
|--|------|
| ÖNSÖZ | iv |
| İÇİNDEKİLER | v |
| TABLO LİSTESİ..... | viii |
| ŞEKİL LİSTESİ..... | ix |
| KISALTMALAR | x |
| ÖZET..... | xi |
| ABSTRACT..... | xiv |
| GİRİŞ | 1 |
| BİRİNCİ BÖLÜM | 3 |
| 1. İÇ KONTROL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, TEMEL BİLEŞENLERİ İÇ KONTROL MODELLERİ | 3 |
| 1.1 İç Kontrol Sistemi ve COSO İç Kontrol Modeli | 3 |
| 1.1.1 İç Kontrol Kavramı ve İç Kontrol Sistemine Duyulan İhtiyaç | 3 |
| 1.1.2 İç Kontrol Sisteminin Tarihçesi | 7 |
| 1.1.3 İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Özellikleri | 9 |
| 1.1.4 İç Kontrol Sisteminin Kapsadığı Amaçlar ve Sorumluluklar | 11 |
| 1.1.4.1 İşletme aktifinde bulunan ve sahip olunan varlıkları korumak ve kayıplarını önlemek..... | 13 |
| 1.1.4.2 Muhasebe verileri ve finansal raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak | 14 |
| 1.1.4.3 İşletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak | 14 |
| 1.1.4.4 Yönetim politikalarına ve düzenlemelere uyum ve bağlılığı sağlama | 15 |
| 1.1.4.5 Yönetimsel kontroller..... | 15 |
| 1.1.4.6 Muhasebe kontrolleri | 16 |
| 1.1.5 Genel İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları | 18 |
| 1.1.5.1 Organizasyon yapısı..... | 19 |
| 1.1.5.2 Personel durumu | 20 |
| 1.1.5.3 Muhasebe sistemi..... | 21 |
| 1.1.5.4 Bütçe sistemi | 22 |
| 1.1.5.5 İşletme politika ve uygulamaları..... | 23 |
| 1.1.6 İç Kontrol- İç Denetim İlişkisi ve İç Kontrol Sisteminin İç Denetimden Farkı | 23 |
| 1.1.7 İşletmelerde İç Kontrol Sorumluluğu..... | 26 |
| 1.1.8 Farklı İç Kontrol Sistemi Modelleri (COSO, eSAC, SysTrust, CobiT) | 26 |
| 1.1.9 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri..... | 30 |
| İKİNCİ BÖLÜM | 32 |
| 2. İÇ KONTROL GEREKLİLİĞİNİ ORTAYA KOYAN KÜRESEL GELİŞMELER İLE ULUSAL/ ULUSLARARASI STANDARTLAR VE DÜZENLEMELERİN SİSTEMATİK ANALİZİ | 32 |

| | |
|---|-----------|
| 2.1 İç kontrol Gerekliğini Ortaya Koyan Küresel Gelişmeler, Standartlar ve Ulusal/ Uluslararası Düzenlemeler | 32 |
| 2.1.1 Küresel Muhasebe ve Denetim Skandalları | 32 |
| 2.1.2 Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol..... | 34 |
| 2.1.3 İç Kontrol ve Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları | 37 |
| 2.1.4 İç Kontrol ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) | 38 |
| 2.1.5 İç Kontrol ve Uluslararası Yüksek Kamu Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI) | 41 |
| 2.1.6 Avrupa Birliği 8. Denetim Direktifi ve İç Kontrol..... | 42 |
| 2.1.7 İç Kontrol ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (USGAAP) | 43 |
| 2.1.8 IFAC-315 No.lu Uluslararası (KKG-Türkiye) Denetim Standardı ve İç Kontrol | 43 |
| 2.1.9 İç Kontrol ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) Denetim Standartları..... | 45 |
| 2.1.10 Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve İç Kontrol | 45 |
| 2.1.11 İç Kontrol ve OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri | 46 |
| 2.1.12 1411 sayılı Yeni Bankacılık Yasası ve İç Kontrol | 47 |
| 2.1.13 İç Kontrol ve Yeni Türk Ticaret Kanunu | 48 |
| 2.1.14 İç Kontrol ve Sermaye Piyasası Kanunu..... | 51 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM | 52 |
| 3. COSO ENTEGRE İÇ KONTROL YAKLAŞIMI VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNE YÖNELİK COSO BAZLI İÇ KONTROL FORMU ÖNERİSİ..... | 52 |
| 3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi..... | 52 |
| 3.2 Araştırmanın Yöntemi ve Modeli..... | 54 |
| 3.2.1 İç Kontrol Formunun Ölçeklenme Yöntemi | 55 |
| 3.3 İç Kontrol Modeli Olarak COSO Entegre İç Kontrol Çerçevesi..... | 57 |
| 3.3.1 COSO İç Kontrol Çerçevesi ve Genel Gelişimi..... | 57 |
| 3.3.2 COSO İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Faydaları..... | 59 |
| 3.3.3 COSO İç Kontrol Çerçevesinin Ana Bileşenleri..... | 61 |
| 3.3.3.1 Kontrol ortamı (control environment)..... | 64 |
| 3.3.3.1.1 İşletmede dürüstlük ilkesine ve etik değerlere bağlılık..... | 66 |
| 3.3.3.1.2 Yönetim Kurulunun (ve denetim komitesinin) icradan/üst yönetimden bağımsız olması ve iç kontrol sistemini/faaliyetlerini gözetmesi..... | 68 |
| 3.3.3.1.3 Yeterlilik, yetkinlik taahhüdü ve uzmanlaşmaya verilen önem | 68 |
| 3.3.3.1.4 Yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı | 69 |
| 3.3.3.1.5 Yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmesi ve dağıtımı ile raporlama kanallarının oluşturulması..... | 69 |
| 3.3.3.1.6 İşletme organizasyon yapısı | 70 |
| 3.3.3.1.7 İnsan kaynakları politikaları ve uygulamalar | 71 |

| | |
|---|----|
| 3.3.3.1.8 İç kontrol sisteminin yönetim kurulunca gözetim sorumluluğu..... | 72 |
| 3.3.3.2 Risk değerlendirme | 72 |
| 3.3.3.2.1 Risk yönetimindeki değişim..... | 72 |
| 3.3.3.2.2 COSO'nun risk değerlendirme ile ilgili temel ilkeler..... | 74 |
| 3.3.3.2.3 COSO saptana risklere karşılık verme yöntemleri | 76 |
| 3.3.3.2.3.1 Riski kabul etme..... | 77 |
| 3.3.3.2.3.2 Azaltarak riski kontrol etme..... | 77 |
| 3.3.3.2.3.3 Riski devretme | 77 |
| 3.3.3.2.3.4 Riskten kaçınma..... | 77 |
| 3.3.3.3 Bilgi ve iletişim..... | 77 |
| 3.3.3.4 Kontrol faaliyetleri..... | 79 |
| 3.3.3.4.1 Görevlerin ayrılması..... | 79 |
| 3.3.3.4.2 Uygun yetkilendirme..... | 80 |
| 3.3.3.4.3 Belge ve kayıt düzeni | 81 |
| 3.3.3.4.4 Fiziksel kontroller | 81 |
| 3.3.3.4.5 Performans kontrolleri | 81 |
| 3.3.3.5 Kontrollerin gözetimi (izlenmesi)..... | 82 |
| 3.3.4 Kurumsal İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine Yönelik COSO Bazlı İç Kontrol Formu Önerisi | 83 |
| SONUÇ | 89 |
| KAYNAKÇA | 92 |

TABLO LİSTESİ

| | |
|---|----|
| Tablo 1.1 : İç kontrolün özellikleri | 11 |
| Tablo 1.2 : İç kontrol sisteminin özel amaçları. | 12 |
| Tablo 1.3 : İç kontrol sisteminin amaçları | 12 |
| Tablo 1.4 : Genel iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar | 19 |
| Tablo 1.5 : İç kontrol sistemleri ile ilgili oluşturulan değişik modeller | 27 |
| Tablo 1.6 : İç kontrol sistemlerinin karşılaştırması. | 29 |
| Tablo 3.1 : Sonuçlarının değerlendirilmesinde likert tipi ölçekleme | 56 |
| Tablo 3.2 : COSO iç kontrol çerçevesinin 5 temel bileşeni ve ilgili 17 ilke | 62 |
| Tablo 3.3 : COSO iç kontrol ortamı ile ilgili temel ilkeler ve alt bileşenleri | 65 |
| Tablo 3.4 : Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine bağlılığın genel şartları..... | 67 |
| Tablo 3.5 : Risk yönetiminin değişimi. | 74 |
| Tablo 3.6 : COSO risk değerlendirme ile ilgili alt bileşenler. | 76 |
| Tablo 3.7 : İç Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Etkinliğini Değerlendirme Skalası..... | 88 |

ŞEKİL LİSTESİ

| | |
|--------------------------------|----|
| Şekil 3.1 : COSO küpü | 63 |
| Şekil 3.2 : COSO piramidi..... | 63 |



KISALTMALAR

| | |
|----------------|--|
| AB | : Avrupa Birliği |
| ABD | : Amerika Birleşik Devletleri |
| AGFI | : Adjusted Goodness-Of-Fit Index |
| AR-GE | : Araştırma Geliştirme |
| CFI | : Comparative Fit Index |
| COSO | : Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission |
| DF | : Degree of Freedom |
| GFI | : Goodness-Of-Fit Index |
| IFAC | : International Federation of Accountants |
| IIA | : Institute of Internal Auditing |
| INTOSAI | : International Organization of Supreme Audit Institutions |
| İKS | : İç Kontrol Sistemi |
| KGK | : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| MR | : Manyetik Rezonans |
| OECD | : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü |
| RMR | : Root Mean Square Residual |
| RMSEA | : Root Mean Square Error of Approximation |
| SEC | : Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu |
| SOX | : Sarbanes-Oxley Yasası |
| SPK | : Sermaye Piyasası Kurumu |
| SPSS | : Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı |
| TLI | : Tucker-Lewis İndex |
| TTK | : Türk Ticaret Kanunu |
| TUKEY | : Çoklu Karşılaştırma Testi |
| TÜBİTAK | : Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu |
| TÜSİAD | : Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği |

ÖZET

İÇ KONTROL GEREKLİLİĞİNİN SKANDALLAR, ULUSAL/ULUSLARARASI STANDARTLAR VE DÜZENLEMELER İŞİĞİNDE SİSTEMATİK ANALİZİ VE İŞLETMELER İÇİN COSO İÇ KONTROL MODELİYLE UYUMLU BİR İÇ KONTROL LİSTESİ ÖNERİSİ

AKSOY, Latif

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Adnan GÜZEL

Ağustos 2020, 98 sayfa

Geçmişte yaşanan (ve 2000 yılında ABD’de Enron şirketi ile başlayıp yaygınlaşan) muhasebe ve denetim skandalları, iç kontrol gerekliliğinin ve iç kontrol sisteminin öneminin artması ve bu konuda küresel bir farkındalık doğurması açısından kritik bir dönüm noktasını oluşturmuştur.

Skandalların oluşumunda çalışma içinde ayrıntılı açıklanan çok çeşitli faktörler rol oynamıştır. Diğer faktörlerin yanı sıra şirketlerde iç kontrol sistemlerinin olmaması, etkinliğinin sağlanamaması, etkin çalıştırılmaması ve etkinliğinin kontrol ve gözetime tabi tutulamaması gibi hususlar da önemli rol oynamıştır.

Küresel skandallar sebebiyle iç kontrol ve iç kontrol sisteminin önemi son derece artmıştır. Bu önem ve farkındalık artışını takiben, iç kontrol gerekliliği ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve gözetiminin sağlanması konusu, (2002’de ABD’de çıkarılan küresel etkili) Sarbanes-Oxley Yasası-SOX dahil çok çeşitli ulusal ve uluslararası standartlar ile yasal düzenlemelere konu edilmiştir. İç kontrol gerekliliği ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanması; tüm bu standart ve yasal düzenlemelerle hüküm ve garanti altına alınmaya çalışılmıştır.

Bu doğrultuda başta Sarbanes-Oxley Yasası olmak üzere incelenen tüm ulusal ve uluslararası standartlar ve yasal düzenlemelerde, iç kontrol sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanmasına yönelik olarak işletmeyle ilgili temel tarafların (yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim, bağımsız denetçi, kamu gözetim otoritesi vb.) kurumsal ve bireysel sorumlulukları ciddi biçimde artırılmıştır.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, güvenilir bilgi ile doğru ve güvenilir raporlamanın güvencesini teşkil eder. Buna ilaveten, etkin bir iç kontrol

fonksiyonu, tüm paydaşların ortak çıkarlarının ve işletme varlıklarının korunması, işletme hedeflerine ulaşma, kârlılık, faaliyetlerin etkinliğini/ verimliliğini sağlama, yönetim ve muhasebe kontrolü ile politika, prosedür ve yasal düzenlemelere uyum açısından önem arz eder.

Ayrıca, iç kontrol ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, kurumsal yönetim, kalite güvencesi, kurumsal risk yönetimi, şeffaflık, doğru ve güvenilir raporlama, hesap verebilirlik, kurumsal yönetim ilkelerine ve etik ilkelere uyum ile sürdürülebilirlik ve rekabetçiliğin sağlanmasının ana emniyet bileşenlerinden olup, kritik öneme sahiptir.

İç kontrol sisteminin ve etkinliğinin incelenmesi, başka bir yan fayda olarak denetime de çeşitli açılardan katkı sağlar. Çalışma içeriğinde zikredilen ulusal/uluslararası düzenlemeler, bağımsız denetçilere de şirket iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin incelenmesi ve tespitine yönelik büyük bir sorumluluk yüklemiştir. Bu konuda, şirket iç kontrol sisteminin şirket bünyesinde oluşturulduğuna, etkin olarak çalıştırıldığına ve etkinliğinin izlenip gözetiminin yapıldığına dair ilk ana sorumluluk işletme yönetim kuruluna verilmiş iken, bağımsız denetçilere de bu sistemin dışarıdan bağımsız bir göz olarak etkinliğinin incelenmesi ve raporlarında bu konuda (ikincil bir tasdik mahiyetinde) denetçi görüşü bildirmesi sorumluluğu verilmiştir. Dolayısıyla, yapılacak denetimlerde işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin net olarak belirlenebilmesi ve ortaya konulabilmesi, denetçiler açısından eskisine göre daha da önemli ve kritik faktör haline gelmiştir.

Etkin iç kontrol sistemi denetime çeşitli faydalar sağlar. Örneğin iç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, denetim riski düşer, bağımsız/ iç denetimlerin süresi kısalmır, denetçinin toplaması gereken kanıt sayısı azalır, denetim maliyeti düşer.

Çalışmamızda, iç kontrol sisteminin varlığı ve/veya etkinliğinin gerçekçi ve doğru bir biçimde değerlendirilebilmesine yönelik kullanılmak üzere bir iç kontrol listesi önerisi ve değerlendirme skalası sunulmaktadır. İç kontrol listesi, kurumsal işletmeler için geliştirilmiş en kapsamlı ve en gelişmiş model olan COSO iç kontrol çerçevesi ile uyumludur.

Bahse konu COSO iç kontrol listesinin, işletme iç kontrol sisteminin bir nevi MR'ının çekilerek, iç kontrol sistemi etkinliğinin değerlendirilmesinde fayda sağlayacağı değerlendirilmekte ve yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim, yöneticiler, yönetim danışmanları, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, teftiş kurulları, iç

kontrol birimleri, danışma şirketleri, akademisyenler ve diğer araştırmacılar tarafından da kullanılabilmesi umulmaktadır.

Ayrıca iç kontrol listesinin, denetim etkinliğini artırma, denetim riskini düşürme, zaman, emek, maliyet tasarrufu sağlama gibi denetime yönelik katkıları ve yararları bulunmaktadır.

Böylece, önerilen COSO bazlı iç kontrol listesinin kullanılması ile şirket iç kontrol sistemi etkinliğinin tespit edilmesi, işletmenin iç kontrol açısından zayıf, eksik, riskli ve güçlü yönler belirlenerek düzeltilmesi, geliştirilmesi ve iyileştirilmesi için gereken noktalara ışık tutmuş olacaktır.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, COSO iç kontrol çerçevesi, iç kontrol listesi, denetim, kurumsal yönetim.

ABSTRACT

SYSTEMATIC ANALYSIS OF INTERNAL CONTROL REQUIREMENT IN THE LIGHT OF SCANDALS, NATIONAL / INTERNATIONAL STANDARDS AND REGULATIONS AND AN INTERNAL CONTROL LIST SUGGESTED IN ACCORDANCE WITH COSO INTERNAL CONTROL MODEL FOR BUSINESSES

AKSOY, Latif

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Asst. Prof. Dr. Adnan GÜZEL

August 2020, 98 pages

Accounting and auditing scandals in the past (and started with the Enron company in the USA in 2000) constituted a critical milestone in terms of increasing the importance of internal control and the importance of the internal control system and creating a global awareness in this regard.

A wide variety of factors described in detail in the study played a role in the formation of scandals. Among other factors, issues such as the lack of internal control systems in companies, their effectiveness, not being operated effectively and their effectiveness not being subjected to control and supervision also played an important role.

The importance of the internal control and internal control system has increased enormously due to the global scandals. Following this increase in awareness and awareness, the issue of internal control necessity and the effectiveness and oversight of the internal control system have been subject to a wide range of national and international standards and legal regulations, including the Sarbanes-Oxley Act (the globally effective in the USA in 2002). Ensuring the necessity of internal control and the effectiveness of internal control systems; With all these standards and legal regulations, provisions and warranties have been tried to be guaranteed.

In this regard, in all national and international standards and legal regulations examined, especially in the Sarbanes-Oxley Law, the main parties (board of directors, audit committee, senior management, independent auditor, public oversight authority etc.) in order to establish and control the internal control system. corporate and individual responsibilities have been significantly increased.

Ensuring the effectiveness of the internal control system is the guarantee of reliable information and accurate and reliable reporting. In addition, an effective internal control function is important in terms of protecting the common interests and business assets of all stakeholders, achieving business goals, profitability, ensuring the effectiveness / efficiency of the activities, management and accounting control, and compliance with policies, procedures and legal regulations.

In addition, ensuring the effectiveness of the internal control and internal control system, corporate management, quality assurance, corporate risk management, transparency, accurate and reliable reporting, accountability, compliance with corporate management principles and ethical principles, and ensuring sustainability and competitiveness are critical.

Examining the internal control system and its effectiveness contributes to the audit from various perspectives as another side benefit. The national / international regulations mentioned in the content of the study also put a great responsibility on independent auditors for the examination and determination of the effectiveness of the company's internal control systems. In this regard, while the main responsibility for the internal control system of the company was established within the company, that it was operated effectively, and that its effectiveness was monitored and supervised, it was given to the board of directors of the company, and the independent auditors also examined the effectiveness of this system as an externally independent eye, and in their reports (as a secondary certification) The auditor has been given the responsibility to express his opinion. Therefore, the ability to clearly determine and demonstrate the effectiveness of the internal control systems of enterprises has become an even more important and critical factor for auditors than before.

The effective internal control system provides various benefits to the audit. For example, as the effectiveness of the internal control system increases, the audit risk decreases, the duration of independent / internal audits decreases, the number of evidence that the auditor needs to collect decreases, and the audit cost decreases.

In our study, an internal checklist proposal is presented to be used to evaluate the existence and / or effectiveness of the internal control system in a realistic and accurate manner. The internal checklist is compatible with the COSO internal control framework, the most comprehensive and most advanced model developed for corporate businesses.

It is evaluated that the COSO internal control list will benefit from the evaluation of the effectiveness of the internal control system by taking some MR of the operating internal control system and it is hoped that it can be used by the board, audit committee, independent auditor, internal auditor, advisory companies and researchers.

In addition, the internal checklist has contributions and benefits to the audit, such as increasing audit effectiveness, reducing audit risk, and saving time, effort, and cost.

Finally, the effectiveness of the internal control system of the company will be determined by using the proposed COSO based internal control list, and weaknesses, deficiencies, risks and strengths will be identified in terms of the internal control of the business and the points that need to be corrected, improved and improved will be shed light on.

Key Words: Internal control, COSO internal control framework, internal control checklist, auditing, corporate governance.

GİRİŞ

Geçmişte gözlenen muhasebe ve denetim ağırlıklı skandallar, iç kontrolün önemi ve iç kontrol gerekliliği konusu üzerinde küresel bir farkındalık doğurmuştur. Küresel skandallar sebebiyle iç kontrol ve iç kontrol sisteminin (İKS) önemi son derece artmıştır. Skandalların meydana gelmesinde çok farklı etmenler rol oynamıştır. Diğer etmenlerin yanında iç kontrol sistemlerinin olmaması, etkinliğinin sağlanamaması, etkin çalıştırılmaması, gözetim ve takibinin yapılamaması gibi hususlar önemli rol oynamıştır.

Artan iç kontrol farkındalığına ve önemine binaen, iç kontrol gerekliliği ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması hususu, küresel etkili Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) dahil çok sayıda ulusal ve uluslararası standartlar ve düzenlemelere konu edilmiştir. İç kontrol gerekliliği ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin temini; söz konusu bütün standart ve düzenlemeler ile hüküm altına alınmıştır.

Tüm düzenlemelerde, standart ve geliştirilen modellerde iç kontrol sisteminin tesisi ve etkinliğinin teminine yönelik (iç denetim, denetim komitesi, bağımsız denetim, yönetim kurulu, kamu gözetimi dahil) tüm ilgili tarafların sorumlulukları son derece artırılmıştır.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, güvenilir bilgi ile doğru ve güvenilir raporlamanın güvencesini teşkil eder. Buna ilaveten, etkin bir iç kontrol fonksiyonu, tüm paydaşların ortak çıkarlarının ve işletme varlıklarının korunması, işletme hedeflerine ulaşma, karlılık, faaliyetlerin etkinliğini/ verimliliğini sağlama, yönetim ve muhasebe kontrolü ile politika, prosedür ve yasal düzenlemelere uyum açısından önem arz eder.

Ayrıca, iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasının çeşitli açılardan (hedeflere ulaşma, kalite güvencesi, kurumsal risk yönetimi, şeffaflık, doğru ve güvenilir raporlama, hesap verilebilirlik, kurumsal yönetim ilkeleri, etik ilkelere uyum, sürdürülebilirlik, rekabetçilik, denetim risklerinin/maliyetinin azalması vb.) kritik önemi bulunmaktadır.

İç kontrol sisteminin oluşturulması, etkin çalıştırılması ve gözetiminin yapılması birincil olarak işletme yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Ancak çalışma içerisinde değinildiği üzere skandalları takiben bu sorumluluk işletmeyle ilgili denetim komitesi, bağımsız denetim ve kamu gözetimi gibi başka taraflar arasında da ilaveten paylaştırılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümde, iç kontrol ve iç kontrol sistemi içeriklerinin tanımı, ehemmiyeti, amaçları ile faydaları gibi iç kontrol sisteminin temel bileşenleri çeşitli özellikleriyle birlikte ele alınmaktadır. Bu bölümde yeni COSO modeli ile birlikte iç kontrole yönelik geliştirilen çeşitli iç kontrol modellerine de yer verilmektedir. İkinci bölümde, iç kontrolün önemini ve gerekliliğini ortaya koyan, işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulmasını ve etkinliğinin sağlanmasını öngören ulusal ve uluslararası standartlar, yasal düzenlemeler ve küresel gelişmeler sistematik ve analitik bir bakış açısıyla ortaya konmaya çalışılmaktadır. Üçüncü ve son bölümde ise kurumsal işletmelere yönelik en gelişmiş iç kontrol modeli olan COSO entegre iç kontrol çerçevesi ve iç kontrol sistemi, temel bileşenleri, ilkeleri ve özellikleriyle detaylı incelenmektedir. Bu bölümde ayrıca, kurumsal işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesine ve güçlü, zayıf, geliştirilmesi gereken yönlerinin tespitine yönelik COSO temel bileşenleri ve ilkeleriyle uyumlu COSO bazlı iç kontrol formu ve değerlendirme skalası önerilmektedir. Çalışma, sonuç ve kaynakça ile sonlandırılmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, TEMEL BİLEŞENLERİ VE İÇ KONTROL MODELLERİ

1.1 İç Kontrol Sistemi ve COSO İç Kontrol Modeli

1.1.1 İç Kontrol Kavramı ve İç Kontrol Sistemine Duyulan İhtiyaç

İç kontrol kavramı, “örgüt planı ile örgüt varlıklarını muhafaza etmek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini ve doğruluğunu irdelemek, aktivitelerin üretkenliğini yükseltmek, tespit edilmiş idari politikalarına bağlılığı teşvik etmek için onaylanan ve tatbik edilen bütün tedbir ve yöntemler” ifadesiyle tanımlanmıştır (Alagöz 2008:4).

İç kontrol, kuruluşun hedeflerine ulaşmasını sağlamak için yöneticiler ve bütün çalışanlarca gerçekleştirilen bir süreçtir. Söz konusu aşamalar aşağıda sıralanmaktadır (Saltık 2007:59);

1. Faaliyetlerin derli toplu ve verimli bir şekilde yürütülmesi,
2. Varlıkların ve kaynakların hatalara, yolsuzluğa ve yetersiz yönetime karşı korunması,
3. Yasalara, düzenlemelere ve yönetim emirlerine uyulması,
4. Güvenilir finansal ve yönetsel verilerin hazırlanması ve saklanması yanı sıra uygun raporların doğru açıklanması.

İç kontrol, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve sürdürülebilirlik açısından da büyük önem taşımakta, işletme yönetimi tarafından kabul edilen amaç ve hedefe ulaşmak için ve uygulanan her türlü politika, prosedür, usul, kural ve yöntemleri içeren geniş içerikli bir sistemler bütünüdür.

İç kontrol, işletmenin varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin ve finansal raporlamaların güvenilirliği ve doğruluğunun temin edilmesi, öngörülen yönetsel politikalara katılımı artıran uyumlaştırılmış bütün koordine organizasyon ve yöntemler planını kapsar (Türedi, 2011: 101).

İç kontrol; firmalar, düzenleyiciler ve kanun koyucu ile üçüncü kişiler bakımından değişik anlamlar içermektedir. Herhangi bir işletme içerisinde iletişim eksikliği ve beklentilerin farklı olması problemlere sebep olmaktadır. Başka bir ifadeyle iç kontrol, bir firmanın üst yönetimi, yönetim kurulu ve diğer çalışanları tarafından etkilenen makul bir güvencenin elde edilmesini sağlayan temel hedeflerinin yerine getirilmesini temin eden geniş bir yapıdır (COSO, 2013).

İç kontrol yukarıdaki amaçlara ulaşmak amacıyla bir manivela gibi kullanılmaktadır. İzole edilmiş bir olay olarak iç kontrol değerlendirilmemeli, ancak yönetimin bir dizi faaliyeti olarak idrak edilmektedir. İç kontrol sistemi organizasyon dahilinde münferit bir sistem değildir. Yönetim işlevi, birbirlerinin içerisine geçmiş tamamlayıcı sistemlerin elemanlarıdır. İç kontrol, sadece yönetmelik ve yöntemlerden ibaret değil, genellikle yönetim kontrolüdür; hangi kuruluş olursa olsun iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerini alt yapısına yerleştirdiğinde en etkin iç kontrol yolu olacaktır (Saltık 2007:60).

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'na göre "iç kontrol, örgüt faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların doğru ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi, üst yönetimce belirlenen politikalara uyulmasının desteklenmesi üzerine kabul görmüş örgüt planları ve birbiriyle uyumlu metot ve prosedürlerdir (Root 1998:67-68). Tanımlamanın bu denli geniş kapsamlı tutulması iç kontrolün sadece muhasebe ile ilgili mali olayları içermediği, bir örgütün hedefleri ile ilgili faaliyetleri de kapsamın içerisine aldığı görülmektedir (Güredin 2014:316).

5018 sayılı Kanun olan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 55'inci maddesindeki iç kontrol; "idarenin hedeflerine, planlanmış eylemlerine ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, verimli ve uygun mali koşullar altında yürütülmesini, somut ve soyut tüm varlık ve kaynak yapılarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğru ve eksiksiz olarak kaydedilmesini, ekonomik ve yönetsel alandaki bilgilerin güvenilir bir biçimde zamanında üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır" (Erdoğan 2009:15-16).

Dünyada ve ülkemizde birçok kurum ve firmanın referans aldığı COSO'nun rapor tanıma göre İç kontrol, 'üst yöneticileri, örgütün yönetim kurulu ve tüm çalışan işçileri tarafından örgüt faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliği, finansal raporlamaların

güvenirligi, kanun ve düzenlemelere uygunluğu hedeflerine ulaşması yönünde belirli bir garanti sağlayan süreç' olarak tanımlanmıştır (COSO, 1994:3).

İç kontrol sistemi (İKS) ise herhangi bir işletmenin tüm varlıklarını korumak, muhasebe ve diğer faaliyetlerle ilgili rapor ve bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmek, firmanın faaliyetlerinde etkisini yükseltmek, firma yönetiminin belirlediği politikaların işletme faaliyetlerine uygun olup olmadığının tespitini yapmak için ihtiyaç duyulan hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve işletmenin organizasyon planı ile tüm ölçü ve yöntemlerini içeren sistemin bütünüdür (Cook ve Winkle, 1980: 198).

Faaliyetlerin sayısındaki artış ve değer hareketleri, ekonomik durumun evrimi nedeniyle örgütlerin fiziksel büyümesinden güçlerin delegasyonu ve sorumlulukların dağılmasından kaynaklanan bu tür gelişmeler şirketlerde iç kontrol sistemine (İKS'ne) karşı hissedilen ihtiyacı da arttırmaktadır (Gönen 2007:28).

Gelişen ekonomik ilişkilerin ve teknolojinin etkisiyle işletmeler büyüdükçe daha karmaşık bir yapı arz etmekte, işletme faaliyetlerinin sayısı, hacmi ve karmaşıklığı da buna paralel olarak artmaktadır. İşletme sahipleri ve işletme yönetiminin yapılan işler ile faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini doğrudan tek başlarına kontrol olanağı da ortadan kaybolmakta veya azalmaktadır.

Bu nedenle çok çeşitli açılardan (*işletme hedeflerine ulaşma, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, karlılık, güvenilir raporlama, yasal düzenlemelere uyum, şeffaflık, rekabetçilik, sürdürülebilirlik, kurumsal risk yönetimi vb.*) maruz kalınan veya karşılaşılabilecek olumsuzlukların önlenmesi, kontrol altında tutulması ve yönetilmesi önem kazanmaktadır. Bahse konu olumsuz gelişmeler ve potansiyel riskler (*varlıkların kaybı, hatalı/ yanlış kararlar, yasal düzenlemelere uyumsuzluk, hile/suistimal, müşteri kaybı, karlılık ve verimlilik düşüşü vb.*) ancak işletme içinde gerekli iç kontrollerin oluşturulması ve kurulacak iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması yoluyla giderilebilir.

Dolayısıyla işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerin karmaşıklaşması ile işletmelerde kurulacak iç kontrol sistemine ve sistemin etkinliğine duyulan ihtiyaç arasında aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bir başka anlatımla, işletmeler büyüdükçe ve faaliyetler karmaşıklaştıkça iç kontrol sistemlerinin varlığına ve etkinliğinin sağlanmasına olan ihtiyaç da benzer şekilde artmaktadır.

Bu nedenle, işletme faaliyetlerinin yapılan planlamalara ve hedeflere uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması dahil çok çeşitli amaçlarla işletme bünyesinde kapsamlı ve etkin işleyen gelişmiş bir iç kontrol sistemine malik olunması büyük önem arz etmektedir.

Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliğinin temin edilmesi, temel işletme amaçlarına (işletme hedeflerine ulaşma, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, karlılık, güvenilir raporlama, yasal düzenlemelere uyum, şeffaflık, rekabetçilik, sürdürülebilirlik, kurumsal risk yönetimi vb.) ulaşmak açısından makul güvence sağlar.

Ayrıca bahse konu amaçlara ilaveten iç kontrol etkinliği çeşitli açılardan da işletmeyi olumlu etkilemektedir. Bu konuya uluslararası literatürde yer alan bazı uygulamalı bilimsel araştırma sonuçları örnek olarak verilebilir.

Mohammed ve Aksoy (2020b) tarafından gerçekleştirilen bilimsel araştırmada, COSO bazlı uygulama yapılan Gana bankalarında iç kontrol sisteminin etkinliği ile finansal ve finansal olmayan performans arasında doğrusal bir korelasyon bulunduğu ortaya koyulmuştur.

Sağlam ve Aksoy (2020c) tarafından gerçekleştirilen başka bir bilimsel araştırmada da, kurumsal yönetime sahip işletme, kurum ve kuruluşları temsilen İstanbul Büyükşehir Belediyesi İtfaiye Teşkilatı bünyesinde (kriz öncesi, kriz anı ve kriz sonrası aşamalardaki) kriz yönetim becerileri ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında aynı yönlü doğrusal bir ilişki olduğu, iç kontrol sistemi etkinliğinin kriz yönetim becerilerini artırdığı sonucuna varılmıştır.

Etkili bir İKS, belli bir büyüklüğe haiz kurumlar için daha fazla önem arz eder. Büyüme ile beraber, faaliyetlerin etkili bir şekilde denetiminin gerekliliğini gündeme taşıyacaktır. Zira büyüme, kanun ve mevzuatlara ve faaliyetlerin standartlara uygunluğu konusunda bazı zafiyetler ortaya çıkarabilir ve çeşitli birimler arasında etkili bir koordinasyona ihtiyaç duyulabilir. Birimler arası koordinasyon eksikliği bulunan, sorumlulukların ve yetkilerin tam olarak belirlenmediği şirketlerin başarıları söz konusu olamayacaktır.

Buna mukabil, birimler arasında koordinasyonun sağlandığı, sorumlulukların ve yetkilerin belirlendiği, İKSnin mevcut olduğu firmalarda, İKSnin etkinliğinin yanında etkinlik derecesi ile şirket politika ve hedeflerine uygun olup olmadığının tespit edilmesi de önem arz eder. Amaçlara ulaşılabilmesi için, İKSne lüzum olmadığı, iç

kontrol olmaksızın da faaliyetlerine devam edebileceği konusu geçmiş yakın tarihte umumi olarak kabul görmekte olan bir görüş idi. Ancak, içerisinde bulunduğumuz günlerde ise bu konularda bir güvence mekanizması oluşturduğu söylenen iç kontrolün, belirlenen şirket amaçlarına ulaşmada bir güç oluşturduğu, faaliyetlerde etkinliği sağladığı yaygın bir şekilde kabul görmektedir. İç kontrol etkinliğinin sağlanamadığı ve/veya denetimin olmadığı durumlar da işletmenin varlık kaybına, yönetimin hatalı ya da eksik kararlar almasına, suistimallere ve farklı kayıplara (verimlilik, karlılık, müşteri, vb.) neden olur.

Bununla beraber, etkin çalışan İKS, şirket yönetimi ve ortakları için olduğu kadar, bağımsız denetçiler için de son derece önem arz etmektedir. Zira, bağımsız denetim işleyişinin planlanmasında göz önüne alınan etkenlerin ilk sırasında, müşteri şirketin İKS yer almaktadır. Etkili bir İKS, bağımsız denetim işleyişinin kalite yapısına olumlu tesir eder. Bununla beraber, denetim süresinin kısalmasına ve tabii olarak müşteri işletmenin daha az ücret ödemesine de neden olur.

1.1.2 İç Kontrol Sisteminin Tarihçesi

İç kontrol kavramı günümüzde hem özel sektör hem de kamu sektöründe daha da önemli bir konuma gelmiştir. Bu önemli konumda iç kontrole ait değişik görüşler ve yaklaşımlar ortaya konulmuştur.

1929 yılında borsa krizi ile başlayıp büyük ekonomik bunalımını tetikleyen olaylar, acilen regüle edici yeniliklerin yapılmasını zaruri hale getirmiştir. Söz konusu yenilikler arasında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'nin kurulması en dikkat çekici yeniliklerden bir tanesidir. McKesson & Robbins isimli ilaç firması ile o zamanın en büyük denetim firması olan Price Waterhouse'un içerisinde yer alan finansal skandalın peşinden bir rapor yayımlayan SEC, yayımladığı rapor ile mevcut yöntemler arasında finansal tabloların incelenmesinde kullanılan deneme ve örnekleme metotlarının yetersiz olduğu, inceleme yapılan firmaların iç kontrol süreçlerine ilişkin detaylı bilgiye sahip olmak gerektiğine vurgu yaparak, iç kontrolün önemini ortaya çıkarmıştır (Root, 1998:66).

1939 yılında SEC'in yayınladığı denetim prosedüründe finansal tabloların incelenmesinde kullanılan yöntemlerden iç teftişin sadece muhasebe kayıtlarının incelenmesi ile kısıtlı olmaması gerektiği, firma faaliyetlerine ilişkin tüm işlemlerin kapsamlı şekilde değerlendirilmesi ile birlikte iç kontrol seviyesinin ölçülebilmesi için

bir rehber yayınlama sürecine girmiş, ve iç kontrolle ilgili ilk eseri olan ‘İç Kontrol - Koordineli Sistemin Öğeleri ve Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler için Önemi’ isimli raporu 1949 yılında yayımlamıştır (Güredin, 2014:316).

1970’li yıllara kadar çeşitli iç kontrol uygulamaları üzerinde çalışılarak, iç kontrol sistemi daha da rehabilite edilmiştir. 1973 yılında ortaya çıkan Watergate skandalı neticesinde yasa yapma yetkisine sahip kurumlar, iç kontrolün önemini vurgulamıştır. Kamu kaynaklarının yasalara uygun olmayan şekilde yabancı ülke hükümet temsilcilerine rüşvet gibi gayri meşru yöntemlerle aktarıldığının ortaya konulmasıyla gider beyanını şart koşan “Foreign Corrupt Practices Act” (FCPA) oluşturulmuştur. “Yolsuzluk Kanunu” diye adlandıracağımız bahse konu yasa kurumların tümü tarafından uygulanarak, iç kontrolün etki alanı yaygınlaşmıştır. Üstelik bu yasa sağlam bir iç kontrol sistemiyle yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenebileceği ifade edilmiştir. İç kontrol bu kanunla beraber, muhasebe birimlerinden ayrı olarak, ABD firmalarının yönetim kurullarına katılmıştır. Bu kanunla ABD firmalarının diğer memleketlerle ticaret yapması zorlaştırılmıştır. Cohen Komisyonu olarak adlandırılan “The Commission on Auditors’ Responsibilities” ve 1974 yılında kurulan firmanın üst yönetimi, iç kontrol uygulamalarıyla mali raporlarının birlikte hazırlanıp gösterilmesi gerektiğini anlatan bildireler yayımladı. 1978 yılında Cohen Komisyonun oluşturduğu raporun yayımlanmasını takiben Financial Executives Institute (FEI) üyelerine Cohen Komisyonu tarafından oluşturulan raporları, destekleyici bir şekilde uygulanmasına ilişkin bildire yayımlamıştır. 1979 yılında SEC bir yönerge hazırladı. Bu yönerge, sonradan fazla maliyetli olması sebebiyle eleştirilmiş ve iptal edilmiş ise de yönetimin sorumluluklarından biri olan iç kontrol uygulamalarına önem verilmesi gerektiğini, ayrıca iç kontrol uygulamalarının yatırımcılar için ne kadar önemli olduğunu anlatması bakımından değer taşımaktadır. Yolsuzluk Kanununun uygulanmasını tesis etmek amacıyla iç kontrol sisteminin oluşturulması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak önderlik edebilecek Minahan Komitesi olarak ifade edilen Özel Danışma Kurulu tesis edilmiştir. 1980-1985 tarihlerinde geçen süreçte, iç kontrolün profesyonel anlamda standartlarının mükemmelleştirilmesi ve iyileştirilmesine tanık olunmuştur (Saltık, 2007:59).

1985 de ABD’nin denetim ve muhasebe dalında işin uzmanı beş kuruluş birlikte, komisyon başkanının adını alan Treadway Komisyonu, Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonunu kurmuştur. 1987’de komisyonun duyurduğu raporunda, hata ve hileleri

açığa çıkarmanın sadece bağımsız denetçilerin uhdesinde olmaksızın, SEC gibi üst denetim kurumlarının, örgüt yöneticilerinin, denetim birimlerinin, denetim komitelerinin, hukuk müşavirleri ile muhasebe ve mali müşavirlerin ve hatta muhasebe ile örgün eğitim veren okulların dahi sorumluluklarında olduğunu ifade ederek, inceledikleri hileli finansal raporlamaların yüzde 50'sinin iç kontrol zafiyetinden meydana geldiğini ortaya koymuştur. Treadway Komisyonunun yayımladığı raporda iç muhasebe denetimi yerine “iç kontrol” tanımını kullanması göze çarpmaktadır (Erdoğan 2009:11).

1992 yılına gelindiğinde günümüzde dünyada ve ülkemizde en çok kabul gören ve uygulamaları örnek alınan ‘Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) komitesi kurulmuş ve Ekim 1992’de ‘İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve’ ismiyle ilk raporu yayımlanmıştır (Root 1998:75-78).

Avrupa Birliğinin zaman içerisinde genişlemesi ve büyümesiyle birlikte mali kontrol sahasında yapılmış çeşitli çalışmaların neticesinde, iç kontrol sistemi olarak COSO küpü kabul edilmiştir. Avrupa Birliği ve aday üyelerinin bu sistemi benimseyerek, iç kontrol sisteminin oluşturulması beklenilmektedir. 31.12.2003 tarihi itibarıyla yürürlükte olan iç kontrol standartları Avrupa Komisyonu tarafından belirlenmiştir.

“Uluslararası Sayıştaylar Birliği” (INTOSAI) dokuz üyeden oluşan komite kurarak iç kontrol standartlarını hazırlamıştır. Yoğun çalışmalar neticesinde COSO modeli baz alınarak INTOSAI Yönetim Kurulu tarafından 1991 yılında Washington’daki toplantıda iç kontrol standartları kabul edilmiştir. Bu taslakta, INTOSAI üyelerinin görüş ve önerileri alınıp standartlar hazırlanmıştır. 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” yayımlanmıştır (Saltık 2007:69).

1.1.3 İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Özellikleri

Kurumsal yönetim, hedeflerine kontrole dayalı bir organizasyon yapısıyla elde edilebilir. Bu amaçlara ulaşmak amacıyla üst yönetim, uygun bir organizasyonel raporlama ve planlama sistemi, görevlerin, yetkilerin ve sorumlulukların doğru bir şekilde tanımlanması, uygun sayıda ve personel kalitesinin mevcudiyeti ve uygun iş ve metodolojilerin uygulanmasını sağlayabilmektedir. Tüm bu uygulamalar iç kontrol sistemini oluşturmaktadır (Uzay, 1999:15).

Kurumsal yönetim, kontrol unsurlarını ve iç kontrol yapısının öğelerini seçmektedirler. Mesela COSO, kontrol ortamı kriterlerinin yanı sıra danışmanlar ve danışmanların varlığını baz almaktadır. Her kontrol amacı farklı kontrol yöntemleri uygulanarak yerine getirilebilir. Denetçilerin asıl görevleri iç kontrol politikaları ve prosedürlerin hazırlanması ile ilgilenmeleridir (Graham, 2015:112).

Yönetim, örgütü yönetmek için yönetim işlevleri ve hedefleri doğrultusunda bazı sistemler kullanır. Bu sistemler vesilesiyle şirket büyüklüğü ne olursa olsun, yönetim yetkisini kaybetmemektedir. İç kontrol sistemi, bu sistemlerden birisi olup, aynı zamanda uygulanacak kararların üst yönetimince kullanılan bir prensip, yöntem ve önlem sistemidir (Kaval, 2015:121-22).

Mutlak bir yönetimin oluşabilmesi için iç kontrol düzgün bir şekilde anlaşılmalı, kurulmalı ve etkin bir şekilde uygulanmalıdır. İç kontrol, bir kuruluşun örgütsel hedeflerine ulaşmak için karşılaştığı değişikliklere sürekli olarak adapte olan dinamik ve tamamlayıcı bir süreç olarak önemli bir rol oynar. Bu nedenle doğru tanımlama, sağlam organizasyon ve iç kontrolün etkili bir şekilde uygulanması tamamlayıcı olmak zorundadır (Akyel, 2010:88).

İç kontrol, bir şirketteki değişimlere sürekli olarak adapte olan hareketli ve ikame edici bir prostestir. Her seviyedeki personel ve yönetim bu sürece dahil olmalı ve risklerin kuruluşun misyonunu ve genel hedeflerini karşıladığına dair makul güvence sağlamalıdır. İç kontrol, münferit bir durum veya vakıa değil, bir kurumun faaliyetlerini besleyen bir eylemler zinciridir. Bu önlemler bir kuruluşun faaliyetleri sırasındaki sürekliliğe dayanmaktadır (Harrington, 2004:65-66).

İç kontrol sistemi, kuruluşun faaliyetleriyle yakından bağlantılıdır ve kuruluşun altyapısına entegre edilmesi ve kuruluşunun ayrılmaz bir parçası olması halinde çok etkilidir. İç kontrol organizasyona entegre edilmiş ve temel yönetim proseslerinin (planlama, uygulama ve izleme gibi) bir aparatı durumuna gelerek, bu süreçleri tamamlar (INTOSAI, 2006:11).

Etkili iç kontrol sisteminin durumu, planlama ilkeleri ve yasal/düzenleyici gerekliliklere uyması ve amaçlara ulaşılması ve de güvenilir finansal raporlamanın sağlanması mümkün olduğunda büyük önem taşır. Bu, dış denetimin planlanmasını, kapsamlı denetim çalışmasını, yapılacak testlerin kalitesini, miktarın belirlenmesini vb. içermektedir. Müşteri odaklı iç kontrol, genel kabul görmüş teknik personelin

bağlantı noktasında olmak için çok uluslu uluslararası standartlara ve düzenlemelere tabidir.

İç kontrol, bir seri faaliyeti yürütmek amacıyla istifade edilen bir araç olup, bu hedeflere iyi bir şekilde ulaşamadığından, iç kontrol sistemli olarak bir aktiviteye de işaret eder. Bu sebeple, kaynaklarda iç kontrol umumiyetle iç kontrol sistemi şeklinde adlandırılır.

İç kontrolün özelliklerine üç başlık altında aşağıdaki tabloda yer verilmiş olup, aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

Tablo 1.1: İç kontrolün özellikleri (Özeren, 2002).

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. Süreklilik: İç kontrol münferit bir işlev değildir, bir işletmenin tüm faaliyetlerinde süreklilik temelinde inkişaf ettirilen bir seri faaliyettir. İç kontrol, işletmenin değişik bir sisteminden ziyade yönetim faaliyetlerine yardımcı olarak kabullenilmesidir. Netice itibariyle, iç kontrol yardımcı bir alt yönetim denetimidir.2. İnsan Faktörü: İç kontrol sistemini canlandıran insan faktörüdür. Yönetim hedeflerini belirleyip, uygularken sonuçları izleyerek ve değerlendirerek, organizasyondaki personel, bu hedeflerin gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynar.3. Makul Güvence: Her ne şekilde başarılı olursa olsun iç kontrol, işletmelerin hedeflerinin gerçekleştirilmesinde tam bir güvence temin etmez. Tüm amaçların gerçekleştirilmesinde, denetim faaliyeti veya yönetim iradesi haricindeki faktörler belirlenebilir. Yanlış ve eksik kararlar, insani hatalar, gizli yapılan anlaşmalar, hedeflerin gerçekleştirilmesini etkileyebilir. Bu şekilde, iç kontrol mutlak güvence yerine makul güvence sağlar. |
|--|

1.1.4 İç Kontrol Sisteminin Kapsadığı Amaçlar ve Sorumluluklar

Şirket tarafından belirlenen amaçlara ulaşma derecesi, işletmenin faaliyetlerini sürdürme başarısı olarak isimlendirilebilir. Bu amaçlara ulaşmayı mümkün kılacak tüm işletme politikaları ve prosedürler zincirine kontroller, bunların oluşturduğu ve bütünlük arz eden yapıya ise iç kontrol sistemi denir (Bozkurt, 1995:122). İç kontrol sistemini işletme bünyesinde kurmak isteyen örgüt sahiplerinin öncelikli olarak yapması gereken, örgütün muhasebe ve mali risklerini belirlemektir. Sonrasında bu riskleri en düşük seviyeye çekmek için gerekli olan politika ve prosedürleri belirleyip, örgütte çalışan personelin örgüt yönetimince belirlenen uyulması gereken bu politika ve prosedürler hakkında bilgilendirilmesi sağlanmalıdır. İşletmenin iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesinde çeşitli amaçlar güdülür.

Dahası iç kontrol sisteminin hususi hedefleri de söz konusudur. Bunlara aşağıdaki tabloda özetle yer verilmiştir.

Tablo 1.2: İç kontrol sisteminin özel amaçları. (Bozkurt, 1995:122)

| | |
|--------------------------|---|
| Yetkilendirme | İşletmede işlemlerin belirlenen yetkiler dahilinde ve yetkili kişiler vasıtasıyla yapılmasını temin etmek |
| Gerçeklik | Gerçek işlemlerin kaydedilmesi ve kaydı |
| Kayıtsal doğruluk | İşlemlerin tutar bakımından doğru kaydedilmesi |
| Sınıflandırma | İşlemlerin gerçek hesaplara kaydı ve tablolarda doğru gruplarda gösterimi |
| Zamanlılık | İşlemlerin realize olduğu periyotta kaydı |

İç kontrol sisteminin firmalar açısından çok çeşitli genel amaçları ve faydaları bulunmaktadır. Bunlar özetle; Aktifteki işletme varlıklarının korunması, şeffaflık, hesap verebilirlik, sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, güvenilir, tam ve doğru finansal raporlama, faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin temini, faaliyetlerin işletme politikalarıyla uyumunun sağlanması, yasal düzenlemelere uyum, bağımsız denetimin güvenilirliğinin ve kalitesinin artması, yönetim kontrolü, muhasebe kontrolü ve yönetimin hedeflere ulaşma başarısıdır.

Tablo 1.3: İç kontrol sisteminin amaçları (Kepekçi, 2004:23-26).

| |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. İşletmenin Aktifindeki Sahip Olunan Varlıkların Korunması2. Finansal Bilgilerin ve Raporlamaların Doğruluk ve Güvenilirliğinin Temini3. İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini/verimliliği artırma4. Faaliyetlerin işletme Politikalarıyla ve yasal düzenlemelerle Uyumunu sağlama5. Yönetim Kontrolü6. Muhasebe Kontrolü |
|--|

İç kontrolde hedef ve amaçlar çok önemlidir. Denetim ve amaç fonksiyonu arasında çok yakın bir bağlantı vardır. Amaç olmaksızın denetimden bahsedilemez. Başka bir ifadeyle amaç tespit edildikten sonra bu hedefe ulaşmak maksadıyla lüzumlu görülen faaliyet ve politikaların tespiti gerekecektir. Denetim işte tam da bu

merhalede, prosedür ve politikaların hedefi realize etmeye hangi ölçüde uygun olup olmadıklarını, yani bunların tesirlerini ölçecek bir işlev görecektir.

Hedeflere ulaşılabilmesi amacıyla iç kontrol sistemine lüzum olmadığı genel bir kanı olarak ileri sürülen bir görüştür. Bu görüşe göre işletmeler, faaliyetlerini iç kontrol olmaksızın da sürdürebilirler. Ancak, faaliyetlerin etkinliğini artıran bir unsur olarak düşünülmesi gerekli olan iç kontrol, bu konuda önemli bir güvencedir (Cangemi ve Singleton:75).

1.1.4.1 İşletme Aktifinde bulunan ve sahip olunan varlıkları korumak ve kayıplarını önlemek

İç kontrol sisteminin amaçlarından birincisi, işletmenin aktifindeki sahip olunan varlıklar ile işletme muhasebe sisteminde yer alan kayıtlar, amaç dışında kullanılabilir. Ya da bu tür aktiflere istekli veya istek dışı zarar verme durumuyla karşılaşılabilir. Ayrıca, işletme aktiflerinin israf, tahrip, hatalı kullanım, çalınma ve kaybolma vb durumu söz konusu olabilir. Yönetim bu risklere karşı varlıkların korunmasına yönelik gerekli önlemleri almalıdır. İyi çalışan, işletme bünyesinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması, varlıkların korunması açısından önemli bir teminat oluşturur. İç kontrol; kontrol faaliyetleriyle operasyonların etkinliğini ve verimliliğini arttırırken, öte yandan varlıkların da korunmasına katkı sağlar. İşletme büyüdükçe varlıklarını korumak daha da zorlaşmaktadır (Erkan 2008:72).

Etkin bir iç kontrol sistemine ilaveten işletme kültürü, yönetim felsefesi iç kontrol kültürü, tutum ve davranış, çalışma ve organizasyon ve yönetim tarzı gibi hususlar da varlıkların korunmasında önemli rol oynar. Yetkinlikler, doğruluk, dürüstlük dahil etik ilkeler, yetki ve sorumlulukların dağıtımı, görevler ayrılığı gibi hususlar varlıklarının korunmasına katkı sağlar. Bir iç kontrol faaliyeti olarak görevler ayrılığı varlıkların fiziken korunması ile kaydının farklı çalışanlarda olması anlamına gelir. Dolayısıyla aynı çalışanın bir işlemdeki yetki (izin verme), kaydını yapma ve fiziki koruma gibi görevlerin üçünü birden tek başına yerine getirmemesi gerekir (Günel 2010:13).

1.1.4.2 Muhasebe verileri ve finansal raporlamaların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak

İç kontrol yapısının amaçlarından biri de muhasebe verileri ile finansal raporlamaların doğru ve güvenilir bir biçimde elde edilmesini sağlamaktır. Yönetim tarafından örgütle ilgili alınacak kararlarda muhasebe verileri oldukça önemlidir. Çünkü örgüt yönetimi buradaki verilere bakıp örgütün durumu hakkında analiz yaparak örgütle ilgili kararlar verirler. Bu nedenle muhasebe verilerinin ve finansal raporlamaların güvenilir ve doğru olması şarttır. Aksi takdirde dataların doğruluk ve güvenilirliği sağlanmadığı takdirde, şirket hissedarları, yöneticiler vb. dahil işletmeye ilişkin bilgi kullanıcılarınca yanlış kararlar verilebilir ve istenmeyen sonuçlar doğar (Güredin 2014:320).

Sihhatli karar vermenin yolu güvenilir ve doğru bilgilerden yararlanmakla yakın ilişkilidir. Türlü sebeplerle mali ve muhasebe bilgilerinin doğru olmama ve gerçeği yansıtmama ihtimali mevcuttur. Yönetim raporları ve finansal raporlamaların düzenlenmesinde muhasebe bilgileri esas alınır. İşletme yönetiminde doğru ve güvenilir bilgilerin temini, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesini mümkün kılar. İç kontrol sistemi ile iç kontrole ilişkin politika ve prosedürler, finansal bilgi ve raporlamaların doğru ve güvenilir olmasına dolayısıyla faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin artmasına katkı sağlar.

Yanlış bilgilere dayalı hatalı karar alma tehlikesini azaltmak ve doğru, güvenilir bilgi ve raporlama temini için şirketlerde iç kontrol sistemi ihdas edilerek, etkili çalışıyor olması gerekir. İç kontrol sisteminin olmadığı durumlarda, ortaya çıkacak olumsuz sonuçların giderilmesi işletme maliyetlerini arttıracaktır. Etkili bir iç kontrol sistemi, hataların ve risk doğurması muhtemel hususların önceden saptanıp önlem alınmasını, etkinlik ve verimliliğin artmasını ve katlanılacak ilave maliyetlerin ortadan kalkmasını veya azalmasını sağlayacaktır.

1.1.4.3 İşletme faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak

Yönetimlerin esas amaçlarından bir tanesi, şirket faaliyetlerinin etkili bir şekilde sürdürebilirliği sağlayabilmektir. Bir örgüt faaliyetlerinde ne kadar etkinse o ölçüde belirlediği amaç ve hedeflere ulaşabilir. Meydana getirilen iç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkinliğini en üst düzeye çıkartmayı hedeflemektedir (Kepekçi 2004:74).

İşletme iç kontrol sistemi, faaliyetlerde oluşabilecek gereksiz tekrarları, kaynakların kullanılmasındaki verimsizliği, maliyetlerdeki gereksiz artışı, gecikmeleri bertaraf edici rol oynar. Bu nedenle, faaliyetlerin verimliliğini ve politikalara uygunluğunu ölçmek için çeşitli araçların geliştirilmesi gerekir. Bir şirketin ilk başta tayin ettiği hedef ve amaçlarını elde etme derecesi, onun işleyişindeki etkinliğini göstermektedir. Uygulamada işletme yönetimleri tarafından faaliyetlerin verimliliğinin ölçümü için geliştirilen araçlardan bazıları, farklı konulara ilişkin bütçeler, çeşitli kural ve prensiplerdir. Bu tür araçların oluşturulamaması durumunda, işletme yönetiminde ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinde zaafiyet doğacaktır.

1.1.4.4 Yönetim politikalarına ve düzenlemelere uyum ve bağlılığı sağlama

Şirket faaliyetlerinin planlara ve yasal düzenlemelere, yönetim politikalarına, uygunluğunu sağlayacak denetim usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden, yönetim sorumludur. Kanunlara uygunluğunu temin etmek ve işletmenin hedeflerini kanunların sınırları dahilinde realize etmek maksadıyla işletme yönetimi, çeşitli yönetim politikaları kabul ederler.

İşletme yönetimi kabul ettiği prosedür, politika ve kuralları, sürekli olarak uyulmak üzere personeline duyurur ve uygulamada bu politikalara bağlılık istenir. Fakat çalışanlar tarafından bu kurallara hangi seviyede uyulduğu saptanamamaktadır. İç kontrol sistemi, çalışanları, yönetim politikalarına ve kurallara zorunlu biçimde uymaya yöneltmektedir (Kepekçi, 2004:74). Çalışanlarca bu kurallara ne derece uyulduğunun tespiti ya da uyma derecesini arttırmada iç kontrol sistemi önemli görev üstlenir. Bir şirketin başta tayin ettiği hedef ve amaçlarına varma derecesi, onun faaliyetlerindeki etkinliğini işaret etmektedir. İşletme faaliyetlerindeki verimliliğin artırılması ve faaliyetler ile bütçe ve yönetim politikaları arasındaki uyumun sağlanabilmesini teminen, işletmede iç kontrol sistemi hayati rol oynar.

1.1.4.5 Yönetimsel kontroller

İç kontrol sisteminin bir çeşidi olan yönetimsel kontrollerde ticari faaliyetlerin etkinliğini arttırmak ve yönetim politikalarının sadakatini korumak için finansal faaliyetlerle yakından ilgili ve yakın ilişkileri olan organizel planının yanı sıra tüm yöntemleri ve prosedürleri içerir (Gürbüz, 2019:46).

Yönetimsel kontroller, çalışanlara yönetim alanında iç kontrol sistemlerinin kullanımının özendirilmesi ve mevcut verimliliğin iyileştirilmesini hedef alan bir tür iç kontroldür. Yönetimin iç kontrol sisteminin başlangıcı olarak sistemin tüm personellere net olarak anlatılıp kabul ettirilmesi aşamasında sorumluluk almasının gerekliliğinden bahsedilmiştir. Şirket faaliyetleri etkinliğinin ve yönetim politikalarına bağlılığının artırılması hedefleri ile yakın bağı mevcut olan ancak mali kayıtlar ile doğrudan ilgisi bulunmayan bütün prosedür ve metotlar, organizasyon planını kapsamaktadır (Özen, 2010:42).

Yönetim politikasına intibakı teşvik eden ve faaliyetlerin randımanını yükseltmeyi hedefleyen iç kontrol, yönetim kontrolü olarak da adlandırılır. Yönetim kontrolünde yönetimce saptanan politikalarla faaliyetlerin uyumlu olup olmadığı, faaliyetlerin etkin olarak yürütülüp yürütülmediği gibi hususlar kapsanır. Yönetim kontrolleri tipik olarak faaliyet raporları, istatistiksel analiz, bütçe uygulama sonuçları, zaman ve hareket araştırması, kalite kontrolleri, karşılaştırmalar, çalışanların eğitim programları, başarı raporları, yönetim bilgi sistemleri ve raporlama sistemleri gibi kontrolleri içerir. İç kontrol, muhasebe kontrolünün kurulmasında başlangıç noktasıdır (Demir, Aydemir ve Kaygusuzoğlu, 2008:25).

İşletmelerin büyümesi ve karmaşık hale gelmesi, iç kontrolün önemini artırmaktadır. İşletme yönetimi, genel olarak faaliyetlerin detay bazda doğrudan içinde olma imkanları yoktur. Ancak, işletme faaliyetlerinin yönetimin belirlediği rota doğrultusunda cereyan edip etmediğinin sorumluluğu kendilerinde olup, bu hususların yönetimce kontrol edilmesi önemlidir.

1.1.4.6 Muhasebe kontrolleri

Muhasebe kontrolü de iç kontrol sisteminin amaçları arasında yer alır. Muhasebe kontrolünde, işletme aktifine kayıtlı varlıkların muhafazası, işletme muhasebe sisteminde yer alan finansal kayıtlar, kayıtların doğru, güvenilirliğinin tespitine ilişkin uygulama ve yöntemler ile işletmeye ait organizasyon planı kapsam dahilinde tutulur. Muhasebe kontrolünde, işlemlerin yönetimin yetki limitleri dahilinde, tanınan yetkilere uygun yapılıp yapılmadığı, muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda yapılıp yapılmadığı gibi hususlar amaçlanır.

Dolayısıyla muhasebe kontrolleri, umumiyetle yetki verme ve onaylama, kayıt altında bulundurma, muhasebe raporlarını hazırlama ve varlıkların korunmasına ilişkin

varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller gibi görevlerin yapılmasını sağlamak için yapılan iç kontrol çalışmalarını içerir. Muhasebe kontrolü, muhasebe bilgi kayıtlarının güvenilirliğini ve organizasyon planını, örgütün varlıklarının korunmasıyla alakalı bilgi kayıtları ve kontrolleri kapsayarak aşağıdaki şekilde tasarlanır (Güredin, 2014:317);

1. Mali işlemler örgüt yönetiminin yetki ve sorumluluklarına uygun bir şekilde yürütülmelidir.
2. İşlemleri muhasebe kayıtlarına yansıtırken, finansal tabloların çoğunluk tarafından onaylanmış, muhasebe prensiplerine ve varlıkların üstündeki sorumluluğun devamlılığı her zaman sağlanabilmelidir.
3. Varlıklar üzerinde fiziki temas kurma yalnızca yetkili kişilerce gerçekleştirilmelidir.
4. Belirli periyotlarda varlıklar ile defter kayıtları karşılaştırılarak çıkabilecek farkların nedenleri araştırılmalı, eyleme geçilmelidir.

Finansal verilerin doğruluğunun teyit edilmesi bilgilerin korunması organizasyon planını içeren ve belirtilen hususlarla genel olarak güvence sağlanması adına kurulan sistemdir. Muhasebe alanı için verilerin güvenliğinin sağlanıp doğruluğunun teyit edilmesi son derece önemlidir. Çalışanların yoğun verilerle uğraştığı bir alan olduğu düşünülürse iç kontrol sistemi ciddi katkılar sağlamaktadır (Özen, 2010:17).

Muhasebe kontrolleri, örgüt varlıklarını hata, sahtekârlık veya hırsızlık gibi hatalara karşı korumak ve zamanında ve doğru bir şekilde kurulmuş finansal tabloları veya sistemleri düzenlemek için uygulanır. Şirkette oluşturulan belgelerle her bir çalışanın sorumluluğu altındaki varlıklar kolayca belirlenebilir, yanlış veya hatalı işlem yapan kişi tespit edilebilir ve tüm bilgiler zaman içinde şirkete aktarılırsa bile, bu sistem tarafından da tespit edilebilir (Kaval, 2015:89-90).

Ayrıca, kaydi-fiziki envanter mutabakatı yapılarak, muhasebe kayıtlarıyla işletmede fiilen bulunan fiziki varlıklar arasındaki farkların saptanması, işletme varlıklarının üzerinde, sadece yönetimin yetkileri paralelinde tasarruf hakkını kullanmalarının temini de muhasebe kontrolünün amaçları arasında yer alır. Finansal tabloların çoğunlukça uygun görülmüş muhasebe standartlarına göre tanzim edilmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda bağımsız denetimdeki amaçlardan birisi de

işletme yönetimince oluşturulan finansal tabloların çoğunlukça kabul edilen muhasebe prensiplerine münasip olup olmadığının tespit edilmesidir.

Dolayısıyla gerek yönetim gerekse bağımsız denetçi ve iç denetçiler iç kontrol sistemini incelerken, İKS'nin mali tabloların doğru ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik olumlu ya da olumsuz etki yapıp yapmadığı üzerinde durur. Bu bakımdan dış denetçi sadece iç kontrolün finansal tablolar üzerindeki yarattığı tesirle ilgilidir.

Ancak denetçi, mali kayıt sistemi üzerinde önemli etkide bulunan yönetim kontrolleri olduğuna kanaat getirirse yönetim kontrollerini de kullanır. Örneğin belli hususlara yönelik olarak tutulan istatistiksel profiller, denetçinin uygulayacağı kontrollere ışık tutar. İşletmede faaliyetlerin kontrolüne yönelik iç kontrol sistemi, muhasebe sistem ve muhasebe politika ve uygulamalarıyla uyum içinde olmalıdır.

1.1.5 Genel İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları

İç kontrol sisteminin oluşturan çeşitli unsurlar söz konusudur (Arens ve Loebecke, 1991:283-319).

Tablo 1.4: Genel iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar (Arens ve Loebecke, 1991:297).

| Kontrol Çevresi | Muhasebe Sistemi | Kontrol Yöntemleri |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">- Yönetimin düşüncesi ve yaklaşımı- İşletmenin organizasyonun yapısı-Yönetim kurulunun ve denetim komitesinin İşlevi- Yetkilerin ve sorumlulukların dağılımı- Yönetimin kontrol Yöntemleri- İç denetim işlevi ve iç denetim sistemi-İşletmenin Çalışanlarına yönelik politikaları, prosedürleri, personel yapısı ve durumu- Dış etkenler | <ul style="list-style-type: none">- İşletmenin muhasebe sistemi ve yapısı- Kayıt altına alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı-İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,-Gerçekleşen işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığı-İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirmediği,-İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,-İşlemlerin vaktinde kayıt altına alınıp alınmadığı,-İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı. <p style="text-align: center;"><i>Muhasebe Sisteminde Bulunması Gereken Unsurlar</i></p> <ul style="list-style-type: none">-İşletme faaliyetlerine uygun bir şekilde oluşturulan hesap planı,-Hesapların işleyişini yeterli bir biçimde açıklayan muhasebe yönetmeliği,-Etkili bir Bütçe sistemi,-Faaliyetlere uygun olarak tanzim edilmiş maliyet muhasebesi sistemi,- Hareketleri denetim altında tutan belge akış düzeni. | <ul style="list-style-type: none">- Görevlerin ayrılığı prensibi- İşlem ve faaliyetlere ilişkin uygun yetkilendirme-Doküman ve kayıtların uygunluğu- Varlıklar ve kayıtlara üzerinde fiziki kontrol- Performansa yönelik bağımsız kontroller |

1.1.5.1 Organizasyon yapısı

Bir işletmenin var olabilmesi için gereken unsurlardan birisi işletmenin bir organizasyon yapısının olmasıdır. İşletme organizasyonunun yapısı, faaliyetlerinin sürdürülebilmesi ve kontrol edilebilmesi amacıyla genel bir çerçeve ve bir iskelet yapı

oluşturur. Düzenli bir organizasyon yapısına sahip olmayan işletmelerde, etkili ve sürdürülebilir bir iç kontrol sistemi kurulabilmesi için planlama, şirketteki faaliyetler, yürütme, organizasyon yapısı ve kontrol etme de destek olmaktadır. Şirketin büyüklüğü ile orantısal olarak, önemli çalışma sahalarının tespit edilmesi, sorumluluk ve yetkilerin ortaya konulması, biçimsel açısından ilişkilerin tesis edilmesi bu evrede yapılması gerekenlerdendir. Etkili bir iç kontrol sistemine ve niteliği yüksek bir organizasyon yapısına haiz işletmelerde, kuvvetler ayrılığı prensibi sağlıklı bir şekilde uygulamada yerini bulur. Etkin bir organizasyon yapısı, imalat, muhasebe teslim alma, satın alma, satış ve iç denetim işlevlerinin birbirinden ayrı ve bağımsız birimlerce yürütülmesini gerekli kılar.

Etkili bir iç kontrol sistemi ve uygun bir organizasyon yapısındaki önemli hususlardan diğeri bir başkası da hiçbir bölüm ve bireysel kimselerin, herhangi bir karşılıklı çapraz kontrol olmaksızın, bir işin baştan sona bütün aşamalarında tek başına yürütme görevini üstlenmemeleri gereğidir. Yerine getirdikleri fonksiyon ve mahiyet itibarıyla farklılık arz eden tüm birimlerin birbirinden ayrı ve birbirinden bağımsız olmaları son derece önemli bir husustur. Her birimin görev, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş olmalıdır (Koçel, 1982:37).

Görev, yetki, sorumluluk ve yetki devrine ilişkin hususlar açık ve net olarak ortaya konmalı, ayrıca örgüt şeması ve ilgili birim yönetmelik ve prosedürlerinde açıkça hüküm altına alınmalıdır. Yetkilerin ve sorumlulukların iş paylaşımı temelinde dağıtımıyla farklı varlıklarını, nakit işlemlerin yönetimini ve muhasebe işlemlerini yürütenler, birbirlerinden ayrılmış olur. İş paylaşımı yöntemiyle bir kişinin eş zamanlı hem muhasebe belgelerinde hem de belgelerden oluşturulan kayıtlarda değişimler yaparak, hileli işlemlere müracaat etmesinin önüne geçilmiş olur.

İşlemler arttıkça ve işlemler daha fazla kompleks vaziyete geldikçe işletme yapısının belgelendirilmesi faydalı neticeler verir. Örgüt yapısının belgelendirilmesi yararlı sonuçlar verir. İşletme yapısının belgelendirilmesinde faydalanılan organizasyon şemaları, iş tarifleri, şirket politikasını içeren yönerge, tamim, talimat ile benzeri belgeler ve raporlar bu amacın gerçekleştirilmesine yönelik değerlendirilir.

1.1.5.2 Personel durumu

Bir firmanın muvaffakiyeti, genellikle çalışanın niteliğine bağlıdır. Bu sebeple çalışanların kafi derecede iş bilgisine ve doğruluğa haiz olması, uygun bir iç kontrol

sistemi için fevkalade mühimdir. Aksi durumda, hesap verebilme sorumluluğunu ifa etmek için oluşturulmuş olan iç kontrol sisteminin etkinliğinden bahsedilemez. Zira, sistemi oluşturmada ve güvenilebilir raporların hazırlanmasında kifayetsiz kalınmaktadır. Bilhassa muhasebe departmanlarında çalıştırılacak personellerde ahlaki vasıflar, bahis konusu mesleki bilgilerden de daha önce gelmektedir. Bu vesileyle işin icap ettiği vasıflara haiz, vazifesini itina ile yerine getiren şirket amaçlarına ve kurallarına riayet eden bir çalışanın yapısı, etkili bir iç kontrol sistemi çerçevesinde büyük ehemmiyete haizdir (Salato ve Ghetz, 1974:26).

Yukarıda bahse konu vasıftaki çalışanın işyerinde çalıştırılması esnasında şirket yönetimi, her çeşit tesirden uzak kararlar alarak, çalışan işçilerin kifayet, ihtisas ve doğruluğu hususlarında, başarı değerlendirme, terfi, ücret, işe alma ve eğitim hususlarında uygun politikalar tatbik etmelidir.

Kontrol sistemi açısından, personellere şirkette hizmet içi eğitim vererek yapacağı işe göre yetiştirilmeleri önemlidir. Hizmet içi eğitim ile farklı vazifeleri yapabilecek, vasıflı personel yetiştirecek uygulamaların da iç kontrol sisteminin aktivitesinin tesis edilmesini dikkate alınması, ehemmiyet arz eden bir husustur.

1.1.5.3 Muhasebe sistemi

Etkili bir iç kontrol sisteminin kaçınılmaz bir ögesi, uygun bir muhasebe sisteminin mevcudiyetidir. Etkin bir muhasebe sistemi, kaydetme, sınıflama, özetleme, analiz, yorum ve raporlama fonksiyonuyla, hata, usulsüzlük, düzensizlik ve yolsuzlukları önlemede iç kontrol sistemi içinde önemli bir rol oynar (Bozkurt, 1995:125). Oldukça iyi tanzim edilmiş bir muhasebe sistemi, iç kontrolün etkin bir şekilde realize edilmesinde mühim bir ayardır. İşletmedeki belgelerin ve kayıtlamaların düzensiz, yasal defterlerin amaca uygun tutulmaması, sonradan yapılacak denetim ve kontrolleri zorlaştıracığından hileli ve hatalı işlemlere kolay bir şekilde neden olur. (Kepekçi, 2004:31). Şirketlerde muhasebe işlemleri vesilesiyle türlü hileli, hatalı ve düzensiz işlemler tesis edilebilmektedir. İç kontrol yapısının bünyesinde muhtemelen düzensizlik ve hatalara ket vurabilmek amacıyla etkin ve muntazam bir muhasebe sistemi meydana getirilmelidir. Bu anlamda ortaya koyduğu etkin bir iç kontrol yapısının, bazı hedefleri mevcuttur: (Bozkurt, 1995:125-126).

1. Kayıt altına alınan işlemlerin gerçekte varlığının olup olmadığı,
2. Verilmiş olan yetkiye dayanılarak, İşlemlerin yapılıp yapılmadığı,

3. Realize edilen işlemlerin kayıtlarının alınıp alınmadığı,
4. Münasip bir şekilde işlemlerin değerlendirilip değerlendirilmediği,
5. Doğru hesaplara işlemlerin kayıt edilip kayıt edilmediği,
6. Zamanında işlemlerin kaydedilip edilmediği,
7. Tablo ve raporlamalara işlemlerin kurallara uygun şekilde aktarılıp aktarılmadığı,

İç kontrol yapısı içinde meydana getirilmiş bir muhasebe sisteminin, yukarıda bahis konusu öğelere uygun cevap vermesi gereklidir. Bilhassa muhasebe iç kontrol-lerinin muvaffakiyeti, muhasebe sisteminin gerektirdiği bir şekilde tanzim edilip, işletilmesiyle temin edilmektedir. Muhasebe sisteminde bu başarının sağlanabilmesi için aşağıda sıralanan öğelerin yer alması gerekmektedir.

1. Uygun bir biçimde işletme faaliyetlerinin oluşturulmuş hesap planı,
2. Yeterli bir biçimde hesapların işleyişini açıklayan muhasebe yönetmeliği,
3. Etkin bir bütçeleme sistemi,
4. Faaliyetlere uygun tanzim edilmiş maliyet muhasebesi sistemi,
5. Hareketleri denetim altında tutan belge akış düzeni.

Düzenli bir iç kontrol için, tüm kayıtların bilgi ve belgeye dayandırılarak ve belgelerin bağlantılı tüm verileri içermesi, departmanlar arasında hareket ederek, lüzumlu personellerce onaylanması önemlidir. Bununla beraber hesap planları, kayıt altına alınacak işlemlerin münasip bir biçimde tasnifini sağlayan ve hesaplara dahil olacak öğelerin vasfını niteleyen net verileri içermelidir (Kepekçi, 2004:31). Muhasebe departmanı çalışanlarına, işletmenin muhasebe yönetmeliği, muhasebe sisteminin tanıtılması, hesap planının açıklanması konularında bilgi verilmelidir.

Bu ihtiyacın realize edilmesinde faydalanılacak başka bir kaynak da muhasebe el kitabıdır. Hesap planlarına bağlı olarak meydana getirilecek muhasebe el kitabı, sistemden umut edilen faydanın ve işlevlerin etkili bir şekilde realize edilmesine hizmet eder.

1.1.5.4 Bütçe sistemi

İç kontrol sisteminin kuruluşunda önemli katkıyı bütçeler verir. Bütçe sistemi, yöneticilerin işletmeye uygun olmayan gelişigüzel karar almak ve/veya vermekten men eden, hedefleri gerçekleştirmek amacıyla düşünmeye yönlendiren sistemdir.

Hataları ve sebeplerini ortaya koyan bütçeler gelecek ile alakalı kararların alınmasına yardım ederler.

Başarı ölçmeye, motivasyon fonksiyonlarının yürütülmesine, koordinasyon, kontrol ve planlamaya, yine bütçeler yardımcı olur. Denetimin amacı, yöneticilerin istedikleri neticelerin şirket vasıtasıyla gerçekleştirilip, realize edip edemeyeceğinin net bir biçimde tespit edilmesidir.

Bütçe hedefleri ile fiilen oluşan neticeler arasındaki uyumsuzlukların sebepleri yönetim aracılığıyla incelenmelidir. Uygun olmayan değişikliklerin sebepleri iç kontrol sisteminin etkili olup olmadığını gösterebilir. Bu yöntem ile yönetim, iç kontrol sisteminin daha etkili bir çerçeveye lüzumu halinde tüm tedbirleri alır.

1.1.5.5 İşletme politika ve uygulamaları

İşletme uygulama ve politikaları, uygun bir iç kontrol sisteminin kurulmasında büyük ehemmiyete sahiptir. İç kontrol sistemi her ne şekilde mükemmel planlansa dahi sistemin yönetimi kişiler ile muteberdir. Bu sebeple sistemi işletecek çalışanlara uygun politikaların tespit edilmesi gerekmektedir (Güredin, 2014:178). İşletme politikası ve uygulamalarına misalen, çalışan personellerin üçüncü şahıslara verebilecekleri ziyanlara istinaden disiplin yönetmeliği, kasa tazminatı ödenmesi, mali mesuliyet, personel ve sicil yönetmeliği gibi politika ve uygulamalar sayılabilir.

1.1.6 İç Kontrol- İç Denetim İlişkisi ve İç Kontrol Sisteminin İç Denetimden Farkı

Çoğu zaman iç kontrol ile iç denetimin gündelik yaşantımızdaki konuşmalarımızda yanlış ve/veya eksik bir biçimde eş değer manada kullanılmakta olduğuna şahit olmaktadır. Ancak, işletmelerin tespit ettikleri amaç ve hedeflere etkili bir biçimde varmalarını ve bu hedeflere varılacağına kafi derecede itimat hissedilmesini temin edici vasıflara sahip olarak meydana getirilen metot ve yöntemlerin tümü iç kontrol sistemi olarak adlandırılmasına rağmen bundan daha değişik olarak işletme içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olan iç denetim; esasında iç kontrol sistemini meydana getiren kontrol öğelerinin yetkinliğini ve tesirini araştırmak değerlendirmek ve incelemek şeklinde vazife yapan bir kontrol elemanıdır (Blackstone ve William, 1994:20).

İç denetim, bir biçimde iç kontrol sisteminin temel hedeflerine vasıl olup olmadığı konusunda şirket yöneticilerine malumat vererek, isabetli karar vermelerini ve iç kontrol sisteminin ıslahına yardım eder. Aynı zamanda, şirketteki iç kontrol sisteminin gözardı ettiği, kaçırdığı hata, usulsüzlük ve hilelerin tespitinde ve bertaraf edilmesinde etkili olan bir vasıtaadır.

Şirketlerin amaçlarına ulaşmasında istifade edilen proses ve iş akışları içerisinde konulan, şahıslardan etkilenen bir vasıtaadır iç kontrol.

İç kontrol sistemi hatalarının meydana çıkması ve engellenmesi açısından %100 bir güvence sağlamaz (Korkmaz, 2007:8).

Yeterli seviyede kredibilite sağlar. Bu vasfıyla iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğu altındadır. Tesirini ve yeterliliğini tespit edebilmek amacıyla iç denetim uygulamasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple iç kontrol ve iç denetim birbirlerinden değişik yapıda, ancak birbirlerini ikame eden iki farklı tür olarak kabul edilmelidir (Özeren, 2000).

Bu açıklamadan da bahisle, şirketlerin kurumsallaşmasının esaslarından birinin iç kontrol sisteminin mevcudiyeti anlaşılmalıdır. İşletme içi kontrollerin isabetliliğinin niteliği, iç denetim faaliyeti ile ifade edilir. İşletmenin stratejik düşünme ortağı olan iç denetim faaliyeti, önleyici tedbirlerin geliştirilmesinde ve alınmasında rol oynar, doğru işi önermek için süreç odaklı bir yaklaşım benimser (Uzun, 2012).

Tüm bu açıklamalardan sonra iç kontrol sisteminin daha geniş bir anlamı olduğunu ve iç denetimin iç kontrol sistemini belirli bir dereceye kadar değerlendiren bir kontrol elemanı olduğunu söyleyebiliriz.

Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör, kurumsal iç denetim sisteminin varlığıdır. İşletme yöneticisinin faaliyetin iç kontrol sistemine uygunluğunu ölçmek için yeterli zaman harcamaması, kontrol sistemini yönetici adına denetleyecek ve değerlendirecek bir iç denetim kuruluşunun gelişmesine yol açmıştır. İç denetim şu şekilde tanımlanabilir: İç denetim, bir şirketin kurumsal yönetime yardımcı olması için muhasebe, finansal ve diğer faaliyetlerini gözden geçirmek amacıyla kullanılan bağımsız bir inceleme ve değerlendirme sürecidir. Diğer kontrol türlerinin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek için kullanılan bir yönetim kontrolüdür. (Brink 1998:431).

İç denetim fonksiyonu;

1. İşlemlerin doğru bir şekilde işleyip işlemediğini

2. Muhasebe ve kontrol sistemlerini irdeleyerek, kontrol etmek, faaliyetlerin etkinliği ile verimliliğini değerlendirmek ve geliştirmek için araştırma yapmak ve tekliflerde bulunmak
3. Hatanın anında giderilip giderilemeyeceğini anlayabilme
4. Sistemde zayıflıklar olduğunda dzelip düzelmeyeceğini tespit edebilme
5. Sistemin yeni gelişmeye göre yeniden düzenlenip düzenlenmediğini anlayabilme

gibi hedeflerine varmasına yardımcı olur. Yeterli iç denetim işlevi yoksa, muhasebe ve kontrol proseslerinin normal şekilde çalışacağının garantisi olmayacaktır (Bozkurt, 1995:126).

İ denetçiler, iç denetim faaliyetlerine devam ettiklerinde, sadece mali ve muhasebe konularına dikkat etmekle kalmaz, aynı zamanda gerektiğinde diğer ticari faaliyetlerle de ilgilenirler. İç denetim departmanı, en st düzeyde sorumlu ve yürütücü işlevlerden uzak olarak organize edilmiştir, böylece yönetim adına herhangi bir etki olmaksızın çalışabilirler.

İ denetçiler, yönetimden yetki aldıklarından ve yönetime tam bağımlı olduklarından tamamen bağımsız olamazlar. nc taraflar, kurumsal finansal tablolar hakkındaki görüşlerine güvenmemektedir.

İ denetçiler iş yönetimine adanmış ve dış denetçilerin ana hedeflerinden farklı olsalar da çoğu çalışma sahaları aynıdır. Muhasebe bilgilerinin irdelenmesi ile iç kontrol sisteminin irdelenmesi ortak araştırma sahalarıdır. Bu sebeple i denetçiler, dış denetçilere işlerinde ve işbirliklerinde yardımcı olmalıdır. İşbirliği yoluyla dış denetçiler denetlenen şirketi çok kısa sürede daha iyi anlama imkanı bulacaklar. Bu sadece dış denetçilerin işlerini kolaylaştırmakla kalmaz, aynı zamanda zamansal ve parasal tasarruf sağlar.

Dış denetçi şirkette etkili ve güçlü bir i denetim departmanı bulunduğuna kanaat getirirse çalışma kapsamı buna göre azaltılabilir. Dış denetçilerin güvenine etkiyen esas unsurlar şunlardır:

1. İşletmenin iç denetim bölümünün örgütsel şemadaki yeri ve leği,
2. İ denetim bölümünün çalışma kapsamı, sorumlulukları ve yetkileri,
3. İ denetçilerin deneyim seviyesi ve teknik bilgisi
4. İ denetçilerin görevlerini yerine getirirken gösterdikleri itina,

Dış denetçiler çalışmalarında, iç denetçilerinin yaptıkları araştırmalarından istifade edebilirler.

1.1.7 İşletmelerde İç Kontrol Sorumluluğu

İç kontrol sisteminde sorumluluk iki değişik şekilde cereyan eder. Bunlar iç kontrol sisteminin kurulmasına ilişkin sorumluluklar ve iç kontrol sisteminin çalıştırılması, takibi ve irdelenmesinden doğan mesuliyetleridir. Bütün modellerde, iç kontrol sisteminin kurulmasından, tesisinden ve oluşturulmasından sorumlu olarak işletme üst yönetimi gösterilmektedir. Başka bir ifadeyle iç ve dış denetçiler bu hususta mesul değildir. Bu husustaki mesuliyetin sınırlı olarak işletmenin üst yönetimine ait olması, aksi takdirde bağımsızlığına zarar verme korkusuna neden olur. Gerçekten de iç ve dış denetçilerin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında görev almaları halinde bağımsızlık ortadan kalkacaktır. Gerek UDS gerek TDS gerekse çalışmada zikredilen tüm standart ve düzenlemelerde üst yönetimin, iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir.

İç kontrol sisteminin etkin işleyişi ile ilgili sorumluluk ise, önceki kısımlarda yer verilen modeller içinde, yönetimin ve denetim komitesinin yanı sıra önce dış denetçilere sonra da iç denetçilere verilmiştir.

1.1.8 Farklı İç Kontrol Sistemi Modelleri (COSO, eSAC, SysTrust, CobiT,)

Dünyada bu bağlamda iç kontrole ilişkin çeşitli yapılandırmalar oluşturulmuştur. Bunların başında **COSO (Committee of Sponsoring Organizations)** gelmektedir. COSO kapsamındaki örgütler, IIA (Dünya İç Denetçiler Enstitüsü-Institute of Internal Auditors), FEI (Finans Yöneticileri Enstitüsü-Financial Executives Institute), AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü-American Institute of Certified Public Accountants), IMA (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü-Institute of Management Accountants) ve AAA (Amerikan Muhasebe Birliği-American Accounting Association), dır. Diğer ülkelerdeki farklı kontrol yapılandırmalarına ise, İngiltere’de CADBURY, Kanada’da COCO ve Güney Afrika’da KING örnek olarak verilebilir.

COSO’nun yaptığı iç kontrol tarifi ise şöyledir. İç kontrol, şirketin yönetim kurulu veya üst yönetimi tarafından kurulan ve kontrol edilebilen bir metot olup,

güvenilebilen finansal tabloların, işlemlerin yetkinliği ve etkinliği ile faaliyetlerin kanun ve mevzuatlara uygun olup olmadığı hususunda sınırlı teminat sağlamayı amaçlamaktadır.

İç kontrol sistemi üç esası temel alır. Her şeyden önce, iç kontrol sistemi kendi başına bir hedef değil, belirlenen amaçlara varmak maksadıyla bir vasıttır. İkincisi, iç kontrol sistemi değişken bir sisteme maliktir. Zamanla, kuruluşun yapısında oluşacak bazı farklılık ve değişimler, iç kontrol sisteminin yetkinliğinin tekrar testinin yapılmasına gereksinim duyuracaktır. Örnekleme gerekirse şirketlerin misyonunda, çalışanların yapısında ve muhasebe standartlarındaki farklılıklar gösterilebilir (Akışık, 2005:91).

İç kontrol ile ilgili diğer bir temel varsayım ise iç kontrolün, finansal bilgilerin güvenilirliğinde, işlemlerin geçerliliğinde, kanun ve mevzuatlara uyum konusunda sınırlı teminat vermesidir. Başka bir ifadeyle, iç kontrol sisteminin yapısı ne kadar mükemmel olursa olsun, garantisi %100 değildir. İç kontrol sistemi, mali tablolarda var alan verilerin ve bu verilerin kaynağını olan muhasebe kayıtlarının kesinlikle güvenilir olduğu manası taşımayacağı gibi işlemin kanun ve mevzuatlara uygunluğu hususunda noksanlıklarının ve zayıflıklarının mevcudiyeti ihtimalini bertaraf etmez. Şirket çalışanların hatalı emirleri ve içerisinde yer aldıkları suiistimaller, sistemin etkili işleyişinin önündeki manilerdir. Bu nedendir ki bir şirketin iç kontrol sistemi ne kadar mükemmel kurulmuş olsa bile, denetçiler asgari denetim metotlarını uygulamalıdır.

Tablo 1.5: İç kontrol sistemleri ile ilgili oluşturulan değişik modeller (Cangemi ve Singleton, 2003:72-76).

| | |
|---------------------|---|
| COSO Modeli: | COSO (Committee of Sponsoring Organizations -Sponsor Organizasyonlar Komitesi) tarafından geliştirilen iç kontrol modeli (Internal control-Integrated Framework) 1992 yılında piyasaya sürülmüştür. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) bulunmaktadır. |
| CobiT Modeli | 1996 yılından günümüze kadar Control Objectives for Information technology (CobiT-Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları) kullanılmaktadır. Bilgi teknolojisinin kullanımının neden olduğu risklerin işletmelerde kontrol altına alınması için oluşturulmuştur. CobiTOverview, http://www.treadstone71.com/corpinfo/T7%20CobiT%20Overview.pdf |

Tablo 1.5: (Devamı) İç kontrol sistemleri ile ilgili oluşturulan değişik modeller (Cangemi ve Singleton, 2003:72-76).

| | |
|------------------------|--|
| eSAC Modeli | Electronic Systems Assurance and Control (eSAC- Elektronik sistemler Güvence kontrol), işletmelerde bilgisayar ortamına bağlı olarak (e-business) meydana gelen rizikolara yöneliktir. Sistem 2001 yılında, işletmelerin üst düzey yöneticilerinin ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan tehditleri anlayabilmelerini, incelemelerini ve denetlemek maksadıyla oluşturulmuştur. |
| SysTrust Modeli | 1999 yılında AICPA ve Kanada sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) aracılığıyla System Trust (SysTrust) (Güven Sistemi), oluşturulmuştur. Dijital ortamda oluşturulan verilerin güvenilirliğini temin etmek maksadıyla oluşturulmuştur. |

İç kontrolün ne olduğuna ilişkin bugüne kadar çok yanlış kanılar süregelmiştir. Örneğin, iç kontrolün başlangıç noktasının en ince detayına kadar hazırlanmış prosedürler olduğu düşünülmesine karşın, aslında iç kontrolün başlangıç noktası, kuvvetli ve Amaca uygun bir şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır (control environment). COSO uygulaması, şirket faaliyetleri gelişirken risk yönetimi açısından uygun bir platform yaratır. Kriz yönetimi ve uygunluk, iş sağlanması ve hisse değerinin artırılması.

İç kontrol tanımını, COSO'nun tanımı esasında Amerikan Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu da yapmıştır. Bu tanıma göre iç kontrol sistemi, şirketin varlıklarını kollamak, usulsüzlük ve hataları engellemek ve tespit etmek, muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilirliğini tesis etmek, mali bilgilerin vaktinde hazırlanmasını temin etmek ve şirket faaliyetlerinin yönetim misyonlarına uygun olmasını sağlamak için şirketin faaliyetlerinin muntazam ve etkin bir biçimde yapılmasını tesis etmede yardım eden yönetimce onaylanmış tüm yöntem ve prosedürleri içerir.

Değişim ve değişim faktörler, var olan risk etkenleri de değiştirecektir. Bu durum ise yapılan işlerin mevcut formundan farklı yapılmasına neden olur. Değişim ve değişen faktörlere misalen siyasi/kanuni değişimler, yeni iş fırsatları, rekabet ve fon kaynaklarında azalış vb. verilebilir. Var olan risk etkenleri, modası geçmiş, geçmiş IT-bilgi teknolojileri sistemleri, eskimiş kontroller ve işlevlerde yavaşlık vb.dir. Yeni iş yapış şekillerine örnek olarak ise, operasyon şekilleri, öncelik sıralaması, organizasyon yapısı, Pazar odaklanması, sistem ve kontrol süreçleri, süreç haritaları

vb. sayılabilir. Bu değişiklikler doğal olarak operasyonel riskleri artırmıştır. Operasyonlara ilgili olarak artan bu riskler mevcut iç kontrol mekanizmalarının cevap veremeyeceği konuma gelmiştir.

İç kontrol sistemlerinin karşılaştırmasına ilişkin tablo aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 1.6: İç kontrol sistemlerinin karşılaştırması (Aksoy ve Mohammed, 2020a: 196-206. COSO, 2014).

| | COSO | CobIT | eSAC | SysTrust |
|---|---|---|--|---|
| Tanım | İşletmenin üst yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personeli tarafından kurulan ve etkilenen bir yöntemdir. | İşletmenin politikaları, iş görme anlayışı ve organizasyon yapısını içine alan bir yöntemdir. | Çalışanların oluşturduğu bir sistemdir. Yöntemler ve alt sistemlerden meydana gelir. | Tanımı verilmemiştir. |
| Amaç | 1) Güvenilir finansal raporlama 2) Faaliyetlerde etkinlik 3) Kanun ve mevzuatlara uygunluk | 1) Güvenilir finansal raporlama 2) Faaliyetlerde etkinlik 3) Kanun ve mevzuatlara uygunluk 4) Tam, doğru ve gizli bilgiler | 1) Güvenilir finansal raporlama 2) Faaliyetlerde etkinlik 3) Kanun ve mevzuatlara uygunluk | 1) Güvenilebilir finansal raporlama 2) Yönetimin hedeflere ulaşabilme başarısı |
| İç kontrol sisteminin etkin çalıştırılmasından sorumlu taraf | Yönetim | Yönetim, iç ve dış denetçiler | İç denetçiler | Dış denetçiler |
| İç kontrol sisteminin oluşturulmasından sorumlu taraf | Yönetim | Yönetim | Yönetim | Yönetim |
| İç kontrol sisteminin etki alanı | İşletmenin bütünü | Bilgi teknolojisi ve işletmenin bütünü | Bilgi teknolojisi | Bilgi sistemleri |

COSO ve eSAC modelleri arasında amaç yönünden değişiklik yoktur.

CobiT modelinin amaçları arasında güvenilir finansal raporlama, operasyonel verimlilik, Kanun ve mevzuatlara uyum ve işletme içinde üretilen bilgilerin bütünlüğü, doğruluğu ve gizliliğinin sağlanması yer alır.

SysTrust Modelinde iki değişik amaç vardır. Bunlar güvenilir finansal raporlar ve belirlenen hedeflere ulaşmada yönetimin başarı seviyesidir. Temel olarak, yönetim tarafından belirlenen amaçları elde etmede kazanılan başarı seviyesi, diğer modellerde gösterilen faaliyetlerin yetkinliğinin yanında kanun ve mevzuatlara uyum ile yakinen ilişkilidir. Gerçekten de kanun ve mevzuatlara uygun yetkin faaliyetler, amaçlara ulaşılmasını sağlayacaktır.

Sorumluluk açısından değerlendirildiğinde, şöyle bir görünüm söz konusudur. (Cangemi 2003:77);

AICPA tarafından da benimsenen COSO modelinde bu konudaki sorumluluk sadece üst yönetimde. Üst yönetimin, iç kontrol sisteminin oluşturulmasının dışında, etkin olarak işleyişiyle de ilgili tüm önlemleri alması öngörülmüştür.

CobiT modeli ise, bu modelde iç kontrol mesuliyeti üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında bölüşülmüştür. Mesuliyetin bu şekilde bölüşülmesi, Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) aracılığıyla belirlenen tanzimlerle uyumludur.

eSAC modelinde mesuliyet sınırlı olarak iç denetçiye aittir. İç denetçiler ayrıca bilginin güvenilirliğini ve kaynakları yetkin bir şekilde temin etmenin haricinde bilgi sistemlerinin yetkinliğini temin etme hakkı verilmiştir. Bu vesileyle finansal ve muhasebe hususlarına ek olarak, iç denetçilerin de bilgisayar sistemi denetimi sahasında etkin olmaları gerekmektedir.

SysTrust sistemi ise, bağımsız dış denetçileri iç kontrol sisteminin etkin işleyişinden tek başlarına sorumlu tutmuş ve mesuliyeti dış denetçilere mahsustur.

1.1.9 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

İç kontrol sistemini irdelemek ve yetkinliğini incelemek amacıyla aşağıdaki yöntemler göz önüne alınmalıdır (Cangemi ve Singleton, 2003:77).

1. Not Alma Metodu
2. Akış Şemaları
3. Soru listesi (anket)

4. Çalışanlarla yüz yüze görüşmeler,
5. İşletmenin organizasyon yapısı
6. Yönetimin genelge ve prosedürleri
7. İş tanımları,
8. Muhasebe mevzuatları ve hesap planı,
9. İç çalışma belgeleri, denetim planları ve denetçi raporları,
10. Geçmiş yıllara haiz çalışma belgeleri, iç kontrol raporları ve bağımsız denetçi raporları,
11. Muhasebe personellerinin izlenmesi, belge ve kayıtların kontrol edilmesi,
12. Ticari firmaları ziyaret etmek.



İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL GEREKLİLİĞİNİ ORTAYA KOYAN KÜRESEL GELİŞMELER İLE ULUSAL/ ULUSLARARASI STANDARTLAR VE DÜZENLEMELERİN SİSTEMATİK ANALİZİ

2.1 İç kontrol Gerekliliğini Ortaya Koyan Küresel Gelişmeler, Standartlar ve Ulusal/ Uluslararası Düzenlemeler

2000 yılında, küresel muhasebe ve denetim skandalları, Amerika Birleşik Devletleri'nde Enron şirketiyle başlamıştır. Bu skandallar iç kontrole ve iç kontrole duyulan ihtiyaca dikkat çekti, bu da iç kontrol sisteminin artan önemi ve bu konuda küresel bir farkındalığın oluşturulmasında bir dönüm noktasıydı. Bu skandallardan sonra, iç kontrol ve iç kontrol ihtiyacı birçok ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemeye konu olmuştur. İç kontrol gerekliliğini ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak, tüm bu standart yasa ve yönetmeliklerde, teminat ve garanti sağlamak için girişimlerde bulunulmuştur.

İç kontrol ve iç kontrole duyulan gereksinim ve önemini ortaya koyan ulusal ve uluslararası standartlar ve düzenlemeler, iç kontrole dair hükümler ışığında, sistematik olarak kısaca analiz edilmeye çalışılmıştır.

2.1.1 Küresel Muhasebe ve Denetim Skandalları

Geçmişte çok çeşitli şirketleri etkileyecek tarzda küresel etki doğuran muhasebe ve denetim skandalları yaşanmıştır. 2000 yılında ABD'de Enron şirketi ile başlayan skandallar serisi çok çeşitli şirketlerde de (*Enron, Worldcom, Q-West, Global Crossing, Tyco International, Adelphia Communications, Arthur Andersen, AOL, Royal Ahold Parmalat vb*) yaygınlaşarak devam etmiştir. Skandalların oluşumunda çok çeşitli faktörler rol oynamıştır.

Skandalların oluşumuna yol açan sebeplerden en önemlileri kısaca şöyle özetlenebilir (Aksoy, 2005:53-55).

1. İşletmelere ilişkin güvenilir olmayan bilgi ve finansal raporlama
2. Hileli finansal raporlamaya ilişkin yetersiz kurumsal sorumluluk
3. Kurumsal yönetim eksikliği
4. Denetçi bağımsızlığının zedelenmesi
5. İç kontrol eksikliği,
6. İç kontrol sistemlerinin etkin olmaması veya etkin çalıştırılmaması
7. Yönetim, dış denetim ve kamu otoritesinin iç kontrolün gözetimine, takip ve izlenmesine dair eksiklik ve etkisizliği

Yukarıda da belirtildiği gibi, skandalların oluşumunda diğer faktörlerin yanı sıra, şirketlerde iç kontrol sistemlerinin olmaması, etkinliğinin sağlanmaması, etkin çalıştırılmaması ve iç kontrol etkinliğinin yeterli kontrol ve gözetime tabi tutulmaması gibi hususlar önemli rol oynamıştır. Skandalların neticesinde çok çeşitli küresel etkili gelişmeler yaşanmıştır. Bunlar kısaca şöyle sıralanabilir (Aksoy ve Mohammed, 2020a:196197):

1. Şirket iflasları,
2. Batışlar,
3. Ekonomik kriz riski,
4. Ciddi güven kaybı (piyasalara, halka açık şirketlere, finansal raporlamalara, kamu açıklamaları ve kurumsal bildirimlere, şirket üst yönetimlerine, bağımsız dış denetime, gözetim otoritelerine),
5. Ulusal standartlardan küresel (her alanda tek) standart setine yönelik eğiliminde hızlanma,
6. Yönetim, denetim ve gözetim otoritelerinin ve uygulamalarının disipline edilme gereği,
7. İç kontrol fonksiyonunun önemine yönelik farkındalık artışı,
8. İç kontrolün ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasının ve incelenmesinin standartlara ve yasal düzenlemelere konu olması,
9. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) vb.

Dolayısıyla küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları, iç kontrol fonksiyonunun önemine yönelik farkındalık artışında, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve sistemin etkinliğinin incelenmesinin standartlara ve yasal düzenlemelere konu olmasında önemli bir dönüm noktası olmuştur.

2.1.2 Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol

Yukarıda belirtildiği gibi, küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları yatırımcıların ABD sermaye piyasalarına, işletmeler, mali bilgilere ve bu şirketleri denetleyen bağımsız denetim işletmelere olan itimadı sarstı. 2002’de ABD’de, yitirilen kamu itimadını geri kazanmak için 11 ana maddeyle ortaya konan Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act-SOX) çıkarıldı.

ABD finansal pazarlarının gücü yatırımcının güvenine dayanmaktadır. Sarbanes-Oxley Yasası'nın ilan edilmesiyle, kurumsal yönetim prosesi ile muhasebe ve denetim faaliyetlerinde temelden değişimler yaşandı. Kurum yöneticilerinin, bağımsız denetçilerin ve diğer tarafların suistimalleri ile gelişen milyar dolarlık iflasların ortaya çıkmasına vesile olan muhasebe ve denetim faaliyetleri ve ekonomik düzenin başarısını gölgeleyen skandallar dizisi, etkili olmuştur.

Kanun hükümleri esas olarak bağımsız denetçileri, iç denetçileri, üst düzey yöneticileri, yönetim kurulunu, bireysel yatırımcıları, kurumsal yatırımcıları, standart belirleme otoriteleri, avukatları ve analistleri etkisi altına almıştır. İşletmenin üst yönetimine, yönetim kurulu ve bağımsız dış denetçilere büyük sorumluluklar verilmektedir.

Şirket hataları, dünya çapında etkili muhasebe ve denetim skandallarının temelini oluşturur. Bu başarısızlıkların nedenlerinden birisi de kurumsal yönetim ile ilgilidir.

Sarbanes-Oxley yasası, skandallarda etkili olan kurumsal yönetim ile ilgili başarısızlıkların dört nedeni için önemli uygulamalar önermiştir. Başarısızlık için belirtilen esas nedenler şunlardır (Aksoy, 2005a:60-62).

- a) Tepe yönetiminin kültürü ve yönetimini anlama,
- b) Genel Müdür,
- c) Yönetim Kurulu,
- d) İç kontrol sisteminin etkin olmaması

Enron vb. şirketlerde yaşanan küresel etkili skandallarda, iç kontrol zaafiyeti mühim bir etki doğurmuştur. Mesela Enron’da kar artışına ve şahsi ön almaya çok fazla ehemmiyet verilerek, çapraz kontrol sistemleri ve iç kontrol sistemleri dışarıda bırakılmıştır. Yapılan hataları düşürmek için lüzumlu denetimler yapılmayarak, iç kontrol yöntemleri ortadan kaldırılarak, mevcudiyeti ve yetkinliği ilgili çalışma yapılmamıştır.

Sarbanes-Oxley Yasası ile, şirketlerin güvenilirliği yanında, bağımsız denetim işlemlerinin güvenilebilirliğinin de sağlanması hedeflenmiştir. Bu açıdan, bağımsız denetim faaliyetlerinde iç kontrol ve iç kontrol mekanizmalarının mevcudiyeti ve/veya etkinliğinin güvenilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu koşullar altında, iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin varlığı ve etkinliği üzerinde daha katı kontrolü öne çıkmıştır. Kanun, işletme yönetimlerine büyük mesuliyetler getirmekle beraber, iç denetçilerin ve dış denetçilerin denetim hizmetlerini ifa etmesi sırasında yakın işbirliğinde olmasını da öngörmektedir.

Kanununun 301 nolu maddesi, borsaya tabi işletmelerin iç kontrol ve iç denetimden mesul Denetim Komitesinin (audit committee) oluşturulmasını hüküm altına almıştır. Denetim komitelerinin en önemli yükümlülüklerinden birisi de iç kontrol mekanizmasının gözetimini yapmasıdır. Kurumsal yönetimin ve iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanması için hem etkili denetim komitelerine hem de bu komitelerin etkin gözetimine ihtiyaç duyulmaktadır (Aksoy ve Kahyaoglu, 2009:155-164). Denetim komiteleri, yönetim kurulunda icrai görevi olmayan 2 üyesinden müteşekkil bir komite oluşturulacak ve her yıl komite tarafından hazırlanan iç kontrol raporu, genel müdür ve üst yönetimin onayı ile yıllık faaliyet raporuna ek olarak yayımlanacaktır. İlave olarak, denetim komitesi iç kontrol sistemi ve konuları ile yapısı hakkındaki şikayetlerin değerlendirilmesinden de mesul tutulmuştur. Buna mukabil, komite, dış denetçiler ve denetim firmaları eliyle hazırlanan denetim raporlarından, dış denetimlerin ve dış denetim raporlarının ücretlendirilmesinden, dış denetim firmalarının atanması ile kontrol ve denetiminden, dış raporlar, finansal raporlar dahil direkt mesul tutulmuştur. Dış denetim firmasınınca hazırlanan rapor denetim komitesine sunulacaktır. Denetim komitesi üyelerinin danışman atama yetkisi vardır. Denetim komitesi üyeleri aynı zamanda şirket yönetim kurulunda üyesidirler. Komite üyelerinin bağımsız olması ve yönetim ve/veya denetim komite üyeliği dışında işletmede danışmanlık ve/veya diğer bir iş için ücret alamayacak; işletmeye veya bağlı şirketinin bağlı bir kimse veya onun kontrolünde olamayacaktır. Kanun ile “Denetim Elemanının Bağımsızlığı” başlığı altında, denetim hizmeti verilen firmalar, eş zamanlı verilebilecek danışmanlık vb. hizmetlerden men edilmiştir.

Sarbanes-Oxley Yasası aracılığıyla, iş yönetimi ve iç kontrol için bağımsız dış denetçilere çok mühim mesuliyetler verilmiştir. İç kontrol mesuliyeti, işletmenin üst yönetimi, bağımsız denetçiler ve iç denetçilerin arasında paylaşılmaktadır.

Sarbanes-Oxley Yasasında iç kontrol hususundaki işletme yönetiminin mesuliyetini şartlarını sıkılaştırmıştır. Bu çerçevede işletme yönetiminin, iç kontrol değerlendirme raporlarının ve bağımsız denetim raporlarının tamamlanması, onanması ve değerlendirmeye tabi tutulması zaruri olarak addedilmiştir. Böylece işletme yönetiminin hazırlanan ve işletme Yönetim Kurulu Başkanının imzasıyla SEC'e arz edilen yıllık raporda; “yeterli ve uygun bir iç kontrol yapısı ile iç kontrollerin kendisince tasarlanarak oluşturulduğu, işler vaziyette yürürlükte tutulduğu, şirketçe kullanılan iç kontrol sisteminin, iç kontrollerin, iç kontrol usul ve esasları ile iç kontrol yapısı etkinliğinin kendilerince değerlendirildiği, iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmelerin önemli bir hata içerip içermediği, yönetimin değerlendirmelerinin genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığı iç kontrol mekanizmaları ve prosedürlerindeki tüm açık noktalar ve önemli zayıflıklar ile yönetimin bu konuda vardığı sonuçların denetim komiteleri ve bağımsız dış denetçilere iletildiği, suistimal vb. iç kontrol sürecini olumsuz etkileyecek her tür durumun bildirildiği, iç kontrole ilişkin önemli değişiklikler, eksiklikler, zayıflıklar ile bunlara ilişkin alınan tüm önlemlerin kendilerince hazırlanan şirket iç kontrol raporunda belirtildiği, şeklindeki hususları onayladığını” açıkça bildirilecek ve bu bildirimden sonra mesuliyetini bizzat üstlenecektir (Sarioğlu, 2002:49-53).

Sarbanes-Oxley Yasasıyla işletme yönetimine eş değerde, bağımsız dış denetçilerin iç kontrol hususunda mesuliyetleri artmıştır. Yasaya göre, iç kontrol sistemini kontrol etmenin yanı sıra, sistemin etkinliği için yönetim tarafından hazırlanan iç kontrol raporunu onaylaması için bağımsız bir dış denetçinin de bulunması gerekmektedir. Onama, sistemin etkinliğini doğrulamak ve sistemin etkinliğini bağımsız denetçinin iç kontrol sistemi hakkında genel ve sınırlı bilgilerin ötesine geçecek şekilde tasdik için iç kontrol sisteminin etkinliği raporunu bizzat imzalayarak, mesuliyeti üstlenmesi şeklindedir. Bu doğrultuda, bağımsız denetim şirketi, işletme yönetiminin yapılacak iç kontrol sonuçlarının, iç kontrol ile ilgili raporların ve diğer yönetim beyanlarının doğru, güvenilir ve dürüst olduğunun onanmasıdır.

Tasdik zorunluluğunun getirilerek sorumluluğun artırılması, dış denetçinin iç kontrole ilişkin genel görüş ifadesinden dışında, ayrıntılı değerlendirme yapmasına yön verilerek tanzim edilmiştir. Fakat, iç kontrol sistemine doğrudan dış denetçi tarafından onaylandıktan sonra şirket yönetiminin şirket iç kontrol sistemine yönelik

hazırlanan iç kontrol raporunun gözden geçirilmesi anlaşılmalıdır. Aksi yöndeki bir kabullenme, bağımsız dış denetçinin bağımsızlığını riske atıcı sonuç doğuracaktır. Zaten SOX da bu doğrultuda, dış denetçilerin borsaya kayıtlı firmaların iç kontrol modellerinin oluşturulmasında mesuliyet almalarını yasaklamış ve denetim hizmeti verilen müşteriye aynı zamanda iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik bir danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı belirtilmiştir. İç kontrol sisteminin yapılandırılmasında faal işlev alan (tarafsız olmayan) denetçinin bizzat hazırladığı rapora ilişkin tarafsız görüş bildirmesi ve bağımsızlığını koruması düşünülemez (Sarioğlu, 2002:49-53).

Netice itibarıyla Sarbanes-Oxley'nin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yetkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi konusunda yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim, bağımsız denetçi, kamu gözetim otoritesinin kurumsal ve bireysel sorumlulukları ciddi biçimde artırılmıştır.

2.1.3. İç Kontrol ve Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğini ortaya koyan ve dikkate alınmasını öngören düzenlemelerden birisi genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarıdır. Bu standartlarda iç kontrol şöyle tanımlanmıştır. "İç kontrol, işletmelerin sahip oldukları varlıkların korunması ve muhafaza edilmesi, işletme verileri ve muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilirliğinin kontrolünün sağlanması, faaliyetlerin verimliliğinin temini ve yönetimce oluşturulan politikalara uyum sağlanması için geliştirilmiş metot, tedbir, önlem ve prosedürlerdir". Genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarının ikinci grubunu (Denetçilerce yürütülecek kontrol çalışmasını kapsayan standartlar ve çalışma alanı standardından oluşur.), yapılacak denetimlerde denetlenen işletmelerin iç kontrol sisteminin incelenmesi, etkinliğinin değerlendirilerek yeterli biçimde anlaşılmasını öngörmektedir.

Bu standart ile denetimlerin niteliği, kapsamı ve miktarını ve denetimlerle ilgili testleri belirlemek ve bir sonraki araştırma aşamasının temelini oluşturmak için bağımsız denetçilerin, iç kontrol sistemi irdelenerek, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve sonuçlandırılmalıdır. Bu nedenle, bağımsız dış denetçilerine denetledikleri şirketlerin iç kontrol sistemlerini gözden geçirmeleri ve sistemlerin genel bir değerlendirmesini yapmaları önerilmiştir.

İç kontrol yapısının niteliği ile mali verilerin doğruluğu arasında direkt bir ilişki vardır. İç kontrol sisteminin yetkinliği arttıkça, işletme bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği yükselmekte, denetim ve yanlış yapma riski azalmakta, aynı zamanda denetim görüşü almak için toplanması gereken denetim kanıt ve kayıt sayısı ile miktarı da düşmektedir.

İç kontrolün amacı bakımından, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarının öngördüğü hedefler şunlardır:

1. Faaliyetleri, idarenin belirlediği özel ve genel yetkiler çerçevesinde yürütmek,
2. Faaliyetleri genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
3. Tasarruf hakkının varlıklar üzerinde belirlenmesi,
4. Varlıkların durumunu gösteren belgeleri, mevcut varlıklarla belli dönemlerle karşılaştırarak varsa farklılıklar için gerekli tedbirleri almak.

Sorumluluk bakımından, işletme yönetimi bu standartlara dayalı bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmekten mesuldür.

2.1.4 İç Kontrol ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

Uluslararası (dünya) İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), İç kontrol gerekliliğine yönelik düzenlemeler yapan ABD merkezli uluslararası bağımsız bir iç denetim meslek örgütüdür. IIA, kendisine üye iç denetçiler tarafından mesleki faaliyetlerde uygulanacak iç denetim standartlarını oluşturup, yayımlayarak, 1999 yılında iç kontrolün tanımını COSO ile ahenkli olacak biçimde yapmıştır. İç kontrol, işletme yönetiminin ayrılmaz bir modülü olup, fonksiyonlardaki yetkinliği ve randımanı, bütçelerin yürütülmesi, mali raporların ve diğer raporların (finansal tablolar dahil) güvenilirliği için organizasyonel faaliyetlerin sürekliliğine dayanan bir dizi eylem ve faaliyettir. Organizasyonel faaliyetlerin sürekliliği için makul güvence tesis eden faaliyettir. (Uzay, 1999:7)

(IIA) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, yayımladığı iç denetim standartlarında iç kontrol sistemine ve görev alanının, işletmelerin yetkinliğinin, yeterliliğinin kontrolü ve denetlenmesini de içerdiğine yönelik aşağıda zikredilen çeşitli hükümleri koymuş ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetimlerde iç denetçiler tarafından incelenmesi gerekliliğini hüküm altına almıştır. “İç Denetim

Mesleki Uygulama Standartları' adı ile 1978 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından ele alınan iç kontrol, geniş bir biçimde yayımlanmıştır.

Uluslararası iç denetim standartlarının iç kontrol gerekliliğine ilişkin maddeleri analiz edilerek aşağıda yer verilmiştir.

-1220.A1 nolu Uluslararası iç denetim standardında “İç denetçilerin, işletmelerin yönetim, risk yönetim ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini ve yeterliliğini göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkat göstermek zorunda olduğu” belirtilmektedir. (TİDE, 2017:8)

-2060 nolu Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar başlıklı iç denetim standardında iç denetim yöneticisinin işletmenin “..... kontrol sorunları ve risklerini Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlanması” gereğine dikkat çekmektedir. (TİDE, 2017:14)

2100 nolu İşin Niteliği başlıklı iç denetim standardında “İç denetim faaliyetinin; sistematik, disiplinli ve risk esaslı bir yaklaşımla, Kurumun ve iç kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorunda” olduğunu belirtmektedir. (TİDE, 2017:15)

2110 nolu ve Yönetişim/Kurumsal Yönetim başlıklı iç denetim standardında ise “İç denetim faaliyetinin, ve iç kontrollerin gözetimi için işletmenin.....kontrol süreçlerini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorunda” olduğu hükmü bulunmaktadır. (TİDE, 2017:15)

2130 nolu ve Kontrol başlıklı iç denetim standardında “İç denetim faaliyeti, iç kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.” Hükmünü içermektedir. (TİDE, 2017:16-17)

2130.A1 nolu standart da ise COSO ile uyumluluk arz edecek şekilde “İç denetim faaliyetinin, İç kontrolün aşağıdaki konulardaki yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmek olduğunu hüküm altına almıştır (TİDE, 2017:15).

1. Kuruluşun stratejik amaçlara ulaşması,
2. Mali ve operasyonel bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
3. Faaliyet ve programların etkinliği ve verimliliği,
4. Varlıkları korumak,

5. Yasalara, yönetmeliklere, politikalara, prosedürlere ve sözleşmelere uygunluğu.

2130. C1nolu standartta ise iç denetçilerin, danışmanlık vazifelerinden temin ettikleri iç kontrol verilerini, kuruluşun iç kontrol prosesini irdelemek için kullanmak zorunda olduğu belirtilmektedir (TİDE, 2017:17).

İç kontrol IIA'e göre, riskleri yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma olasılığını artırmak için yönetim, yönetim kurulu, denetim kurulu ve diğer uygun birimler tarafından alınan tedbirlerdir. Üst yönetim hedeflere ulaşmak için makul güvence sağlanabilmesi için iç kontrollere yönelik gerekli tedbirlerin alınmasını planlamalı, tertiplenmeli ve yönlendirilmelidir.

IIA'ya göre Kontrol Ortamı (Control Environment), iç kontrolün önemine ait yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulunun yaklaşımı ve tavırlarıdır. Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin esas hedeflerine ulaşmak için gereken çerçeveyi ve disiplini sağlar. Kontrol ortamı aşağıdaki hususları içermektedir (TİDE, 2017:1-29).

1. Etik değer ve dürüstlük
2. Çalışma tarzı ve yönetimin felsefesi
3. Organizasyon yapısı
4. Mesuliyet paylaşımı ve yetki
5. Personel kaynakları politikaları ve uygulamaları
6. Personelin yetkinliği

IIA'ya göre Kontrol Süreçleri (Control Processes) ise iç denetim standartlarında şöyle tanımlanmıştır: Riskleri kuruluşun kabul etmek istediği düzeyde tutması için tasarlanmış ve işletilen bir kontrol çerçevesinin parçası olan otomatik, manüel her türlü faaliyet, politika ve prosedürlerdir. Dolayısıyla dünyada IIA ile IIA'nın ülkemizin temsilcisi olan Türkiye İç denetim Enstitüsü (TİDE) üyesi tüm iç denetçilerin COSO bazlı iç kontrol hükümlerini içeren Uluslararası iç denetim standartlarına tabi oldukları, mesleki uygulamalarında yaptıkları iç denetimlerde denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemi ve etkinliğini COSO bazlı iç denetim çerçevesi ve bileşenleri ışığında inceledikleri anlaşılmaktadır.

2.1.5 İç Kontrol ve Uluslararası Yüksek Kamu Denetim Kurumları (Sayıştaylar) Örgütü (INTOSAI)

İç kontrol ve iç kontrol gerekliliğini ortaya koyan kamusal kurumlardan birisi de Uluslararası Yüksek Kamu Denetim Kurumları-Sayıştaylar (INTOSAI) Örgütüdür. 2001’de yapılan 17. INTOSAI toplantısında, bu örgüt 1992 yılında iç kontrol standartlarına ilişkin yayımlanmış olan rehberlerin ışığı altında ve COSO “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçevesi ile uygun biçimde güncellenmesini kabul etmiş ve bu doğrultuda hazırladıkları “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberini” (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector) 2004 yılında Brüksel komite toplantısında kabul edilerek uygulamaya sokmuştur (INTOSAI 2006).

INTOSAI 2004 yılında kabul ettiği COSO uyumlu iç kontrol raporunda iç kontrolü COSO’dakine paralel biçimde şöyle tanımlanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 87). İç kontrol; Kuruluşun üst yönetimi ve personeli tarafından aşağıdaki hedeflere ulaşarak uygulanan ikame edici bir süreçtir; risklere göğüs germek ve kuruluşun misyonuna ulaşması için kabul edilebilir bir garanti tesis etmek maksadıyla düzenlenmiştir:

1. Faaliyetlerin etik ilkelere uygun, iktisadi, etkin ve verimli gerçekleştirilmesi,
2. Hesap verilebilirliğin ve bu konudaki sorumluluğun sağlanması,
3. Yasal mevzuat ve düzenlemelere uyum sağlanması,
4. Varlıkların ve kaynakların kaybolma, hasar, hile, yolsuzluk vb risklere karşı korunması,

INTOSAI'nin COSO modeline çok benzer kontrol çerçevesinin esas özellikleri, iç kontrollerin entegre bir proses olması, İç kontrollerin diğer çalışanlar ve yönetim tarafından uygulamaya konulması, kontrollerin risk odaklı olup, kabul edilebilir garanti temin etmesi ile hedeflere ulaşmak maksadıyla meydana getirilmesi olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla ülkemiz Sayıştay’ı da dahil INTOSAI bünyesindeki tüm kamu üst denetim kurumlarının, COSO bazlı gelişmiş bir iç kontrol yaklaşımını benimsediği, çalışmalarında bu yaklaşıma uyduğu ve denetlediği tüm kamusal kurum ve kuruluşların iç kontrol yapısını, faaliyetlerini ve sistemlerinin etkinliğini COSO çerçevesinde ve temel iç kontrol bileşenleri ışığında değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

2.1.6. Avrupa Birliği 8. Denetim Direktifi ve İç Kontrol

AB'ye üye ülkeler ile uyum ve müzakere sürecindeki ülkelerin uymakla yükümlü olduğu topluluk hukuk mevzuatı (acquis communautaire) ve denetim müktesebatı (Aksoy, 2005b:31-67) içinde olan ve 2006 yılında yürürlüğe giren 8.Direktif çoğunlukla topluluk bünyesinde Şirketler hukuku ve denetim konularına ilişkin hususları düzenleyen hükümler içermektedir (Aksoy, 2010:246-284). Direktifin amacı topluluk bünyesindeki Şirketlerin ve konsolide hesaplarının yıllık yasal denetimlerine ilişkin kuralları belirlemektir. Direktifin iç kontrol ve iç kontrol sistemiyle ilgili maddeleri aşağıdadır (EU, 2020);

8.Direktifin 23 maddesinde, Őletmelerdekietkili bir iç kontrol sisteminin finansal, operasyonel ve uyum risklerinin en alt seviyeye düŐürülmesine hizmet edeceği ve finansal raporlamanın niteliğini artıracakđ hüküm altına alınmıştır.

Direktifin 28 maddesinde, üye devlet halka açık Őletmelerinin bünyelerinde iç kontrol mekanizmaları kurmaları gerektiği belirtilmektedir.

Direktif Madde 8.de topluluk bünyesindeki yasal denetçilerin iç kontrol konusundan teorik bilgi sınavına girmek zorunda oldukları belirtilmektedir.

Direktifin 28.maddesinde, denetim Őirketlerinin kalite güvence sistemlerini kurmuŐ olmaları ve Şirketlerin yaptıkları denetimlerde Őletmelerin iç kontrol sisteminin varlığını ve etkinliğini değerlendirmek zorunda oldukları hükmünü içermektedir.

Direktifin kalite gözetimiyle ilgili 32 maddede, gözetim kurumunun denetim Őirketlerinin iç kontrol sistemlerini kontrol ve değerlemekle görevli olduğu belirtilmektedir.

Direktifin Şeffaflık raporuna ilişkin 40 maddede, denetim firmasının iç kontrol sisteminin tanımlaması ve etkili bir Şekilde iŐlediđi konusunda Őletmenin idari ya da yönetim organı tarafından sunulan bir bildirimde bulunması zorunluluğunu belirtmektedir.

8. Direktifin Denetim komitesi başlıklı 41 maddede, halka açık Şirketlerin ve kamu yararı Őletmelerinin denetim komitesine sahip olmaları, Denetim Komitesi; denetlenen idari kurumunun ve / veya denetim kurumunun icra görevi olmayan yeleri ve / veya denetlenen kurumun yeleri arasından atanan denetim ve/veya muhasebe konusunda yetkin bağımsız üyelerden oluşması hususları belirtilmektedir.

Bu maddede ayrıca denetim komitesinin şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğini takip etmesini, yasal denetçinin ise özellikle finansal raporlama prosesiyle alakalı iç kontrol sistemindeki kırılganlıklar ile ilgili denetim komitesine rapor vermek zorunda olduğunu hüküm altına almıştır.

2.1.7 İç Kontrol ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (USGAAP)

Bahse konu olan ilkeler iç kontrolle ilgili çeşitli düzenlemeleri içermektedir. Bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişine ve etkinliğine dair değerlendirme yapmasını gerekli kılınmıştır. İç kontrol sisteminin incelenmesi finansal tablolara yönelik hata, hile, eksiklik ve risklerin saptanmasına ve yapılacak denetimin planlanmasına, uygun yöntem ve kapsamın belirlenmesine yardımcı olacaktır.

2.1.8 IFAC-315 No.lu Uluslararası (KGK-Türkiye) Denetim Standardı ve İç Kontrol

Türk ticaret kanununun verdiği yetkiyle ülkemizde uluslararası standartlara uygun muhasebe ve denetim standartları oluşturup yayımlamakla yükümlü kuruluş Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumudur (KGK). Bu kurum konusunda ülkemizdeki tek yetkili otorite olup, IFAC bünyesindeki Uluslararası Denetim Standartları Kurulu (IAAAB) tarafından oluşturulan Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS) birebir Türkçeye çevirerek Türkiye Denetim Standartları (TDS) külliyatı adıyla yayımlamıştır. Dolayısıyla Uluslararası Denetim Standartları ile Türkiye Denetim Standartları (TDS) birebir aynı olduğundan, aralarında herhangi bir fark olmadığından bu kısımda tekrar olmaması açısından ikisi birlikte ele alınmıştır.

Bu standartta göre, denetçiye denetlediği işletmeyi ve çevresini anlama yükümlülükleri (iç kontrol dahil) ile iç kontrol sistemini inceleyip değerlemesi ve iç kontrol prosedürlerini uygulaması beklenmektedir. Denetçi, denetimle ilgili iç kontrol hakkında malumat edinmelidir. Denetçi işletmedeki kontrol sistemini ve ilgili kontrolleri anlamalı, bu çerçeveyi incelemeli ve ilave programlar kullanarak bu kontrollerin yapılıp yapılmadığına kanaat getirmelidir (KGK, 2020:11-24).

IFAC'ın iç kontrolle ilgili 315 no.lu bağımsız denetim standardında AICPA ve COSO'nunki gibi bir iç kontrol tanımı yer almaktadır. Standartta göre iç kontrol sistemi,

işletmenin aşağıda belirtilen amaçlara varmasına engel olan çalışma hayatına ait tespit edilmiş risklere yönelik cevap verecek biçimde düzenlenir ve devam ettirilir;

1. Firmanın finansal raporlarının güvenilirliği,
2. Faaliyetinin etkinliği ve verimliliği,
3. Firmanın mevzuat ile uygunluğu.

Hedeflere ulaşmak amacıyla işletme yönetimince saptanan her türlü politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) kapsar. Denetçi işletmenin iç kontrol sistemini irdelerken, önemli riskleri, iç kontrol sistemlerinin yapısı ve işleyişi ile risklere karşı alınması gereken önlemleri ve iç kontrollerin izlenmesine ve geliştirilmesine yönelik yeterli bilgileri toplamalı ve tavsiyede bulunmalıdır.

İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uyma, şirket varlıklarını koruma, yolsuzluk ve hataları önleme ve tespit etme, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlama ve doğru, zamanında ve güvenilir finansal raporlar hazırlama gibi şirket verimliliğini arttıracak politikalar, yöntemler ve prosedürler içerir. İç kontrol sistemi, muhasebe sisteminin işlevleriyle ilgili konuların yanı sıra başka konuları da içerir. Bu konular aşağıdadır;

İç kontrol ortamı, bir işletmenin iç kontrol sisteminin önem derecesi, üst düzey yöneticilerin ve diğer yöneticilerin iç kontrol sistemi ile ilgili yöntem, hassasiyet ve davranışlarıdır. Kontrol ortamı, bazı kontrol prosedürlerinin etkinliği açısından önemlidir. Güçlü bir kontrol ortamı, belirli kontrol programlarını büyük ölçüde etkinleştirebilir. Bununla birlikte, tek başına güçlü bir kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamaz. Kontrol ortamını etkileyen konular kısadır. Yönetim kurulu ve alt komitelerinin işlevleri, yönetimin anlayışı ve işleyiş şekli, şirketin organizasyon yapısı ve sorumluluk ve yetkilerin atanmasında kullanılan yöntemler, görevlerin ayrılması, çalışanlar için şirketin politikaları ve prosedürleri, yönetim kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonlarını içeren yönetim kontrol sistemidir.

İç kontrolle ilgili UDS/TDS'ye göre Kontrol programları, işletmenin belirli amaçlara ulaşmak amacı ile kontrol çevresine ek olarak yönetim tarafından belirlenen politikaları ifade eder. Denetçi denetim planının geliştirebilmesi için yeterli seviyede kontrol programları elde edilmelidir. Yapıyı açıklarken, denetçi kontrol ortamı ve muhasebe sisteminden yola çıkarak, kontrol prosedürlerinin varlığı ve de yokluğunu göze alır ve ek kontrol programlarının gerekliliğine onay verir.

Standartta iç kontrol sistemi COSO ile tam uyumlu olacak ve COSO bileşenlerini içerecek şekilde şöyle belirlenmiştir (KGK, 2020, A59).

İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin aşağıda belirtilen beş bileşene ayrılması, iç kontrolün işletmelere sağladığı yukarıda belirtilen faydalarına ilaveten denetim açısından da fayda sağlar;

- a) Kontrol çevresi,
- b) Firmanın risk değerlendirme süreci,
- c) Finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve iletişim,
- ç) Kontrol faaliyetleri,
- d) Kontrollerin izlenmesi

Dolayısıyla gerek Uluslararası Denetim Standartlarının gerekse bu standartlarının birebir Türkçe çevirisi durumundaki Türkiye Denetim Standartlarının iç kontrol ve iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi gerekliliğine dair ayrıntılı hükümler içerdiği ve bu standartların da COSO iç kontrol çerçevesi ile birebir uyumlu olduğu görülmektedir.

2.1.9 İç Kontrol ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) Denetim Standartları

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü AICPA’da iç kontrolü önemli görerek COSO uyumlu bir iç kontrol yaklaşımını kabul etmiştir. AICPA’ya göre iç kontrol, firma yönetimi veya yönetim kurulu vasıtasıyla oluşturulan ve denetçilerce kontrol edilip değerlendirilen bir sistem şeklinde tanımlanmaktadır. Denetçiler denetledikleri işletmelerin iç kontrollerini ve iç kontrol sisteminin etkinliğini incelemek ve değerlemek durumundadır.

Ayrıca, iç kontrol amaçları olarak, güvenilir finansal raporlama, etkin ve verimli faaliyetler, mevzuata uyum, varlıkların korunması ve makul güvence verme sayılabilir (İbiş ve Çatıkkaş (2012:101).

2.1.10 Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve İç Kontrol

SEC de diğer modellere göre iç kontrolü sadece muhasebeyle ilintili olacak şekilde daha dar çerçevede ele almasına karşın iç kontrolle ilgili çeşitli düzenlemelere

sahiptir. SEC'e göre iç kontrol sisteminin amacı, borsaya kote şirketlerde güvenilir, doğru ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun finansal raporlamadır.

SEC, Sarbanes-Oxley Yasasına paralel şekilde bağımsız dış denetçilere, işletme yönetimince yıllık olarak hazırlanan (ve bağımsız denetçi raporunu içerecek şekilde faaliyet raporu ile birlikte yayınlanan) iç kontrol sistemiyle ilgili raporu inceleyip doğruluğunu tasdik etmek görevini ve sorumluluğunu da vermiştir. Dolayısıyla iç kontrol konusundaki sorumluluk yönetim ve bağımsız denetçilere paylaştırılmıştır.

2.1.11. İç kontrol ve OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal Yönetim İlkeleri OECD tarafından ilk kez 2004 yılında yayınlanmış, en son G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarının Şubat 2015'te İstanbul'da yapılan toplantılarına müteakip revize edilerek Nisan 2015'te İstanbul'da gerçekleşen G20/OECD Kurumsal Yönetim Forumu'nda da tartışılarak, katılımcılar tarafından yoğun bir destek sağlamıştır. İlkeler daha sonra G20 Yatırım ve Altyapı Çalışma Grubu (IIWG)'nin Mayıs ve Ağustos 2015 toplantılarına arz edilmiştir.

Kurumsal yönetim ilkeleri işletmelerin kurumsallaşmalarına, kurumsal yönetim anlayışının daha kurumsal bazda standartlaştırılmasına, işletme hedeflerine ulaşmasına, şeffaflık, hesap verilebilirlik, sürdürülebilirlik ve işletmeyle ilgili tüm paydaşların menfaatlerinin korunmasının sağlanmasına yönelik geliştirilmiştir.

Bu ilkeler özetle şunlardır (OECD, 2015):

1. Kurumsal etkin yönetim çerçevesinin temelini sağlamak;
2. Hak sahiplerinin haklarının korunması ve dürüst muamele görmeleri ile temel ortaklık
3. İşlevleri
4. Kurumsal yatırımcıları, pay senedi piyasaları ve diğer aracılar
5. Paydaşların rolü
6. Kamuyu aydınlatma ve dürüstlük
7. Üst Yönetim kurulunun sorumlulukları

OECD kurumsal yönetim ilkelerinin “Yönetim Kurulunun Sorumlulukları” başlığı altında iç kontrol gerekliliğini ortaya koyan hükümler bulunmaktadır. Bunlar kısaca

Kurumsal yönetim çerçevesi uyarınca Yönetim kurulunun şirket ve pay sahiplerine karşı yükümlülükleri bulunmaktadır. Yönetim kurulu, bağımsız

denetimler, özellikle risk yönetimi, finans dahil olmak üzere kurumsal muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin güvenilirliğinin sağlanması ve özellikle risk yönetimi, mali..... ve iç kontrolsistemlerinin işlerliğini sağlamakla yükümlü kılınmıştır.

2.1.12. 1411 sayılı Yeni Bankacılık Yasası ve İç Kontrol

Yeni Bankacılık Kanununa göre, iç kontrol sistemlerinin bankalar bünyesinde kurulması, etkin şekilde çalıştırılması, etkinliğinin sağlanması ile buna yönelik bildirim ve raporlamaları yapma, yönetim kurulunun sorumluluğundadır.

Kanunun 23.maddesi uyarınca; “iç kontrol, Yönetim kurulu tarafından mevzuatlara uygun olarak, işlerliğini, uygulanabilirliğini ve yeterliliğini sağlamak, finansal raporlama sisteminin güvenliğini sağlamak ve banka içindeki yetki ve sorumluluklarını belirlemek için ilgili yasalara uygun bir sistem kurmakla yükümlüdür” (Resmi Gazete, 2005).

Bankalar, faaliyetlerine yönelik karşılaştıkları riskleri takip, kontrol ve önlenmesine yönelik yeterli ve etkili bir iç kontrol sistemini tesis etmek, buna ilişkin politika ve prosedürleri ve kontrol faaliyetlerini oluşturmak, uygulamak ve sistemi etkin biçimde işletmek zorundadırlar.

Ayrıca bankalar yönetim kurulu bünyesinde karşı karşıya kaldıkları ve bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek mahiyetteki risklerin önlenmesine yönelik olarak risklerin erken teşhisi ve denetim komitelerini kurmakla da yükümlü kılınmıştır (Resmi Gazete, 2005).

Görevler ayrılığı, görev yetki sorumlulukların belirlenip dağıtılması fonksiyonların ayrılmasını, güç ve sorumlulukların paylaşılmasını, fon ödemesini, banka işlem ayarlamasını, varlık korumasını ve borç kontrolünü sağlamak, karşı karşıya kalınan her türlü riski tanımak, değerlendirmek ve yönetim için ihtiyaç olan alt yapıyı hazırlamak ve yeterli haberleşme ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetlerinin iç kontrol departmanı ve yönetim kurulu bünyesindeki personel tarafından yürütülmesi beklenmektedir.

Yasayla bankaların, diğerlerine ilaveten iç kontrol sisteminin etkinliğinin kontrol ve takibine yönelik olarak gözetim faaliyetleri için idarî görevi olmayan yönetim kurulu üyelerinden belirlenen en az iki üyeli denetim komitesi oluşturması gereklidir. Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol sistemlerinin

etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemlerin işlevlerini ve muhasebe ve raporlama sistemlerini ve üretilen bilgilerin eksiksizliğini gözetmekle yükümlüdür (Resmi Gazete, 2005).

2.1.13 İç Kontrol ve Yeni Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2011 yılında Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, ülkemizde ticari hayatın belkemiğini oluşturan en temel yasadır. Bu yasanın ana metninde doğrudan iç kontrol ibaresi geçmemekle birlikte, hem COSO bazlı bir iç kontrol sistemini içeren KGK'nın yayımladığı uluslararası denetim standartlarıyla tam uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) atıfta bulunulmakta, hem de tehlikelerin ve risklerin erken teşhisi ve risk erken teşhis komitesine ilişkin getirilen yasa hükümleri ve ilgili yasa maddelerinin hukuki gerekçesinde doğrudan iç kontrol sistemine, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasına ilişkin doğrudan ve dolaylı hükümler ve açıklamalar içermektedir. Şöyle ki (TTK, 2011);

Kanunun Denetleme başlık üçüncü bölümünün 397.maddesinde şirketlerin bağımsız denetçi tarafından, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanmış uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetleneceği hüküm altına alınmıştır. TDS'ye bakıldığında ise daha önce de vurgulandığı üzere standartta iç kontrol sistemi COSO ile tam uyumlu olacak ve COSO bileşenlerini içerecek şekilde belirlenmiştir (KGK, 2020, A59). İç kontrolle ilgili 315 no.lu TDS'de AICPA ve COSO'nunki gibi bir iç kontrol tarifî yer almaktadır. Standarda göre iç kontrol sistemi, işletmenin aşağıda belirtilen amaçlara varmasına engel olan çalışma hayatına ait tespit edilmiş risklere yönelik cevap verecek biçimde düzenlenir ve devam ettirilir:

1. Firmanın finansal raporlarının güvenilirliği,
2. Faaliyetinin etkinliği ve verimliliği,
3. Firmanın mevzuat ile uygunluğu.

TTK'nın atıfta bulunduğu TDS'de 315 nolu standartta işletmelerdeki iç kontrol sisteminin aşağıda belirtilen beş bileşene ayrılması, iç kontrolün işletmelere sağladığı yukarıda belirtilen faydalarına ilaveten denetim açısından da fayda sağlayacağı hüküm altına alınmıştır (KGK, 2020, A59).

- a) Kontrol çevresi,
- b) Firmanın risk değerlendirme süreci,
- c) Finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve iletişim,
- ç) Kontrol faaliyetleri,
- d) Kontrollerin izlenmesi.

Türk Ticaret Kanunu yasa metninde ve gerekçelerinde Uluslararası denetim standartları ve COSO iç kontrol çerçevesi ile tam uyumlu TDS'ye, denetim komitesine, risklerin erken teşhisine ve iç kontrol mekanizmasına atıfta bulunmaktadır. Yasa, ilgili hükümleri getirerek iç kontrol gerekliliğini, iç kontrol sistemi oluşturulmasını, etkinliğinin takip ve gözetim altında tutulmasını ve bağımsız denetçilerce, kontrol ve denetiminin yapılmasını gerekli görmüştür.

Ayrıca, Kanunun 4. Riskin erken saptanması ve yönetimi başlıklı bölümünün 378.maddesinin 1.fikrasında, pay senetleri borsada işlem gören halka açık şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite (risklerin erken teşhisi komitesi) kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü kılınmıştır. Tehlikelerin ve risklerin erken teşhisi komitesi, bazı yönetim kurulu üyelerinin görevlendirilmeleri suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşabilir.

Ayrıca önemine binaen halka açık borsaya kote şirketler haricindeki diğer şirketlerde de bu komite bağımsız denetçinin gerekli görüp bunu şirket yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulması gerektiğini zorunlu kılmıştır.

Risklerin erken teşhisi komitesinin amacı kanunun 2.fikrasında, şirket yönetim kuruluna her iki ayda bir rapor vermek, bu raporda şirketin ve risklerin durumunu değerlendirmek, varsa tehlikelere işaret etmek ve çareleri göstermek olarak belirtilmiştir. Bu raporun yönetim kuruluna ilaveten ayrıca bağımsız denetçiye de gönderilmesi hüküm altına alınmıştır (TTK, 2011);

Yönetim kuruluna benzer şekilde, yasanın şirket üst yönetimlerini kapsayan müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevleri başlıklı kısmında 625.maddenin e fıkrasında, şirket müdürlerine (üst yönetime) risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması görevi verildiği hüküm altına alınmıştır.

İç kontrol ve iç kontrol mekanizmasından 378.maddenin gerekçesinde açıkça bahsedilerek risklerin erken teşhisi ile ilgili 378 ve diğer ilgili maddelere açıklık getirilmiştir. Gerekçede, 378.maddede risklerin erken teşhisi ile ilgili sistemlerin ve bununla görevli komitelerin kurulmasındaki amacın hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasının sağlanması olduğu belirtilmiştir. Risklerin erken teşhis komitesinin, tüm anonim şirketler için öngörülmuş bulunan muhasebe kontrolü, finans denetimi ve denetim komitesi (auditing committee) yanında risklerin erken teşhisine, takibine, değerlendirilmesine ve önlem alınmasına yönelik bir diğer şirket içi iç kontrol mekanizması olarak oluşturulduğu belirtilmiştir. Bu komitenin denetim komitesinden farkı denetim komitesinin yönetimi gözetim altında tutmasına karşılık bu komitenin sadece şirket faaliyetleri ve sistemleri ile ilgili tüm risklere odaklanmasıdır (TTK, 2011).

Ayrıca denetimin geçmişe yönelik bir inceleme olmasına karşın, risk ve tehlikelerin erken teşhisinin gelecek ve geleceğin yorumuyla dolayısıyla işletmenin varlığını ve devamlılığını tehdit edebilecek her türlü riskle ilgili olduğu vurgulanmıştır.

Yasa gerekçesine göre denetimin yönetilmesi söz konusu olmadığı halde, risklerin yönetilebilir olduğu ve yönetilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir. Amacın ise yönetimi, yönetim kurulunu ve genel kurulu devamlı uyanıklık (teyakkuz) altında tutmak, gereğinde organlarca derhal etkili önlemlerin alınmasını sağlamak olduğu, bu sebeple komitenin risklerin teşhis, takip ve gözetimine yönelik sorumluluk sisteminin merkezinde yer aldığı belirtilmiştir. Kanun erken uyarı sistemine istisnâ bir önem verdiğinden bu konuda denetçileri de özel olarak görevlendirmiştir.

Ayrıca kanunun denetleme ile ilgili bölümüne ilişkin 398.maddesinin 4.fıkrasında şirket bağımsız denetçisinin riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378'inci maddede öngörülen risklerin erken teşhis sistemini ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını incelemesini ve böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, şirket yönetim kuruluna sunmasını hüküm altına almıştır (TTK, 2011).

2.1.14 İç Kontrol ve Sermaye Piyasası Kanunu

İç kontrol gerekliliğini ortaya koyan ve hüküm altına alan ülkemiz düzenlemelerden birisi de SPK kanunudur. Bu kanunun 45.maddesi uyarınca sermaye piyasasında faaliyet gösteren yatırım kuruluşları, yatırımcıların bu hizmet ve faaliyetlere dayalı olarak oluşturdukları şikayetlerin, yatırım hizmetleri ile faaliyetlerini takip ederken yatırımcıların hak ve menfaatlerini, bu hizmet ve faaliyetlerden kaynaklanan şikayetleri dikkate alarak, gerekli iç kontrol birimlerini ve sistemlerini kurmakla yükümlüdür.

Benzer şekilde yasanın 73. Maddesi uyarınca da Sermaye piyasasında faaliyet gösteren borsalar, sistemlerinin güvenli bir şekilde yönetilebilmesi için gerekli düzenlemeleri yapmak, önlemleri almak ve gerekli iç kontrol birim ve sistemlerini oluşturmakla yükümlü kılınmıştır (Resmi Gazete, 2012).

Kanunun 78.maddesi uyarınca da; “merkezî karşı taraf hizmeti verecek merkezî takas kuruluşlarının da benzer şekilde ilgili sermaye piyasası araçlarında üstlenmiş oldukları mali riskler ile diğer risklere uyumlu olarak yeterli düzeyde sermaye bulundurması, bilgi işlem altyapısı ile iç kontrol..... sistemlerini kurması ve etkin bir şekilde idame ettirmesi” zorunlu kılınmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

COSO ENTEGRE İÇ KONTROL YAKLAŞIMI VE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNE YÖNELİK COSO BAZLI İÇ KONTROL FORMU ÖNERİSİ

3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Daha önceki kısımlarda vurgulandığı üzere, küresel skandallar sebebiyle iç kontrol ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin önemi son derece artmıştır. Skandalların oluşumunda diğer faktörlere ilaveten, şirketlerde iç kontrol sistemlerinin olmaması ve etkinliğinin sağlanamaması büyük rol oynamıştır. Artan önemi nedeniyle işletme bünyesinde iç kontrol sisteminin varlığı, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi konusu, (önceki kısımlarda ayrıntılı açıklanan) çok çeşitli ulusal/ uluslararası standartlara ve düzenlemelere konu olmuştur.

İç kontrol gerekliliğinin artışına paralel olarak, iç kontrol sistemlerinin varlığı ve etkinliğinin değerlendirilmesinde kullanılacak iç kontrol formu (listesi) gibi iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme araç ve yöntemlerinin de önemi son derece artmıştır. Dolayısıyla, söz konusu standart ve düzenlemeleri takiben hem çeşitli iç kontrol modelleri hem de (önceki kısımda belirtilen) iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme araçları/yöntemleri geliştirilmiştir. Çalışanlara çeşitli soruların sorularak görüşlerinin alınmasına dayalı kontrol formu (listesi) yöntemi de iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmede yaygın kullanılan araçlardan birisidir.

İç kontrol formu dahil, iç kontrol sisteminin varlığı, etkinliği ve etkinlik derecesinin saptanması vb., iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme araçlarının geliştirilmesini, yapılacak uygulamalı çalışmaları mümkün kılmakta ve/veya kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın bu kısmında, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini tespit ve değerlendirmeye yönelik, uygulamalı çalışmalarda kullanılmak üzere, COSO bazlı bir iç kontrol formunun tasarlanıp geliştirilmesi amaçlanmıştır.

Uygulamalı çalışmaların yapılabilmesi, sağlıklı güvenilir bilgi üretilebilmesi ile kontrol formu gibi gelişmiş tanıma ve değerlendirme araçlarının tasarlanması ve oluşturulması gerekliliği arasında, aynı yönlü pozitif bir ilişki (korelasyon) bulunmaktadır.

Çalışmamızda aşağıda zikredilen farklı taraflarca kullanılmak üzere, en yaygın iç kontrol tanıma/değerlendirme yöntemlerinden birisi (iç kontrol listesi) ile en gelişmiş kurumsal iç kontrol modeli olan COSO entegre iç kontrol çerçevesi bir araya getirilmeye çalışılmıştır.

Bu doğrultuda, belirtilen ihtiyaca yönelik olarak, çalışmamızda kurumsal işletmeler için en gelişmiş model olan COSO entegre iç kontrol çerçevesinin temel bileşenleri ve özelliklerini ele alan ve uluslararası standartlar, düzenlemelerle uyumlu şekilde geliştirilen uygulanması kolay ve etkili bir iç kontrol listesi oluşturmak hedeflenmiştir. Bir başka deyişle COSO bazlı iç kontrol listesi ile, işletmelerde gelişmiş kurumsal bir iç kontrol sistemi bulunup bulunmadığını, bulunuyorsa etkin olup olmadığını, etkinlik ve COSO standardına uyum derecesini sağlıklı biçimde ortaya koyacak ve etkinliğinin değerlendirilmesine katkı sağlayacak yapıda kapsamlı ve kolay uygulanabilir bir iç kontrol formu geliştirmek amacıyla hareket edilmiştir.

Bahse konu kontrol formunun, iç kontrol sisteminin bir nevi MR'ının çekilmesinde ve iç kontrol sistemi etkinliğinin değerlendirilmesinde fayda sağlayacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca formun uygulanması ile beraber, işletmenin iç kontrol yapısı ve bileşenlerinin güçlü ve zayıf yönlerinin saptanması ve düzeltilmesi, iyileştirilip geliştirilmesi gereken kontrol noktalarına ışık tutulması da amaçlanmaktadır.

Geliştirilen iç kontrol listesinin en gelişmiş COSO modeliyle uyumlu olması, kurumsal işletmelere yönelik olması, kullanım ve değerlendirme kolaylığı gibi çeşitli açılardan çok geniş bir yelpazede kullanım alanı bulacağı düşünülmektedir. Ayrıca, iç kontrol formunun, işletme, kurum ve kuruluşlardaki ortaklar, paydaşlar, yönetim kurulları, denetim komiteleri, yönetim danışmanları, bağımsız denetim şirketleri, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, teftiş kurulları, iç kontrol birimleri, danışma şirketleri, akademisyenler ve diğer araştırmacılar tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespitine veya değerlendirilmesine yönelik kullanılabileceği umulmaktadır.

3.2 Araştırmanın Yöntemi ve Modeli

Çalışmamızda geliştirilerek önerilen iç kontrol listesi kurumsal işletmelerin geneli ile beraber tüm önemli fonksiyonlarını ve iç kontrol noktalarını kapsar bir yapıdadır. Ayrıca, formdaki alt başlıklar ve oluşturulan sorular COSO entegre iç kontrol çerçevesinin tüm temel ve zorunlu bileşenlerini ve ilkelerini de birlikte içermektedir.

Çalışmada iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme enstrümanı olarak, gelişmiş bir iç kontrol formu (listesi) tasarlanmıştır. İç kontrol listesi ilgili bölümde belirtildiği üzere, işletmelerdeki iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme amacıyla yaygın kullanımı olan temel yöntemlerden birisidir. Dolayısıyla geliştirilen iç kontrol formu ile özetle; işletmenin genelini ve tüm önemli fonksiyonlarını kapsayacak şekilde iç kontrol sisteminin varlığını ve etkinliğini en gelişmiş kurumsal iç kontrol modeli üzerinden tanıyıp değerleyebilecek etkili ve uygulanması kolay bir yardımcı araç oluşturulması hedeflenmiştir.

COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli, tüm özel ve kamu çevrelerinde genel olarak kabul görmüş ve kurumsal işletme, kurum ve kuruluşların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmede belirleyici standart olarak kabul edilmiştir.

İşletme bünyesindeki tüm iç kontrol sisteminin sürekli olarak gözetlenmesi neticesinde, işletmeye ilişkin sorunların zamanında ve proaktif olarak ortaya çıkarılması ve saptanması mümkün olur.

Dolayısıyla önerilen iç kontrol formu sonrasında, üzerinde odaklanılması ve yoğunlaşılması gerekli konuların ve muhtemel eksikliklerin, sorunlu alanların ve zayıf noktaların proaktif şekilde saptanması ve ön tespiti mümkün olabilecektir. Bir başka anlatımla, tüm ilgililer (ortaklar, hissedarlar, yönetim kurulları, denetim komiteleri, üst yönetim, yöneticiler, yönetim danışmanları, iç denetçiler, bağımsız denetçiler, teftiş kurulları, iç kontrol birimleri, danışmanlık şirketleri, akademisyenler, diğer araştırmacılar vb.) tarafından üzerinde odaklanılacak ve derinlemesine incelenecek hususların ön tespiti amaçlanmaktadır.

Kontrol listesindeki sorular ve ifadeler, COSO iç kontrol çerçevesinin temel bileşenleri ve ilkeleri baz alınarak oluşturulmuştur. Dolayısıyla iç kontrol formundaki ana/ara başlıklar ve sorular, COSO iç kontrol modelinin zorunlu 5 bileşenini ve temel ilkelerinin tamamını içermektedir.

Bu nedenle, geliştirilen iç kontrol formunda yer verilen temel başlıklar ve sorular doğruluk ve geçerliliğini, en gelişmiş kurumsal iç kontrol çerçevesi olan COSO modelinin zorunlu unsurlarının işletmeye adapte edilerek uygun sorular haline getirilmiş olmasından almaktadır. Dolayısıyla tasarlanan iç kontrol formu, COSO modelinin tüm zorunlu unsurlarını içermesi nedeniyle, iç kontrol sistemlerinin COSO'ya uygunluğuna ve etkinlik derecesine ilişkin güvenilir bilgi sağlayacak bir yapıda olduğu değerlendirilmektedir.

İç kontrol listesi değerlendirilirken gerekli istatistiki testlerin birlikte kullanılması ve uygulanan kişilerin farklılıklarına göre ayrı ayrı yorumlarının yapılması, uygulanan katmanların görüşlerindeki farklılıkların açıklığa kavuşturulması açısından fayda sağlayacaktır.

3.2.1 İç Kontrol Formunun Ölçeklenme Yöntemi

İç kontrol formundaki sorular ve cevaplama için, 5'li Likert ölçeğinden istifade edilmiştir. Bu ölçeğin kullanılmasının işletmenin fonksiyonlarını ve tüm işletme geneline geniş bir yelpazede çok yönlü incelemeyi ve değerlendirmeyi mümkün kılarak fayda sağlayacağı düşünülmektedir. COSO modeli iç kontrolü, "işletme hedeflerine ulaşmak, faaliyetleri etkili ve verimli olarak gerçekleştirmek, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin kanun ve mevzuatlara uygunluğu sağlanmak şeklinde hedeflere varılması ve bu hedeflere ulaşılabilmesine dair yeterli itimadı tesis eden ve işletmenin üst düzey yöneticilerinin, yönetim kurulunun ve diğer personelin aracılığıyla projelendirilen bir prosesler toplamıdır" biçiminde ifade edilmiştir.

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin stratejisini, misyonunu ve yakın iş hedeflerinin realize edilmesine yardımcı olacak biçimde beş esas unsurun birleşmesinden meydana gelir. COSO bazlı iç kontrol çerçevesinin bahse konu 5 temel unsuru daha önce de belirtildiği gibi, şunlardır (COSO, 2013);

- 1) Kontrol Çevresi,
- 2) Risk Değerleme,
- 3) Kontrol Faaliyetleri,
- 4) Bilgi ve İletişim,
- 5) Gözetim.

Bu unsurlar; şirketin içerisinde sağlam bir iç kontrol sisteminin kurulması için yönetici liderlik, değer paylaşımı ve kontrol sorumluluğunu öne çıkaran bir kültür içinde çalışırlar. Organizasyonun tüm fonksiyonları içinde ve her aşamada şirketin karşılaştığı çeşitli risklerin kolay yoldan tespit edilerek değerlendirilmesi yapılmalıdır. Önemli risklere gönderme yapılması ve bu risklerin azaltılması amacıyla kontrol faaliyetleri ve diğer mekanizmalar proaktif bir şekilde tasarlanmalıdır. İşletmedeki tüm iç kontrol sisteminin devamlı gözetilmesi sonucunda işletmeye ilişkin sorunların proaktif olarak zamanında ortaya çıkarılması, saptanması mümkün olur.

Likert tipi ölçekler, sıralı bir ölçek tipi olup, sorular yoluyla kişilerin (deneklerin) bilgi vermesi esasına dayanır. Tekniğin uygulanmasında genellikle takip edilen yol, önceden bilgisi, görüş, öneri ve kanaati alınmak isteyen deneklere yazılı ve sözlü olarak iç kontrol formundaki soruların sorulmasıdır. Rensis Likert tarafından 1932 yılında geliştirilen dereceleme toplamlarıyla ölçekleme yaklaşımında, ölçülmek istenen söz konusu tutuma dair çok sayıda müspet ve menfi ifade, çok sayıda yanıtlayıcıya uygulanır. İç kontrol formundaki sorular ve cevaplama için, 5'li Likert ölçeğinden yararlanılmıştır. Bu ölçeğin kullanılmasının işletmenin fonksiyonlarını ve tüm işletme genelini geniş bir yelpazede çok yönlü incelemeyi ve değerlendirmeyi mümkün kılarak fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu iç kontrol formunda sorulara katılıp katılmama durumuna göre 1 ile 5 arasında bir not verilmekte, bilgisine başvurulanın çalıştığı kademe ve iş türünde uygulaması olmayan veya bilgisinin bulunmadığı sorularda ise sıfırı işaretlemesi istenmektedir.

Tablo 3.1: Sonuçlarının değerlendirilmesinde likert tipi ölçekleme (Likert Scaling, 2020).

| |
|---|
| Lütfen, aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz. |
| 1=Kesinlikle Katılmıyorum |
| 2=Katılmıyorum |
| 3=Kararsızım |
| 4=Katılıyorum |
| 5=Kesinlikle Katılıyorum |

İç kontrol anketinin uygulanmasında sağlıklı, güvenilir ve çok yönlü analitik bilgi edinilebilmesi ve herhangi bir kısıtlılıkla karşılaşılması için, iç kontrol formlarının değerlendirilmesinde “SPSS for Windows” gibi uygun analiz programları ile çözümlenmelerin yapılması ve gerekli tüm istatistiksel testlerin ve uygun analiz yöntemlerinin kullanılması ve yorumlamaların tüm test ve analiz sonuçlarıyla birlikte desteklenerek yapılması önerilmektedir.

3.3 İç Kontrol Modeli Olarak COSO Entegre İç kontrol Çerçevesi

3.3.1 COSO İç kontrol çerçevesi ve Genel Gelişimi

1980’li yıllarda ABD’de artış gösteren finansal verilerin hileli raporlanması olayından sonra Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission of Fraudulent Financial Reporting) kurulmuştur. Bu komisyon hileli verilerin iç kontrol sistemi içerisinde büyük paya sahip olduğuna dikkat çekerek iç kontrol sistemi üzerinde güncellemeler yapılması ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması gerektiğini savunmuştur (Yılancı 2015:52). Treadway Komisyonu olarak da bilinen “Hileli Finansal Raporlama Komisyonu’nun amacı; maksimum verimlilik, minimum maliyet olan ve bunları şeffaf bir şekilde tüm paydaşlara sunmayı hedefleyen bir sistem için verilerdeki hile oranının yüksek olmasının sebeplerini belirleyerek bunun önüne geçmektir (Çatıkkaş 2017:47).

Komisyonun çalışmaları sayesinde iç kontrol sistemine bakış açısı ciddi oranda değişmiş ve iç kontrol sisteminin kıymeti artmıştır. Komisyon kendi içerisinde iç kontrol sistemini destekleyici, geliştirici çalışmalar yaptığı gibi tüm çevrelerce kabul görece iç kontrol sistemine yönelik gerekli standartları getirmek adına birçok kuruma da ortak çalışmalar yapmak adına davet göndermiştir. Bu çağrılar sonucunda iç kontrole yönelik ciddi destek gören yeni yapılanma çalışmaları hızla devam etmiştir (Yılancı 2003:16).

Çalışmalara geniş çevrelerden birçok kurumun katılması ile beraber kısa sürede ciddi çalışmalar yapılarak hızlı yol alınmıştır. İhtiyaçların giderilmesi ve mevcut iç sistemlere yönelik güncelleme çalışmalarının yapılabilmesi için, 1985 yılında işletmelerde iş etiği, iç kontrol ve yönetim prensiplerine uygun bir şekilde finansal raporlamalar geliştirmek üzere COSO kurulmuştur (Gönülacar, 2008:4) COSO, iç kontrole yönelik olmak ve iç kontrol konusunda güvence vermek üzere beş Amerikan

meslek kuruluşu tarafından oluşturulan bağımsız bir kuruluştur. Bu kuruluşlar şu şekildedir:

1. Amerikan Muhasebe Birliği (AAA),
2. Amerikan Serbest Muhasebeci Finansal Müşavirler Enstitüsü (AICPA),
3. Ekonomik Yöneticiler Kurulu (FEI),
4. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA),
5. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA).

Söz konusu Komisyonun özel ve kamu sektörü kuruluşlarına dair iç kontrol önerileri ve değerlendirmelerinin bulunduğu ilk raporu 1987 yılında yayınlanmış, bu raporda iç kontrolün, sadece bağımsız denetim personelinin değil, işletme yöneticileri, çalışanlar ve iç denetçilerin de kontrolünde olduğu belirtilmiş ve iç kontrolün muhasebe denetimi ile finansal kontrolden çok daha detaylı bir olguyu tanımladığı belirtilmiştir. 1992 yılında ise, iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesi ve güncel gereksinimler bakımından yeniden biçimlendirilmesi için ilgili komisyon dahilinde bir çalışma grubu meydana getirilmiş ve yapılan çalışmalar neticesinde “İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve (Internal Control-Integrated Framework)” isimli bir rapor yazılmıştır (KTÜ, 2014:7).

COSO'nun bu raporunda iç kontrol tanımlanmış ve iç kontrol sistemlerinden nasıl maksimum verim alınabileceği konusuna değinilmiştir. Gönüllü bir organizasyon olan COSO hem kurumsal yönetim hem de iç kontrol mekanizmalarıyla finansal raporlamaların güvenilirliğini artırmaya yönelik çalışmalar yapmıştır (Çatıkkaş 2017:47).

Avrupa Birliği de kamu iç finansal kontrol alanında COSO'nun standartlarını benimsemiştir.

1992 yılında COSO tarafından yayınlanan “İç Kontrol Çerçevesi”, kurumsal işletmelere yönelik en kapsamlı ve en gelişmiş iç kontrol çerçevesidir. Bu model, iç kontrol ve iç kontrol sisteminin tanımlanmasına, işletmeler, kurum ve kuruluşların iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik kapsamlı bir iç kontrol alt yapısı sunmaktadır.

3.3.2 COSO İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Faydaları

İç kontrole dair ana bir çerçeve niteliğine sahip COSO iç kontrol çerçevesinde iç kontrol şu biçimde ifade edilmiştir:

İç kontrol, bir organizasyonda (Çatıkkaş 2017:47);

1. İşletme amaçlarına ve hedeflerine erişmek,
2. Sahip olunan işletme varlıklarını korumak
3. Faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak,
4. Finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini tesis etmek ve güvenilir raporlamayı sağlamak,
5. Faaliyet ve uygulamaların yasal düzenlemelere uygunluğunu yerine getirmek,

konularında makul güvence elde etmek adına yöneticiler ve çalışanlarca tasarlanan, uygulanan ve yönlendirilen bir süreçtir.

İşletme varlıklarının korunarak işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli çalıştırılarak yasal mevzuata uygunluğu ve finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanması için oluşturulan bir iç kontrol sistemi, işletme için de önem taşımaktadır. Bu noktada iç kontrol sisteminin önemini faydasından kaynaklandığı söylenebilir” (Dabbağoğlu 2007:160-61).

İç kontrol sisteminin ana amaçlarını aşağıdaki beş maddede özetlemek mümkündür.

1. İşletme varlıklarının korunması,
2. Muhasebe kayıtlarının güvenilir ve doğruluğunun sağlanması,
3. İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin artırılması,
4. İşletmenin tüm faaliyetlerinin örgüt politikası ve yasal mevzuatlara uygun olması,
5. İşletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ve amaçlara erişmesinin mümkün kılınması.

İşletmeler büyüyüp süreçleri daha karmaşık ve kompleks hale geldikçe ve faaliyet işlem sayıları arttıkça, yanlışlıkların ortadan kaldırılması, varlıkların korunması, politikaların değerlendirmesi ve diğer amaçlar için yönetimin zamanında ve güvenli bilgilere erişimi zorunlu hale gelmiştir.

Günümüz işletmelerinde işletme ile ilgili bilgiyi kullanan ve kararlarında bu bilgilere başvuran taraflara, sürekli doğru ve güvenilir bilgi verme ayrıca önem

kazanmıştır. İşletme faaliyetlerine ilişkin verilerin ve muhasebe bilgilerinin daha ekonomik, etkin ve güvenilir şekilde hazırlanması gerekliliği de hesaba katıldığında verilerin güvenilirliğini oluşturmak için tüm iş süreçlerinde iç kontrollere ve etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç olduğu ortaya çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi olmaması durumunda işletmenin varlıkları, defter ve belgeleri, verilerin güvenilirliği yönetimin kontrolünden çıkabilir.

Yukarıda zikredilen çok çeşitli amaçlarla işletme bünyesindeki yöneticilerin ve muhasebe yetkililerinin iç kontrole ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına daha fazla dikkat etmeleri gerektiği söylenmektedir (Karacaer ve İbrahimoglu 2003:218).

Sonuç olarak etkili iç kontrol sistemi hem doğru ve güvenilir bilgi üretimine katkı sağladığı hem de işletme içinde ortaya çıkabilecek önemli hile, hata ve yolsuzlukları engelleyerek idarenin yanlış karar almasını ve kaynak israfını önlediği söylenebilir. Ayrıca iç kontrolün etkin olarak uygulanması, finansal tabloların da güvenilirliğini artırmakta, yatırım yapanların doğru kararlar vermesini sağlamaktadır.

Bununla birlikte etkili iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız dış denetçiler ve iç denetçiler tarafından yapılacak denetimlerin kapsamını daraltarak denetim giderlerini ve maliyetini de azaltmaktadır. Her sektörde işletmelerin hedef, amaç ve misyonu bulunmaktadır. İşletmeler misyon ve vizyonları doğrultusunda belirledikleri plan, politika, amaç ve hedeflerine ulaşabildikleri ölçüde başarılı sayılırlar.

İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşabilmeleri amacıyla bünyesinde kurdukları sistemlerin yapısı ne kadar etkin olursa, işletmelerin sürekliliği de o seviyede uzun ömürlü olmaktadır. İç kontrolün amaçları; finansal raporların doğruluğu, güvenilirliği, etkin faaliyetler ve verimlilik, kanunlara ve düzenlemelere uygunluk, amaç ve hedefe ulaşmayı gerçekleştirme ve varlıkların korunması şeklinde sayılmaktadır (Arcagök ve Erüz 2006:152).

İç kontrolün finansal raporlamaya yönelik amacı; tüm finansal işlemlerin kayıt altına alınması, tasnif edilmesi, yapılandırılması ve dokümantasyonunda sistematik bir yapı oluşturularak işletme faaliyetlerine yönelik muhasebe tarafından üretilen bilgi ve raporlamaların eksiksiz, doğru ve güvenilir olmasıdır.

İç kontrolün faaliyetlerin etkinliğine ve verimliliğinin artırılmasına yönelik amacı; şirket kaynaklarının faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artıracak tarzda etkin, verimli ve ekonomik biçimde kullanılmasını içerir.

İç kontrolün kanun ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlama amacı, işletmeyi, işletme faaliyetlerini ve yöneticileri ilgilendiren her kanun maddesi ve diğer kanun düzenlemelerine entegre olma ve bunlara uyumluluğun sağlanmasını ifade eder.

Şirketlerin iş hayatında devamlılığını sağlayabilmeleri ve misyonlarına ulaşabilmeleri için öncelikli olarak belirledikleri hedef ve amaçlarına ulaşmaları gerekmektedir. Şirket yönetimlerinin bu amaç ve hedefleri tutturmasını gerçekleştirmek şekilde kullanılacak olan kontrol yöntemleri yapılandırılmalıdır.

Varlıkların korunması amacı, şirketlerin sahip olduğu varlıklarını (nakit, alacak, taşınır ve taşınmaz) koruma durumunu ifade eder. Bu koruma fiziksel olarak bir korumayı ifade ederken yolsuzluk, haksız kazanç, usulsüzlük ve hırsızlıkların önlenmesini de açıklamaktadır.

COSO İç Kontrol Sisteminde bulunan iç kontrol faaliyetlerinin amaçları, uyum, raporlama ve operasyonel, olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır (Efendioğlu ve Uzel 2017:210);

1. Operasyonel Amaçlar: Kurulustaki varlıkların korunmasında ve operasyonel ve finansal hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkinlik ve etkinlik göstermek için bir işletmenin işletim sistemini ifade eder.
2. Raporlama Amaçları: İç ve dış finansal/finansal olmayan raporlamalarla düzenleyici kuruluşlar tarafından ve örgüt üst yönetimine yapılan raporlamalarda öngörülen şeffaflık, güvenilirlik, zaman sınırları ve diğer konuları içerir.
3. Uyum Amaçları: İşletmenin riayet etmekle sorumlu bulunduğu kanunlar ve diğer düzenlemeleri içerir.

3.3.3 COSO İç Kontrol Çerçevesinin Ana Bileşenleri

COSO'nun iç kontrol sistemine ilişkin bileşenleri şöyledir; risk değerlemesi, kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, iletişim, bilgi ve gözetim (takip)'dir (Kaval 2015:125). Uluslararası düzeyde kabul edilmiş ve pek çok düzenlemeye baz oluşturmuş olan COSO modeli uyarınca iç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır. Bunlar;

- (a) Aktivitelerin üretkenliği ve etkinliğini,
- (b) Finansal raporlamanın güvenilirliğini,

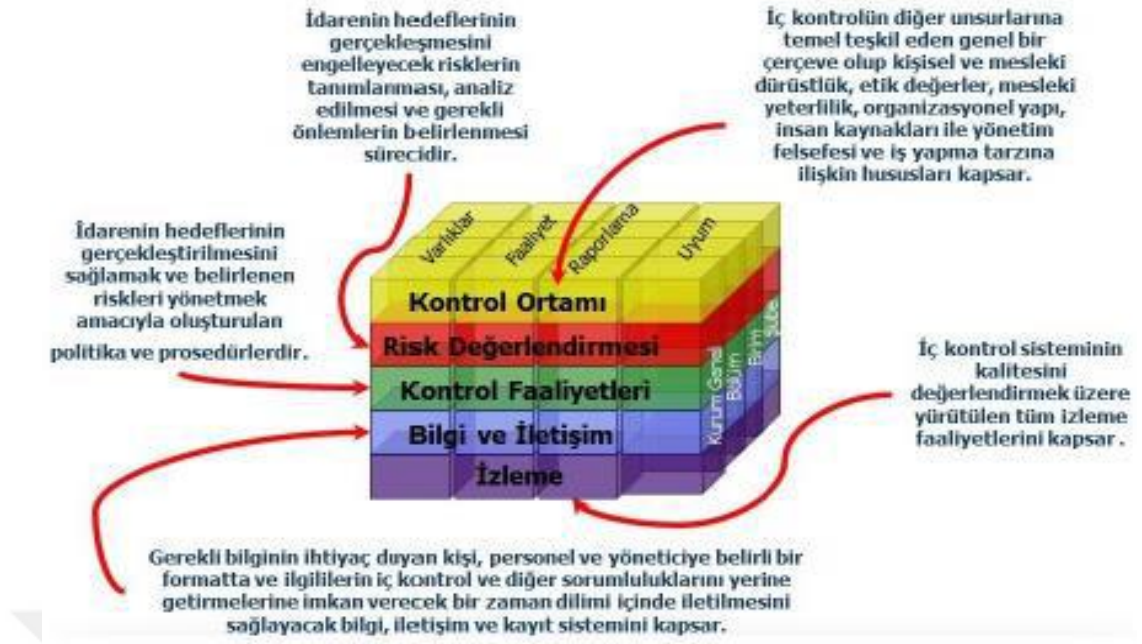
(c) Faaliyetlerin ve işlemlerin söz konusu kanunlara ve düzenlemelere uygunluğunu tesis etmektir (Yurtsever 2009:21).

1988 yılında Uluslararası Serbest muhasebeci mali müşavirler/kamu Muhasebecileri Birliği örgütü AICPA, “Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Önemi” başlıklı SAS 55 standardı ile iç kontrole şimdiye kadar tanımlanmamış bir tanımlama ile yeni bir bakış açısı kazandırmıştır. Bu tanımlama daha sonra COSO komitesi tarafından geliştirilen iç kontrol modeline önemli bir öge oluşturmuştur.

İç kontrol, “Kontrol Ortamı”, “Muhasebe Sistemi” ve “Kontrol Prosedürleri” olarak üç ana unsura ayrılmış ve iç kontrolü “örgüt hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair akılcı bir güvence sağlamak için yaratılan prosedür ve politikalar” biçiminde tanımlamıştır (Özbek, 2012:393-94).

Bu çerçevede COSO tarafından oluşturulan ve aşağıdaki şekilde gösterilen COSO iç kontrol modelinde (COSO Küpü) iç kontrol sisteminin temel unsurları küpün ön yüzeyinde gösterilmektedir. Küpün üst yüzeyinde iç kontrol amaçları, yan yüzeyinde fonksiyonel işletme birimleri ve temel iş süreçleri (faaliyetler) yer almaktadır.

COSO küpü, bir işletmeyi oluşturan birimlerin ve aktivitelerin, iç kontrolün beş ögesi sayesinde belirledikleri hedeflere erişmesini tanımlar, COSO piramidi, iç kontrolün beş ögesinin birbiri ile ilişkisini açıklar (Türedi, Koban ve Karakaya, 2015b:95).



Şekil 3.1: COSO küpü (COSO, 2014).

COSO piramidi; iç kontrol öğelerinin birbirleri ile olan ilişkilerini göstermede kullanılır. Kontrol ortamı en alta yani temelde konum alırken, kontrol aktiviteleri ve risk değerlendirme yapılarak ve bilgi ve iletişim kanallarından yararlanılarak gözetimin gereksinim duyduğu bilgiler sağlanır (KTÜ, 2014:7).



Şekil 3.2: COSO piramidi (KTÜ, 2014:7).

Tablo 3.2: COSO iç kontrol çerçevesinin 5 temel bileşeni ve ilgili 17 ilkesi (Aksoy ve Mohammed, 2020a-b).

Kontrol ortamı:

1. Dürüstlük ilkesine ve etik değerlere bağlılığın gösterilmesi
2. Yönetim kurulunun üst yönetimden bağımsız olması ve iç kontrolün performansı ile gelişimini izleyip takip etmesi
3. Kontrol ortamının yetki, sorumlulukların ve yapısının belirlenmesi
4. Yetkinliğin geliştirilmesine dair bağlılığın gösterilmesi
5. Hesap verebilme mesuliyetinin yerine getirilmesi

Risk değerlendirmesi:

1. Uygun ve doğru hedeflerin belirlenmesi
2. Risklerin analiz edilerek belirlenmesi
3. Suistimal riskine ilişkin incelemelerin yapılması
4. Kayda alınmaya değer ve önemli değişikliklerin ortaya konularak değerlendirilmesi

Kontrol faaliyetleri:

1. Uygun kontrol faaliyetlerinin tespit edilmesi ve geliştirilmesi
2. Teknoloji odaklı genel kontrollerin tespit edilmesi ve geliştirilmesi
3. Politika ve prosedürler vasıtasıyla uygulanması

Bilgi ve iletişim:

1. İşletmenin İç kontrol fonksiyonlarını destekleyecek ilgili ve nitelikli bilgiler temin etmek, oluşturmak ve kullanmak
2. İlgili bilgileri değerlendirmek
3. İç iletişimin kurulması
4. Dış iletişimin kurulması

İzleme faaliyetleri:

1. Faaliyetlerde iç kontrol unsurlarının var olup olmadığı, etkin çalışıp çalışmadığına dair sürekli gözetim ve özel değerlendirmelerin yapılması
2. İç kontrol eksikliklerinin ve iyileştirme ihtiyaçlarının tespiti ve bunun ilgili taraflara raporlanması

3.3.3.1 Kontrol ortamı

Kontrol ortamı (control environment), ana etken olarak diğer tüm iç unsurlarının esasını meydana getirir. İç kontrolün esasını kontrol ortamı oluşturur ve genel iç kontrol kalitesini etkileyen bir atmosfer yaratarak iç kontrol disiplini sağlar. İç kontrol sisteminin bir parçası olan kontrol ortamı, temel bir yönetim ve problem çözme anlayışı ortaya koyarak iç kontrol yapısında ahlaki değerlerin önemini vurgular. Dar anlamda, kontrol ortamı yönetim ve çalışanların kontrol bilinci olarak algılanabilir (Dittenhofer 2001:444).

Kontrol ortamı, işletmenin iş görme şeklini tanımlar. Şirketteki herkes görev ve yetkilerinin sınırlarını anlamalıdır. Çünkü kontrolün kurulmasındaki en önemli rol işletme çalışanıdır. Personelin, kültürel bir ortamda yaşadıklarını hissetmeli ve bu ortamda herkes şirketin amaçlarına ulaşmaktan sorumlu olduğunu, sorumluluklarını

yerine getirmesi gerektiğini bilmelidir (Saltık 2007:84). Bu bağlamda, iç kontrol ortamı kısaca işlerin yapılma ve çalışma şekli olarak tarif edilmektedir.

İşletme muhasebe sisteminin ne kadar iyi tasarlandığı tek başına çok önemli değildir, sistemi uygulayan personel sorumlulukları doğru bir şekilde belirlenmemiş ve doğru tahsis edilmemişse, personelin eğitimi için gerekli bilgi ve eğitim sağlanmazsa, sistemin kalitesi ve çalışması arzu edildiği şekilde verimli olmayacaktır (Yılancı 2015:69). Güçlü kontrol ortamı, operasyonların verimliliğini artırır ve yönetim ve işletme başarısına yol açar; aynı zamanda hataları ve zayıf noktaları önleyerek şirket bilgilerinin doğruluğuna ve şeffaflığına katkıda bulunur (Güner 2009:188).

İç kontrol ortamı, yönetimin ve çalışanların iç kontrole yönelik pozitif bir bakış açısı elde etmesini, çalışanın becerisi; ahlaki değeri, doğru ve ahlaklı bir yönetim anlayışını, iş bölümünün olmasını, çalışanların sorumluluklarının bariz anlaşılır bir biçimde tanımlanmasını ve dağıtılmasını sağlar. Üst yönetimin kontrole yönelik yaklaşımı iç kontrole vermiş olduğu önemin bir göstergesidir. Bu nedenle üst yönetim iç kontrole yönelik yapmış olduğu her desteğini örgüt çalışanlarına ileterek etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmaya çalışmalıdır.

COSO modeline göre, kontrol ortamı çalışanların iç kontrol bilincini sağlayarak diğer unsurlara temel oluşturur. İşletmelerde (Derici 2012:88-89);

1. Üst düzey yöneticiler için iç kontrol sistemini benimsemek ve desteklemek,
2. İşletme misyonu ile stratejik hedeflerin belirlenmiş olması,
3. Bireysel, mesleki ve ahlaki kuralların benimsenmesi,
4. İşletmenin organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların atanması,
5. İnsan kaynakları yönetiminin işletilmesi,
6. Tüm faaliyetlere ilişkin iş tanımları ve iş süreçlerinin belirlenmesi

İç kontrol ortamının temel unsurlarının işletmede mevcut olması, iç kontrol sisteminin faal ve verimli olmasını sağlayacaktır. COSO İç Kontrol Ortamı ile İlgili Temel İlkeler ve Alt Bileşenlerine aşağıdaki tabloda ayrıntılı yer verilmiştir:

Tablo 3.3: COSO iç kontrol ortamı ile ilgili temel ilkeler ve alt bileşenleri (COSO, 2013).

| |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. <i>Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine bağlılığın gösterimi</i><ol style="list-style-type: none">a) Yönetimin etik değerlere ve doğruluk dürüstlüğe bakışı ve tutumu.b) Davranış kurallarına bağlılıkların değerlendirilmesic) Davranış kurallarının tespit edilmesid) Aykırı davranışlara zaman kaybedilmeden müdahale edilmesi2. <i>Yönetim kurulunun iç kontrol ortamı ve iç kontrol faaliyetlerini gözetim sorumluluğu</i><ol style="list-style-type: none">a) Gözetim ve izleme yükümlülüklerin ortaya konulmasıb) Kontrol ortamının izlenmesic) Faaliyetlerde mesleki bağımsızlığa önem verilmesid) İlgili uzmanlık uygulaması3. <i>Kontrol ortamının yapısı ile vazife, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi</i><ol style="list-style-type: none">a) Görev, yetki ve sorumlulukların ilgili çalışanlara dağıtılması, sınırlamaların belirlenmesi.b) İşletmenin genelini dikkate almac) Raporlama kanallarının ve akışının oluşturulması4. <i>Çalışanların yetkinliğine ve geliştirilmesine önem verildiğinin (yetkinlik taahhüdünün) ortaya konulması</i><ol style="list-style-type: none">a) Yetkinlik ve kariyer gelişimine yönelik planlama ve hazırlık yapılmasıb) Uygulamaya yönelik politika ve prosedürlerin oluşturulmasıc) Çalışanların sürekli geliştirilmesi ve eğitimid) Yetkinliklerin değerlendirilerek noksanlıkların tamamlanması5. <i>Hesap verilebilirliğe yönelik sorumluluğun ortaya konulması ve yerine getirilmesi</i><ol style="list-style-type: none">a) Yetki ve sorumluluk taşıyanların hesap verebilir olmasıb) Teşvik, ödüllendirme, verimlilik ve etkinliğin ölçülmesi.c) Tepkilerin dikkate alınması,d) Kişileri ödüllendirme, disiplin uygulamaları verimlilik ve etkinliklerin değerlendirilmesi |
|--|

COSO İç Kontrol Ortamının temel ilkelerinden bazılarını aşağıdaki kısımlarda ayrıntılı yer verilmiştir.

3.3.3.1.1 İşletmede dürüstlük ilkesine ve etik değerlere bağlılık

Faal bir iç kontrol ortamının tesisi için işletmelerde Dürüstlük İlkesine ve Etik Değerlere Bağlılık sağlanmış olmalıdır. Dürüstlük, güvenilirlik ve etik değerlere bağlılık ilkeleri, yalnızca kontrol ortamının temel ilkelerini oluşturmakla kalmaz, aynı zamanda diğer iç kontrol öğelerini de etkiler. Dürüstlük ve mesleki etik değerleri, yönetimin çalışanları dürüst ve etik olmayan davranışlarda bulunmaya teşvik eden

sorunları azaltmaya ve ortadan kaldırmaya yönelik eylemlerini içerir (Arens ve Loebbecke, 1994: 276).

Yönetim, işletmenin her kademesinde iç kontrol yapısının işleyişi sırasında önem, dürüstlük, mesleki etik ve değerlere yönelik tavırlar sergilemeli ve iç kontrol sürecine ilişkin talimat, davranış ve beklentiler vermelidir. Dürüstlük ve mesleki etik konusunda aşağıdaki genel koşulların yerine getirilmesi gerekir. Bu genel şartlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 3.4: Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine bağlılığın genel şartları (Özer, 2010: 86).

1. İç kontrol yapısı yönetim ve çalışanlarca sahiplenilmelidir.
2. İşletme personeline eşit davranılmalıdır.
3. Yöneticiler işletme personeline örnek olmalıdır.
4. Faaliyetler güvenilir bilgi ile belgelere dayandırılmalıdır.
5. Faaliyetler güvenli, şeffaf ve hesap verilebilir olmalıdır.

Yönetim, çalışanlara mesleki etik ve dürüstlük standartlarını (varsa) ileterek bu tutumu anlamaya ve uygulamaya çalışmalıdır. Bu standartlar aracılığıyla, şirketin çalışanlarının yukarıdaki standartlara bağlılığı değerlendirilebilir ve sapmalar varsa, zamanında müdahale için fırsat sağlayabilirler. Çalışanlardan doğru ve ilkeli davranışlar sergilemeleri bekleniyorsa, doğru şekilde yönlendirilmeleri gerekir. Bu etkili bir iç kontrol yapısı için gereklidir. Bu sorumluluk yönetim kurulu ve üst yönetime aittir.

Şirketin hedefleri ve bunları gerçekleştirme yöntemleri, şirketin önceliklerinin, değer yargılarının ve yönetim tarzının temelini oluşturur. Bu öncelikleri ve değer yargılarını değerlendirmek, yönetimin dürüstlük anlayışını ve etik değerlere bağlılığını gösterebilir. Bu anlamda, bir kuruluşun itibarı yasalara ve düzenlemelere sıkı sıkıya uymaktan daha önemlidir. Lider kuruluşa saygı duyulsa bile toplum daha fazlasını bekler.

İç kontrol sisteminin etkinliği, sistemi kuran, yöneten ve denetleyen kişilerin dürüstlük ve etik değerlerine bağlı olarak artar veya azalır. Dürüstlük ve güvenilirlik, bir işletmenin iç kontrol ortamının temel öğeleridir ve diğer iç kontrol öğelerinin planlanmasını, yönetimini ve denetimini etkiler.

Etik, genellikle bireylerin veya grupların doğru veya yanlış davranışını yöneten değerler olarak tanımlanabilir. Bir başka anlatımla etik, yasal ihtiyaçların üzerinde

kendini frenleyebilme gücüne sahip olan insan özelliğidir. Etik ilkeler (code of ethics) ile mesleki davranış kurallarının (Professional rules of conduct) ana hedefleri, yüksek düzeyde performans sağlamak ve genel olarak kamu yararı gereksinimlerini karşılamak için ticari faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında en yüksek profesyonel standartlarla çalışmaktır. Bu hedefler, dört temel ihtiyacın karşılanmasını zorunlu hale getirmektedir: Bazı temel etik ilkeler ve davranış kuralları şunlardır (IFAC, 2019:8-10);

Temel Etik İlkeler

1. Doğruluk ve Dürüstlük,
2. Tarafsızlık, objektiflik, önyargısızlık,
3. Mesleki Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen,
4. Gizlilik ve sır saklama,
5. Mesleğe uygun davranış, mesleğin itibarını bozucu davranıştan kaçınma,
6. Mesleki ve Teknik Standartlara Uyum.

3.3.3.1.2 Yönetim Kurulunun (ve denetim komitesinin) icradan/üst yönetimden bağımsız olması ve iç kontrol sistemini/faaliyetlerini gözetmesi

Etkin bir iç kontrol yapısının tesisi için işletmelerde Yönetim Kurulunun (ve Denetim Komitesinin) icradan/üst yönetimden bağımsız olması ve iç kontrol sistemini/faaliyetlerini gözetiyor olması gerekmektedir.

İşletmenin Kontrol Çevresi ve üst yönetiminin nitelikleri, Denetim Komitesi Yönetim Kurulundan muazzam ölçüde etkilenir. Yönetim kurulu/Denetim Komitesi işletme yönetiminden bağımsız olmalıdır. Yönetim Kurulunun ile denetim Komitesinin yönetimden bağımsızlığını etkileyen faktörler arasında; yetkinlik düzeyleri, bu kapsamda faaliyetlerin boyutu, üyelerin bilgi, tecrübe statüleri, detayı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin uygunluğu gibi hususlar yer alır. Bu konudaki diğer bir unsur ise, denetim komitesi ve yönetim kurulunun planlar veya performanslarla ilgili olarak yönetime katılımları, konuları takibi ve bunların takibinde yönetime yönelttikleri soruların kapsayıcılığının derecesidir. Bununla beraber yönetim kurulunun bir alt kurulu olan ve icrai görevi olmayan en az iki yönetim kurulu üyesinden oluşan Denetim Komitesinin iç ve dış denetçilerle iletişimi, kontrol çevresini etkileyen diğer bir unsurdur.

3.3.3.1.3 Yeterlilik, yetkinlik taahhüdü ve uzmanlaşmaya verilen önem

Yetkinlik ve uzmanlık taahhüdü, farklı fonksiyonlarda ve kademelerde çalışanların mesleki eğitimleri, yeterlilik, yetkinlik ve mesleki formasyonlarıyla ilgili esasları içerir. İşletme çalışanları, verilen görevler konusunda yetkin olmak ve sorumlulukları üstlenmek için eğitim ve profesyonel yeteneklere sahip olmalıdır. Üstlenilen görevlerle karşılaştırıldığında, yeterli eğitim, beceri ve deneyim eksikliği, iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltan risk faktörleri olarak kabul edilir. Bu durum, işletme yönetimi departmanı tarafından belirlenen hedeflere ulaşmada zorluklara sebep olabilir ve çoğu durumda bu imkansızdır (Arens, Loebecke, 1991:17).

Bu nedenle, işletme yönetimi hususi ve belirgin işlerin profesyonel düzeyini ve bu düzeyler için gerekli bilgi, beceri ve yetenek düzeyini belirlemelidir. İhtiyaç duyulan bilgi, beceri ve yeteneklerin seviyesi nihayetinde kişisel gelişim ve deneyime bağlıdır. Bilgi, beceri ve yetkinlik düzeyinin geliştirilmesine ilişkin önem taşıyan faktörler arasında, spesifik işe yönelik karar verme derecesi ve işin doğal niteliği de sayılabilir. Kişisel yetenek düzeyi ile çalışanların ihtiyaç duyduğu yetenek ve denetim düzeyi arasında yakın bir ilişki vardır.

3.3.3.1.4 Yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı

Üst yönetim ve yönetim kurulu, şirket faaliyetlerinin yönetimini sağlarken belirli prosedürleri takip eder. Bunu genellikle yönetim tarafından belirlenen bir şirket politikası olarak düşünebiliriz. Bu politikaların yürürlüğe girmesi için yönetim kurulunun olası durumlara karşı hazırlanması gerekmektedir. Acil değerlendirme gerekiyorsa, risk şirket adına üstlenilmelidir.

Ancak, bu riskler iş stratejisiyle çalışmamalıdır. Bu anlamda güvenilir çözüm, şirket yöneticilerinin alabileceği risk durumunun belirlenmesi ve bunu da bir işletme politikasına dönüşme yönünde çaba verilmelidir. Yönetimin politikası ve çalışma şekli, faal bir iç kontrol ortamı yapısının oluşması için büyük önem arz etmektedir.

İç kontrol ortamı bileşeninin asıl dinamiği olan işçiler, işletmelerinin haiz oldukları yönetim anlayışı ve yöneticilerinin haiz oldukları iş yapma şekli ile ilgili bilgi sahibi olduğu ölçüde kurumsal bağlılığı yükselecek ve etkili bir iç kontrol çatısının kurulmasında destek olacaklardır (Türedi ve Karakaya, 2015a, 71).

3.3.3.1.5 Yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmesi ve dağıtımı ile raporlama kanallarının oluşturulması

Etkin bir iç kontrol ortamının tesisi için işletmelerde raporlama ilişkileri ve kanalları ile yetki ve sorumlulukların net olarak belirlenmesi ve dağıtımı gereklidir.

Ayrıca iç kontrol yapısının yetkin ve randımanlı olabilmesi için bütün çalışanlar iç kontrol işleyişine katılmalı ve mesul tutulmalıdır.

Ancak sorumluluk verilmesi tek başına bir çare olmayabilir. Sorumluluğun yetki ile beraber olduğu ortamlarda olumlu neticeler alınabilir. Zira, bu ortamdaki işçiler, muhtemel sorunlara karşı üst yönetime hesap vermeleri zorunluluğunun bilincinde olacaklardır. Bu mesuliyet ve yetki ilkeleri, kontrol ortamının her bir bireyine teker teker konumuna ve vazifesine göre belirlenmeli ve çalışanları lüzumlu hallerde düzeltici tedbirler alınması desteklenmelidir.

Tam da bu anda bir evvelki önceki ilkede bahsedilen yönetim felsefesi kavramı ile karşı karşıya kalmaktayız. Zira yönetim felsefesi, işletmelerdeki yetki ve sorumluluğun paylaşılıp paylaşılmayacağını tespit eden üst düzey kaideleri içermektedir (Türedi ve Karakaya, 2015b, 71).

Yönetim felsefesi kavramının gereği olarak, sağlam bir kontrol ortamının tesisi için münasip istihdam politikalarının uygulanmasına ihtiyaç vardır. Böylece işletmede istihdam edilecekler, işletmenin iş tanımlarına münasip bir biçimde seçilerek, yetki ve mesuliyetin paylaşılması veya devredilmesi daha etkili ve verimli kılınacaktır.

Bahis konusu yetki ve mesuliyetin tespitinin yalnız başına bir değeri yoktur. Yetki ve sorumlulukların işletme içi iletişim kanallarıyla yazılı bir şekilde çalışanlara haberdar edilmelidir. Şayet sözlü ya da somut olmayan yöntemlerle çalışmalar devam ediliyorsa kontrolün çok kırılğan olduğu ya da hiç olmadığı ifade edilebilir (Erdoğan, 2009:90).

Faaliyetlere ilişkin mesuliyetlerin tespiti, iletimi ve bu sorumlulukların izlenmesi, farklı kişilerce yapılmalıdır. Yoksa iç kontrol sisteminin etkinliğinden söz edilmesi mümkün değildir.

3.3.3.1.6 İşletme organizasyon yapısı

Etkin bir iç kontrol ortamına sahip olmanın gerek şartlarından bir tanesi de işletmenin organizasyon yapısıdır. Başarıya ulaşma yolunda her süreç bir sisteme, bir

yapıya gereksinim duymaktadır. Başarının amaç olduğu tüm proseslerde olmazsa olmaz unsurlardan birisi olan yapının varlığı; işletmelere, amaçlarına ulaşabilmesinde planlama, emir/talimat ve kontrol faaliyetleri ile olanakları sağlamaktadır. İşletme yapılarının esasını insan oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle söz konusu işletmenin teşkilatlanma etkinliği, sağlam ve detaylı bir işe alım süreciyle muteberdir. Bu açıklamalardan sonra, “işletme(örgüt) yapısı; bir işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak faaliyetlerin ve sorumlulukların çalışanlara dağıtılması ve bu işlevlerin yerine getirilebilmesi için gerekli fiziksel faktörlerin sağlanmasıdır.” diyebiliriz (Erdoğan, 2009: 90).

3.3.3.1.7 İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları

Etkin bir kontrol ortamının gerek şartlarından bir diğeri de insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile ilgilidir. İç kontrol yapısının tüm aşamasındaki gibi, kontrol ortamının esası insandır. Etkili insan kaynakları politikaları tespit etmek ve uygulamak birinci sırada önemlidir. Kontrol ortamı bileşeninin sağlam kaideler üzerinde inşası amacıyla, işletme çalışanlarının yeterlilik durumu ve uzmanlığı hususu çok önemlidir. En verimli yolu ise eksiği ve geliştirilmesi gereken zayıf yönleri olan çalışana, ihtiyaç duyduğu konularda lüzumu kadar eğitim fırsatı sunmaktır.

Çalışanlarda eğitim prosesleri ile iç kontrol yapısına bağlı kontrol ortamı bilincinin oluşturulması temin edilebilir. Kontrol ortamının sağlanması adına, bazı durumlarda işletmeye yeni çalışanlar alınmalıdır. Yeni çalışanların; işletmeye, işletmenin yapısına ve kontrol ortamına intibakı ne kadar hızlı olursa iç kontrol yapısı da o kadar etkin ve verimli olacaktır. Ayrıca işletme, işe alım proseslerinde koyacağı ölçütler ve politikalarla (eğitim düzeyi, deneyim) deneyimli işgücüne ulaşmayı da sağlamalıdır (Messier, 2003: 222).

Gerek halihazır çalışanların eğitimi ve gelişimi, gerekse de yeni işe alımlar hususunda dikkatli olunursa işletme, amaçlarına ulaşmada o kadar mümkündür. İşletmelerde artık insan kaynaklarının maddi kaynaklar kadar ehemmiyetli olduğu gerçeği yadsınmamalıdır. Bu bağlamda iç kontrol sürecinde sık sık tekerrür etmeyen, art niyetli ve kasıtlı olmayan insan hataları görmezden gelinmelidir. Bahis konusu konuları bertaraf etmek için eğitimler yapılmalı ve bu bilincin çalışanlarda oluşturulması için çaba gösterilmelidir.

Ayrıca verimli ve etkin olma yolunda çaba gösteren, kendisini bu açıdan geliştiren, mesuliyet sahibi çalışanlar teşvik edilerek ödüllendirilmelidir. Bu yöntem kontrol ortamı bilincinin yerleşmesi bakımından çok önemlidir. Çalışanın mesuliyetlerini yerine getirdiğinde takdir edileceğini bilmesi, motivasyonuna da pozitif yönde etkileyecektir.

3.3.3.1.8 İç kontrol sisteminin yönetim kurulunca gözetim sorumluluğu

Etkili bir iç kontrol yapısı meydana getirme sorumluluğu yönetim kuruludur. Yönetim kurulu, iç kontrol yapısının yetkin ve verimli bir biçimde devam eden süreçleri takip edebilir veya bunun izlenmesini üst yönetimden isteyebilir. Yönetim kurulunu oluşturan üyelerin de iç kontrol yapısının gerekliliğinin farkına varmış olması ve iç kontrol yapısıyla ilgili yeteri kadar bilgiye haiz olması beklenmektedir.

İşletme amaçlarına ulaşabilmek için etkin bir gözetim sistemi oluşturmak zaruridir. Bahis konusu amaçlara dair proseslerin ne olduğunun ve nasıl ilerlediğinin gözetim mesuliyeti yönetim kurullarına aittir. Bu mesuliyeti bizatihi kendileri yapabilecekleri gibi, işletmenin üst yöneticilerine de devredebilirler.

Yönetim kurulu, yürütülen çalışmaların etkinliğini, verimliliğini ve uygunluğunu iç ve bağımsız denetçiler vasıtasıyla denetlediklerinden, denetim faaliyetinin mevcudiyeti de kontrol ortamını önemli ölçüde etkilemektedir (Özbek, 2013).

3.3.3.2 Risk değerlendirme

3.3.3.2.1 Risk yönetimindeki değişim

Risk kavramı, devam etmesi istenen proseslerin tümünde karşılaştığımız bir durumdur. Yalnızca işletmelerde değil yaşantımızın her safhasında devam eden bu proste, bir sistem olduğundan bu ortamda riskten söz edebiliriz. Tüm işletmeler, çeşitli değişkenlikte çok farklı tehditlerle yüz yüze kalırlar. Risk en geniş tanımıyla işletmelerin amaçlarına varmaları esnasında karşı karşıya kalınabilecek, amaçlara ulaşma zamanını negatif yöne etkileyen olay/olaylar olarak da ifade edilebilir (COSO, 2013).

İşletmeler riskin varlığından kesin olarak kurtulamayacaklarından, amaçlarına ulaşmada, risk yönetimi ile riskin yönetilmesi mecburi hale gelmiştir. Bu proses,

işletmenin bütün çalışanlarının dahil olması gereken bir prosestir. İşletmenin üst yöneticileri, yönetim kurulları ve diğer yöneticiler de bu proseste fiilen vazife almak mecburiyetindedir.

İşletmelerin karşılaştıkları riskleri finansal raporlamaya ilişkin riskler ve faaliyet riskleri olarak ikiye ayırabiliriz. Finansal raporlamaya ilişkin riskler örgütte gerçekleşen bir işlem veya olayın muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara doğru aktarılmama ve kaydedilmeme ihtimalidir. Örneğin; örgütün bir mal alış işlemi nedeniyle ilgili tutarın muhasebesel kaydının oluşturulmaması ya da hatalı olarak kaydedilmesi, yanlış dönemde raporlanması nedeniyle finansal tablolara hatalı olarak kaydedilmesi durumları finansal riske örnek verilebilir. İşletme yönetiminin bu riski dikkate alarak gerekli kontrol prosedürlerini oluşturması gerekecektir.

Faaliyete yönelik riskler ise örgütün belirlemiş olduğu hedef amaçlarına ulaşmasını engelleyen her işlem ve olayın oluşma olasılığıdır. Örneğin; zemin katta faaliyet gösteren bir örgüte ait malların olası bir sel veya deprem felaketi nedeniyle uğrayacağı zararların garanti altına alınması için örgütün yapacağı sigorta anlaşması bu duruma verilecek bir örnektir. İşletmenin hırsızlık vakalarının yoğun olduğu bir yerde faaliyet göstermesi nedeniyle güvenlik tedbirlerini yoğun olarak aldığı ve örgüt içerisine kurduduğu geniş güvenlik sistemi örgütün oluşturduğu bir güvenlik prosedürüdür (Alkaya, 2019:58).

İşletmeler, iç veya dış işletme çevresinden gelebilecek birçok riskle karşılaşabilir. Riskin ortaya çıkarak realize olması durumunda işletmenin amaçlarına ulaşmasında menfi yönde tesiri olacaktır. Ancak işletmeler amaçlarına ulaşmak için karşı karşıya kaldıkları riskleri mümkün olan en iyi şartlarda yönetmeli ve bertaraf etmelidir. Risk yönetimi; işletmelerde yönetim kurulunun, yöneticilerinin ve çalışanların faal bir biçimde olduğu bir prosestir (COSO, 2013).

Geçmişte yaşanan muhasebe ve denetim skandalları ve devamında gündeme gelen Sarbanes-Oxley yasası, değişim, teknolojik gelişme, dijitalleşme, uluslararası ticaretin artması vb. çok boyutlu gelişmeler sonrasında işletmelerde risk yönetiminin önemi artmış ve risk değerlendirme gerekliliği de COSO iç kontrol çerçevesi dahil çok çeşitli küresel düzenleme ve standartlara konu olmuştur. Risk yönetiminde de dünden bugüne önemli bir değişim yaşanmıştır. Ayrıca iç denetim ve dış denetimde de büyük ölçüde risk odaklı denetim yaklaşımı benimsenmiştir. Risk odaklı denetim yönetiminin ilk uygulananından günümüze kadar geldiği süreçte yöntemin

uygulanmasında değişiklikler olmuştur. İlk uygulandığı zamanlarda riskler tek tek incelenirken günümüzde örgüt stratejisine uyumlu bir strateji çerçevesinde ele alınan anlayışa geçiş yapılmıştır. Bu değişimi gösteren çok özet bir tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Tablo. 3.5: Risk yönetiminin değişimi (Alkaya, 2019:59).

| Dün | Bugün |
|------------------------------------|--|
| 1) Riskin tekil hasarı | 1) İşletme stratejisi içinde risk |
| 2) Risk belirleme ve değerlendirme | 2) Risk portföyü oluşturma |
| 3) Bütün risklere odaklanma | 3) Kritik, etkisi büyük risklere odaklanma |
| 4) Risk azaltma | 4) Risk optimizasyonu |
| 5) Risk sınırları | 5) Risk stratejisi |
| 6) Sahibi olmayan riskler | 6) Belirlenmiş risk sorumlulukları |
| 7) Karmaşık risk sayısallaştırma | 7) İzleme ve ölçüm |
| 8) Risk sorumluluğum değil | 8) Risk herkesin sorumluluğu |

3.3.3.2.2 COSO'nun risk değerlendirme ile ilgili temel ilkeleri

Risk değerlendirmesi, örgütün belli işlerinin aksine tüm faaliyetlerinin göz önüne alınarak belirlendiği bir karar sürecidir. Bu yüzden örgütün tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. İşletmenin üst düzey yöneticisinden tüm personellerinin yapmış olduğu işlere kadar dikkate alınıp değerlendirilmesi gereken önemli bir süreçtir.

COSO modelinin temel iç kontrol bileşenlerinden biri durumundaki risklerin değerlendirilmesi ise, maruz kalınan risklerin saptanıp etki derecesine göre önceliklendirilmesi ve riski önlemeye ve karşılık vermeye yönelik önlem alma manasında uygun karşılık verme yöntemlerinin belirlenip karar verilmesi sürecidir. Faaliyet sonuçlarını önemli derecede olumsuz etkileyebilecek tehlike, tehdit ve risklerin farkına vararak gereken önlemlerin alınması süreci olarak da tanımlanabilir (Türedi ve Koban, 2016:156).

İşletmeler risk değerlendirmesi yaparken bazı kriterleri önceliklendirerek hareket etmelidir. Risk değerlendirmesi süreci özetle, risklerin tespit edilmesi, risklerin ortaya çıkma ihtimali ve etki derecelerinin belirlenmesi ve önem derecelerine göre sıralanması aşamalarını içermektedir.

COSO iç kontrol çerçevesi de bu kapsamda risklere yönelik risk değerlemesi yapılmasını öngörmektedir. COSO uyarınca, risk değerlendirmenin ön şartı, değişik düzeylerde ve birbiri ile bağlantılı hedeflerin meydana getirilmesidir. Risk değerlendirme, risklerin ne şekilde idare edilmesi gerektiği hususunda bir ilke ortaya koyarak hedefe erişme istikametinde söz konusu risklerin saptanması ve analiz edilmesidir (Reding, Sobel ve Anderson 2009:6-11).

Risk değerlendirmesi için ön şart, kuruluşun amaç ve hedeflerinin açık ve net bir biçimde belirlenmesidir. İşletmenin üst yönetimi, işi kısa sürede etkileyebilecek riskleri tanımlamalı veya kapatmalı ve bu risklere karşı önlem almalıdır. Burada belirtilen iki çeşit risk vardır (Rittenberg, Johnstone, ve Gramling 2010:78). İlki ticari risktir. Şirketin yaşamını, karlılığını, büyümesini ve gelişmesini tesir eden rizikolardır. Bunlar, örgütün dış ortamından oluşan risklerdir. İkinci risk iç tehditlerdir. Bilhassa çalışanın isteyerek ya da istemeyerek yaptıkları davranışları ile bilgi eğitim eksikliği nedeniyle oluşan risklerdir. Diğer bir deyişle, iç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle riskler, dolandırıcılık, sızıntılar, kayıplar ve çevresel koşulları değiştirmeye uygun yeni ürünler üretmemeye ve doğru malzemeleri bulamama gibi önleyici tedbirler alamaması ve uygun kalitede ve fiyatta malzemeler edinmemesi neticesinde ortaya çıkan risklerdir. İyi bir kontrol sistemi olmadan, bu eksiklikler aynı zamanda, finansal tabloların yanlış beyan edilmesi, yanlış raporlama ve denetçide hata riskini de arttıracaktır. Bu riskler bilinmeli, risklere karşı önlemler alınmalı, bu konuda politika, prosedür ve uygulamalar kurumsallaşmalı ve sistematik erken uyarı sistemi kurulmalıdır (Yılcı, 2015:127).

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte günümüzde örgütler daha çeşitli ve karmaşık risklere maruz kalmaktadırlar. Bu çeşitli ve karmaşık yapının varlığı ile birlikte örgütlerin risk değerlendirme süreçleri ve aldıkları kararları daha gerçekçi ve doğru bir temele oturtmaları gerekmektedir.

Risk değerlendirmesine yönelik COSO'nun göre temel prensipleri şunlardır (COSO, 2013);

1) *Risk değerlemesinde amacın belirlenmesi*: İşletmenin amaçlarına göre risklerin belirlenmesi özelliklerinin tanımlanması ve incelenmesi maksadıyla amaçlarını net bir şekilde ortaya konulmasıdır.

2) *Risklerin belirlenmesi, Risk derecesinin analizi*: İşletme amaçlarına ulaşmak için amaçlara dair tehditlerin belirlenmesi ve bahis konusu tehditlerin ne şekilde yönetilebileceğine ait yönetim proseslerinin oluşturulmasıdır.

3) *Amaçlara ulaşmada hile riskinin değerlendirilmesi*: amaçlara dair risk yönetim prosesinde hile riskinin dikkate alınmasıdır (Aksoy ve Kahyaoglu, 2012:158-163).

4) *İç kontrol yapısını etkileyecek risklerdeki değişmelerin tanımlanması ve incelenmesi*: Söz konusu risklerin değişimlerinin izlenmesini ifade eder.

Başka bir açıdan risk değerlendirme sürecini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. Risk değerlendirme amacının belirlenmesi,
2. Risk kabul düzeyini belirleme,
3. Risklerin tespiti,
4. Kontrollerin tespiti,
5. Kontrollerin uygulanması,
6. Kontrollerin değerlendirilmesi,
7. Kontrollerin geliştirilmesi,
8. Sürekli gözlem.

COSO Risk Değerlendirme ile İlgili Temel İlkeler ve Alt Bileşenlerine aşağıdaki tabloda özetle yer verilmektedir.

Tablo 3.6: COSO risk değerlendirme ile ilgili alt bileşenler (COSO, 2013).

| |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Risk değerlendirme amacının belirlenmesi<ul style="list-style-type: none">○ Risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesi açısından risk değerlendirme amacının net şekilde tespiti2. Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi<ul style="list-style-type: none">○ İşletme genelinde amaçlara ulaşmak maksadıyla hedeflere dair risklerin tespit edilerek, risk kabul seviyesi ışığında en uygun risk yönetim prosesinin oluşturulması.3. Hile Riskinin Değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması<ul style="list-style-type: none">○ Amaçlara dair risk yönetim prosesinde hile riskinin dikkate alınması.4. Risklerde Meydana Gelebilecek Değişimlerin ve oluşturulan kontrollerin etkinliğinin İzlenmesi<ul style="list-style-type: none">○ İşletmenin iç kontrol yapısının var olan risklerdeki değişimlerle uyum içerisinde olmasını temin etmek maksadıyla risklerde oluşabilecek değişimlerin değerlendirilmesi. |
|---|

3.3.3.2.3 COSO saptanan risklere karşılık verme yöntemleri

Risk değerlendirme sürecinde riskler saptanıp, tanımlaması yapıp, etkisine göre önceliklendirildikten ve işletmenin risk kabul seviyesi belirlendikten sonra, saptanan, karşılaşılan ve/veya doğması muhtemel risklere karşı işletme tarafından (riskleri ortadan kaldırıcı, önleyici, azaltıcı vb. mahiyette) karşılık verilmesi ve riske karşı gerekli proaktif önlemlerin alınması gerekir.

COSO Bazlı iç kontrol çerçevesinde yapılan risk değerlemesinde risklere çeşitli yöntemlerle karşılık verilir. Saptanan risklere karşılık verme yöntemleri özetle şunlardır (Aksoy, 2018:53).

3.3.3.2.3.1 Riski kabul etme

Riski kabul etme yönteminde, tespit edilen bir risk kabul sınırı içindeyse üst yönetim söz konusu riski kabul ederek kabul limitinin üstündeki kısım için riske karşı önlem alır.

3.3.3.2.3.2 Azaltarak riski kontrol etme

Azaltarak riski kontrol etme yöntemi, kabul edilebilirlik limitini aşan risklerde sık kullanılır. Kontrol riskini kabul edilebilir sınır içinde tutmaya yönelik olarak riski azaltmayı amaçlayan çeşitli önlemler alınır.

3.3.3.2.3.3 Riski devretme

Riski devretme yöntemi, örneğin özel uzmanlığa dayalı bir faaliyet riski ve doğan sorumluluk söz konusu ise doğan/doğacak bu riskin bir uzman firmaya ve/veya sigortalama vb. yollarla başka taraflara devredilmesidir.

3.3.3.2.3.4 Riskten kaçınma

Riskten kaçınma yöntemi, mevcut kontrol önlemlerine rağmen doğan veya doğması muhtemel riskler, kabul limitinin de üzerinde kalıyorsa bu tür riskleri içeren riskli faaliyetlere girilmemesi, kaçınılması durumudur.

3.3.3.3 Bilgi ve iletişim

İç kontrol sisteminin örgütte işletilebilmesi için gerekli bilgilerin ve verilerin istenilen formatta ve zamanda hazırlanması ve oluşturulmuş uygun kanallarla ilgililere iletilmesi gerekmektedir. İşletmenin bu amaçla hazırladığı bilgi ve iletişim sistemi işletmede faaliyetlerin gerçekleştirilmesine ve bu faaliyetlerinin kontrolüne yardımcı olacaktır. Günümüzde işlemlerin giderek daha karmaşık hale gelmesi ve işlemlerin yoğunluğu dikkate alındığında oluşturulacak bilgi ve iletişim sisteminin ihtiyaçlara cevap verebilmesi için tek yönlü olmaması ve işletmenin ilgili diğer paydaşlarını da içine alacak şekilde entegre bir yapıda olmalıdır (Sakin, 2017:59).

İşletmelerde etkili iç kontrol sistemi kurulması için doğru ve güvenilir bilginin sağlanması gerekmektedir. Doğru ve güvenilir bilgi sayesinde işletme yönetimi daha mantıklı, rasyonel ve akılcı kararlar alacak ve hedeflerine daha kısa sürede ulaşabilecektir. İşletmelerin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını sağlayacak en önemli yatırımlarından birisi bilgi ve işletim sistemleridir. Bilgi ve iletişim sistemi etkin ve verimli çalışan bir işletmede yönetim doğru ve güvenilir bilgiye, sahip olunan kaliteli çalışan ve uygulanmaya elverişli bilgi ve iletişim kanalları ve alt yapısı ile kolaylıkla erişilebilecektir. İşletmenin iyi bir bilgi ve iletişim altyapısı olmasının yanı sıra bilgi ve iletişim sistemlerine yönelik iç kontrol prosedürlerinin de olması gerekmektedir (Alkaya 2019:77).

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmesi için iç kontrol bilgilerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve ilişkili taraflara açıklanması gerekir. Şirket planları, denetçiler, riskler, kontrol faaliyetleri ve performans belirli şekillerde ve belirli zamanlarda ilan edilmeli ve üst yönetim ile çalışanlar arasında uygun iletişim sağlanmalıdır. Veri akışı ve haberleşme kanalları, sorunları çözmek ve karar vericilerin kuruluşların kritik faaliyet noktalarına ilişkin kararlar almalarını sağlamak için hızla organize edilmelidir. Bu sebeple, iç kontrol sistemi ve iç kontrol uygulamalarından kazanılan bilgiler yatay ve düşey haberleşme kanalları kullanılarak sınıflandırılmalıdır. Bunu yapmak için, iç kontrol sisteminin tasarım seviyesinde ne tür bilgilerin kimlere, nasıl bir formatta ve ne sıklıkta iletileceği belirlenmelidir (Güner 2009:189). Doğru ve güvenilir bilginin işletme içerisinde tüm çalışan ve birimlere doğru zamanda aktarabilmesi için örgütün iyi işleyen bilgi ve iletişim mekanizmalarına sahip olması gerekmektedir. Bilgi ve iletişim sistemleri etkin bir şekilde işlemez ise; örgüt yönetimi ve çalışanlar zamanında ve doğru kararlar

alamayacak ve işletme hedeflerine ulaşamayacaktır. Hedeflerden sapılması ile işletme çeşitli riskler ile karşı karşıya kalacaktır. Bu durumların önüne geçebilmek için bilgi ve iletişim sistemi doğru ve etkin çalışmalıdır (Alkaya 2019:77).

3.3.3.4 Kontrol faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin risk yönetimi faaliyetlerini ve yönetim emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olan politika ve uygulamalarıdır. Bu uygulama ve politikalar, şirketin operasyonlardaki amaçlarının ve risklere karşı tutumlarının gerçekleştirilmesinde çok önemlidir. Onaylar, yetkilendirmeler, doğrulamalar, uzlaşmalar, görevler ayrılığı, çapraz kontroller, performansların gözden geçirilmesi ve görevlerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü gibi unsurlar, işletmenin her kademesindeki kontrol faaliyetlerinde ve firmaların her fonksiyonunda önemli bir rol oynamaktadır (Frazier ve Spradling 1996:40).

İç kontrol faaliyetleri işletmeden işletmeyle farklılık gösterebilir. İşletmeler iç kontrol faaliyetlerini kendi risklerinin mahiyetine, büyüklüğüne, etkisine ve risk belirleme süreçlerine göre oluştururlar.

İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmalarında önemli bir yere sahip olan kontrol faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

3.3.3.4.1 Görevlerin ayrılması

Görevlerin ayrılması veya görevler ayrılığı ilkesi, işletmede yapılan işlemler tek bir birim ya da belli kişiler üzerinden sağlıklı bir şekilde yürümeyeceğinden farklı iş ve işlemlerin farklı birim ya da kişilerin sorumluluğuna verilmesi olarak tanımlanabilir. Bir örgütte varlıkların korunması, işlemlerin kaydedilmesi yetki ve sorumluluğu aynı birim ya da kişiler üzerinde olursa örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyen birtakım hata ve problemlerin ortaya çıkması kuvvetle muhtemel olacaktır.

Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturabilmesi için görevlerin ayrılması gerekecektir. Çapraz kontrol mahiyetinde bu tür bir görevler ayırımının olmaması durumunda varlıkların korunması tehlikeye düşecek, bu durum kötüye kullanılarak suistimallere yol açabilecek ve varlıklar şahsi çıkara yönelik olarak örneğin zimmetine geçirilebilecektir. Kayıtlar değiştirilerek yolsuzluklar ortaya çıkabilir. Görevlerin

ayrılması ile meydana gelen hata, hile ve problemlerin bulunması ve düzeltilmesi kolaylaşacaktır. Görevlerin ayrılmasına ilişkin kontroller dört başlık altında toplanmaktadır (Sakin 2017:52-53).

1) Varlıkların sahipliği ile varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerinin ayrılması: Bir kişinin örgüt içerisinde bir varlığa sahip olması ve sahip olduğu varlığa ilişkin kayıt sorumluluğunun olması durumunda örgüt çalışanının hilesi ile karşı karşıya olma ihtimali vardır. Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutan kişinin aynı zamanda kıymetli evrak (çek, senet, bono gibi) veya örgüt kasası gibi farklı bir işten sorumlu olması örgüt açısından son derece sakıncalı olacak ve hileye açık bir ortam hazırlayacaktır. Bu noktada görevlerin ayrılması büyük önem taşımaktadır.

2) İşlemlerin onaylanması ile varlıkların sahipliği görevlerinin ayrılması: Varlıkların sahipliği ile işlemlere onay verme işlerinin tek kişide toplanması örgüt varlıklarının korunmasını riske sokacaktır. Örneğin, işe alma veya çıkarma yetkisine sahip olan bir kişi ücretlendirme konusunda yetkili olmamalıdır.

3) Faaliyetlerin yerine getirilmesi sorumluluğu ile kayıtların muhafaza edilme sorumluluğunun ayrılması: İşletme içindeki bölümlerin kendi kayıtlarını yapması ve bunları saklayabilmesi performans değerlendirmesi aşamasında bölüm performansını arttırmak amacıyla bunların manipüle edilmesi olasılığını arttıracaktır. Bu durumda örgütte sadece yanlış performans değerlendirmesi yapılmayacak faaliyetlere ilişkin bilginin yanlışlığı örgüt içindeki karar alıcıların yanlış karar almalarına da yol açacaktır.

4) İşletmelerin bilgi işlem ile ilgili işlemlere ait görevlerin ayrılması: Bir örgütte hangi işin hangi bölüm, birim ya da kişilerce yapıldığı kolaylıkla izlenebilmelidir. İşletmenin mevcutta bulunan bilgi işlem alt yapısı zayıf ve ihtiyaca cevap vermede yeterli değil ise örgüt içerisinde hata veya hile yapılma ihtimali yüksek olacaktır.

3.3.3.4.2 Uygun yetkilendirme

Uygun yetkilendirme, çalışanların işletme yönetiminin kendilerine vermiş oldukları yetki sınırları içerisinde faaliyetlerini sürdürmeleridir. Yapılan işlemler giriş ve onay sürecine tabi olarak ilerlemelidir. Limiti yüksek olan veya yetkileri aşan işlemlerde üst yönetimin onayına düşerek işlem ilerlemelidir. Yetki, onaylamadan farklıdır. Yetki verilen sınırlar içerisinde alınacak karar politikasıyken, onay bu politikanın kontrol amaçlı uygulanmasıdır.

3.3.3.4.3 Belge ve kayıt düzeni

Belge ve kayıt düzeni gelişmiş örgütlerde doğru bilgiye ulaşmak daha hızlı ve kolay olacaktır. Etkin bilgi üretimi ancak iyi bir bilgi işlem sisteminin varlığı ile mümkündür. Belgeler birer kanıt niteliği taşıdığından örgütler kayıtlarını sıranumaralı, işlem gerçekleştiği anda kayda alınma ve kolayca anlaşılmayı sağlayacak basitlikte olmalı gibi kriterlere uygun olarak düzenlemelidir.

Günümüzde belge ve kayıt düzenleri elektronik ortama taşındığından fiziksel belgenin olması gerekmemektedir. Belgenin fiziki ortam ya da elektronik ortamda hazırlanmasının yanında yukarıda belirtilen özelliklere sahip olması örgütün etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına da katkı sağlayacaktır (Sakin, 2017:55).

3.3.3.4.4 Fiziksel kontroller

İşletmenin varlıklarının korunması fiziksel kontrollerin varlığında mümkündür. İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirdiği varlıkları korumaya yönelik etkin prosedürler üretmelidir (Erdoğan 2009:61). Varlıkların korunması için gerekli tedbirler alınmadığı zaman, bunlara çeşitli zararlar verilebilir, benzer şekilde kayıtlar da kaybolabilir veya zarar görebilir. Bu bakımdan sadece yazılı ticari defter ve belgeler değil, yazılmamış ticari defter ve belgeler de korunmalıdır. Ayrıca muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulduğu göz önüne alındığında, söz konusu bilgisayarların, dosyaların ve programların da korunmasına azami dikkat gösterilmeli ve kısa süreli aralıklarla yedekleme yapılmalıdır (Sakin, 2017:55).

Varlıklar ve kayıtlar yangına dayanıklı çelik para kasalar, kilitli depolar gibi fiziksel önlemlerle korunabilir. Fakat asıl olan istihdam edilecek personel seçimidir. Zira bu varlıkların korunması yine örgüt çalışanına bırakılacaktır. Bu bakımdan personel seçimine dikkat edilmeli ve işe almadan önce yeterli araştırmalar yapılmalıdır. Ayrıca üst yönetim, bilgi teknolojileri hususunda temel seviyede bulunsabile bilgi sahibi olmalıdır. Tam tersine, bu teknolojiye haiz personel varlıkları istismar etme fırsatına kavuşabilir (Uzay 1999:110).

3.3.3.4.5 Performans kontrolleri

Performans kontrolleri faaliyet ve finansal verileri çözümlenmek, farklılıkları irdelemek ve düzeltici faaliyetlerin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla bir vasıta

görevi görmektedir (Yılancı, 2006:68). Performans kontrolleri, beklenen veya amaçlanan performans normlarından sapmayı belirlemek ve analiz etmek sürecinden oluşur (Reding vd. 2009:4-9). Yönetim tarafından kontrol eylemlerinin düzenli şekilde gerçekleştirilmesi ve takip edilmesi gerekir. Çünkü kontrol faaliyetleri ihmal edilirse örgütte hata ve hilelerle karşılaşma ihtimali artar (Uzay, 1999:100).

3.3.3.5 Kontrollerin gözetimi (izlenmesi)

Kontrollerin gözetimi (izlenmesi), iç kontrol yapısının nihai ana unsurudur. Bilgi ve iletişim ile oldukça bağlantılıdır. Gözetim/İzleme, iç kontrol sisteminin etkinliğini, başarısını ve kalitesini belirli bir süre boyunca takip ve değerlendirmeyi içerir. Sürekli iyileştirme ancak iç kontrol sürecinin izlenmesi, değerlendirilmesi ve yenilenmesi ile sağlanabilir. Gözetim/İzleme, iç kontrolün niteliğini zaman içinde yorumlama prosesidir. Kısaca gözetimde, bir şirketin iç kontrol sisteminin kalitesi ve başarısını değerlendirilir (Derici 2012:93).

İç kontrol organizasyonu, maruz kaldıkları risklere ve değişikliklere devamlı şekilde adapte olması gerekli dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrol sistemini takip etmesini sağlamak için iç kontrol sisteminin izlenmesi/gözetimi gerekir. İşletme faaliyetlerindeki iç kontrollerin ve iç kontrol sisteminin başarısını, etkinliğini ve kalitesini arttırmak için fonksiyon ve iş süreçlerindeki kontroller ile bir bütün olarak iç kontrol sistemi izlenmelidir. Yeni iç kontroller ve gelişmeler ışığında iç kontrol sistemi sürekli yenilenmelidir. Bu hedeflere ulaşmak için iç kontrol sisteminin sürekli gözetimi yapılmalı ve iç kontrol sisteminden sapmalar incelenmelidir. Bu, yönetim kurulu, üst yönetim, yöneticiler ile beraber, iç denetim birimleri ve dış denetçiler tarafından da takip ve kontrol edilmelidir (Kaval 2015:95).

Gözetim/İzleme işlevi rutin takip etme aktiviteleri ve özel değerlendirmeler yardımıyla gerçekleştirilir. İç kontrolün ve iç kontrol sisteminin rutin izlenmesi düzenli şekilde tekrar edilen çalışma etkinliklerini, hususi değerlendirme ise risk değerlendirmesi ve devamlı takip etme proseslerinin etkinliğini saptar (Çukacı 2012:47). İç kontrolün sürekli izlenmesi günlük işlemlerin takip edilmesini gerektirmektedir. Gerçek zamanlıdır ve iç kontrol sisteminin bir parçası olarak çalışmaktadır. Özel izleme türü sürekli izlemenin sonuçlarına göre oluşturulur. Yönetim tarafından belirlenen zaman diliminde gerçekleşir. İzleme işlemi yönetim

personeli, iç denetçi veya danışmanlar gerçekleştirilebilir. Elde edilen sonuçlara bağlı olarak yönetimin önleyici ve düzeltici tedbirler alması beklenir (Sakin 2017:63).

3.3.4 Kurumsal İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine Yönelik COSO Bazlı İç Kontrol Formu Önerisi

Çalışmanın bu bölümünde, uygulamada şirketlerin iç kontrol sistemini ve etkinliğini kurumsal COSO modeli çerçevesinde incelemek ve değerlendirmek için tasarlanan ve kullanımı önerilen iç kontrol formu ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Geliştirdiğimiz iç kontrol form taslağı, COSO modelinin temel iç kontrol bileşenlerini içerecek ve kurumsal işletmelerin bütününe kapsayacak yapıdadır.

Ayrıca tüm şirket fonksiyonlarına yönelik iş ya da fonksiyon bazında iç kontrollerin yönlendirileceği sorunlu, zayıf kontrol alanlarını da saptamaya ve değerlendirmeye uygun içeriktedir.

Bu form ve içeriğinin, günümüz kurumsal işletmeleri bünyesindeki iç kontroller ve iç kontrol sisteminin en gelişmiş en kapsamlı model olan COSO iç kontrol çerçevesine uygunluk derecesinin yanı sıra iç kontrol sistemi etkinliğinin ölçülmesinde ve deyim yerinde ise MR'ının çekilmesinde kullanılabilecek faydalı bir araç olacağı öngörülmektedir.

Yapılacak uygulamalı çalışmalarda kullanım ve değerlendirme kolaylığı sağlanması açısından 5'li Likert ölçeklemesine göre dizayn edilen iç kontrol formundaki sorular, COSO iç kontrol modelinin temel 5 bileşenlerini ve ilkelerini içeren sorulardan oluşmaktadır. Dolayısıyla geliştirilen formda yer verilen sorular doğruluk ve geçerliliğini, en gelişmiş kurumsal iç kontrol çerçevesi olan COSO modelinin zorunlu unsurlarının işletmeye adapte edilerek uygun sorular haline getirilmiş olmasından almaktadır. Dolayısıyla tasarlanan iç kontrol formu, COSO modelinin tüm zorunlu unsurlarını içermesi nedeniyle, iç kontrol sistemlerinin COSO'ya uygunluğuna ve etkinlik derecesine ilişkin güvenilir bilgi sağlayacak bir yapıda olduğu değerlendirilmektedir.

Geliştirilen COSO bazlı iç kontrol formunun, işletmedeki hissedarlar, yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim, yöneticiler, iç denetçiler, bağımsız denetçiler, teftiş kurulları, iç kontrol birimleri, yönetim danışmanları, danışmanlık şirketleri, akademisyenler, diğer araştırmacılar vb. tarafından uygulamada kullanılabileceği ve

işletmelerdeki iç kontrol sistemi etkinliğinin tespit ve değerlendirilmesi noktasında önemli katkı sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

Araştırmanın bir sınırlılığı olarak henüz bir uygulaması yapılmayan bahse konu iç kontrol listesinin, akademik çalışma yapan kişiler başta olmak üzere yukarıda zikredilen tüm ilgililerin ileride yapacağı uygulamalı çalışmalarda gerekli destekleyici istatistiksel analiz yöntemleri ile birlikte kullanılabilirliği düşünülmektedir.

Ayrıca diğer hususlara ilaveten, formun uygulanması ile beraber, işletmenin iç kontrol yapısı ve bileşenlerine yönelik güçlü ve zayıf yönleri ile düzeltilmesi, iyileştirilip geliştirilmesi gereken iç kontrol noktalarına da ışık tutulması amaçlanmaktadır.

Bunun yanı sıra, önerilen iç kontrol formunun farklı sektörler ile değişik işletme kurum ve kuruluşların kendine has özellikleri, öncelikleri ve ihtiyaçları doğrultusunda ilave katkılarla daha da geliştirilmesi mümkündür.

| Kurumsal İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Geliştirilen COSO Bazlı İç Kontrol Formu Önerisi | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Lütfen, aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz. | | | | | | |
| 1=Kesinlikle Katılmıyorum | | | | | | |
| 2=Katılmıyorum | | | | | | |
| 3=Kararsızım | | | | | | |
| 4=Katılıyorum | | | | | | |
| 5=Kesinlikle Katılıyorum | | | | | | |
| BÖLÜM I: KONTROL ORTAMI | | | | | | |
| İşletmede Dürüstlük İlkesine ve Etik Değerlere Bağlılık | | | | | | |
| 1. | İşletme genelinde etik değerlere ve dürüstlük ilkesine bağlılık sağlanmıştır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2. | Uyulması gereken etik ilkeleri, değerleri ve davranış kuralları oluşturulmuştur | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 3. | Üst yönetimin işletme etik değerlere ve dürüstlük ilkesine bakış tarzının doğru ve uygun olduğunu düşünüyorum | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

| İşletme yönetim kurulunun icradan bağımsız olması ve iç kontrol sistemini/faaliyetlerini gözetmesi | | | | | | |
|---|--|---|---|---|---|---|
| 4. | İşletme yönetim kurulu icradan bağımsızdır ve iç kontrol sisteminin ve faaliyetlerini gözetim altında tutmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 5. | Yönetim kurulu tarafından geçmiş dönemlere ilişkin faaliyetlerin değerlendirilmesi yapılmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6. | Yöneticiler, etkinlik sağlayabilecek düzeyde bilgi, beceri, deneyime ve yeterli zamana sahiptirler. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Yeterlilik, Yetkinlik ve Uzmanlaşmaya Verilen Önem | | | | | | |
| 7. | İşletme bünyesinde yeterlilik, yetkinlik ve uzmanlaşmaya önem verilmektedir. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 8. | Görevimle ilgili işlerin yapılmasına yönelik gerekli bilgi ve beceriler iyi tanımlanmıştır. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 9. | Şirkette çalışanların kişisel performans hedefleri ile kişisel gelişim, kısa/orta/uzun vadeli kariyer planlaması gibi kriterler açıkça tanımlanmıştır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı | | | | | | |
| 10. | Yönetimin genel olarak yönetim felsefesi ve çalışma tarzının dengeli ve uygun olduğunu düşünüyorum | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 11. | Görev yaptığımız bölümde periyodik yapılan iş toplantılarına ilgili birim müdürleri de katılmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 12. | İç Kontrol Sistemi yönetim tarafından önemli bir unsur olarak görülmemekte, üzerinde durulmaması gereken bir husus olarak görülmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Organizasyonel Yapı | | | | | | |
| 13. | Mevcut organizasyon yapısı, yürüttüğümüz işle ilgili fonksiyonun işletme içi hem aşağı yukarı dikey yönlü hem de diğer fonksiyonlarla yatay bilgi akışını mümkün kılacak yapıdadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 14. | Görevli olduğumuz iş, yönetimce şirketin tüm operasyonlarının tamamlayıcı bir parçası olarak görülmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 15. | Birimimizdeki yönetici ve iş (süreç) sahipleri mühim konuları iletilmek için üst yönetime erişebilmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Raporlama ilişkileri ve kanalları ile Yetki ve Sorumlulukların net olarak Belirlenmesi ve Dağıtımı | | | | | | |
| 16. | İşletme bünyesinde hedeflere uygun görev tanımları, yetki ve sorumluluklar ile raporlama ilişkileri ve kanalları net ve yazılı olarak belirlenmiş ve dağıtımı yapılmıştır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 17. | Görev, yetki ve sorumlulukların dağılımında görevler ayrılığı ve çapraz kontrol ilkeleri gözetilmiştir. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 18. | Görev yaptığımız bölümde, yapılan işlemlere ilişkin yetki limitleri ile resmi yetki devir şartları net olarak belirlenmiştir, | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| İnsan Kaynakları Politika ve Uygulamaları | | | | | | |
| 19. | İnsan kaynakları politikaları açık ve net olarak belirlenmiştir ve tüm çalışanlarca bilinmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 20. | Personel politikaları ve prosedürleri, hedeflere ulaşmada gerekli nitelikleri taşıyan personelin işe alınmasına, gelişimine ve yetkinleşmesine imkan tanımaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

| | | | | | | |
|---|--|---|---|---|---|---|
| 21. | Bağlı olduğumuz yöneticiler, iş performansına dair performans/yetkinliği daha da geliştirmeye dair çalışanlarla düzenli değerlendirme toplantıları yapar. Performans ölçümü, teşvik ve ödüllendirmelere yönelik dengeli ödül ceza sistem ve esasları oluşturulmuştur | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| II- RİSK DEĞERLENDİRME | | | | | | |
| Hedeflerin Açık ve Net Olarak belirlenmesi | | | | | | |
| 22. | Vizyon, misyon, strateji ve temel iş hedefleri yönetimce açık ve net olarak belirlenmiş ve tüm çalışanlara duyurulmuştur | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 23. | Görev aldığımız iş süreçleri bazında hedefler oluşturulmuş ve hedefler sorumlu personel tarafından açık ve net olarak anlaşılmıştır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 24. | Çalışanlar, sonuçlarından sorumlu oldukları kendi iş süreçlerinin hedefleri belirlenirken katılım sağlarlar | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Risklerin Açık/ Net Belirlenmesi Ve Etkin Risk Yönetimi Kapsamında Analizi | | | | | | |
| 25. | Üst yönetimce, işletme hedefleri ile hedeflere ulaşılmasını engelleyecek riskler, yönetim tercihleri ve risk tolerans seviyeleri yeterli açıklıkta belirlenmiştir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 26. | Risklerin giderilmesine ve yönetilmesine yönelik temel analizler yapılmıştır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 27. | Risk analiz mekanizması vardır ve bu mekanizmayla tüm iş süreçlerindeki riskler, tanımlanmakta, riskin ortaya çıkma ihtimal derecesi ve gerçekleştiğinde yaratacağı etki derecesine göre belirlenip sınıflandırılmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Önemli değişikliklerin şirketi etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi | | | | | | |
| 28. | İşletmede değişimi yönetme mekanizmaları mevcuttur ve işletme genelinde veya iş süreçlerindeki önemli değişim ve değişikliklerin işletmeyi nasıl ve ne yönde etkileyeceği değerlendirilmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 29. | Bu mekanizmalar hedeflere ulaşmada etkili olabilen her türlü gelişme, değişim, olay ve etkinlikleri önceden belirleyip tanımlayabilecek ve gereken cevabı verebilecek mahiyettedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Suistimal/ Hile Risklerinin Belirlenmesi ve Geliştirilmesi | | | | | | |
| 30. | Şirket bünyesinde riskler değerlendirilirken suistimal/hile/yolsuzluk riskleri de dikkate alınmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 31. | Suistimal risklerinin vukuunda yapılacaklara dair bir süreç/mekanizma vardır ve suistimal/yolsuzluk /hile vukuunda tüm çalışanlarca ne yapılması gerektiği bilinmektedir. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| III-KONTROL FAALİYETLERİ | | | | | | |
| Kontrol Politika, Hedef ve uygulama Prosedürlerinin oluşturulması ve uygulanması | | | | | | |
| 32. | İşletme bünyesi genelinde ve tüm iş süreçlerinde kontrol faaliyetlerine ilişkin politika, hedef ve uygulama prosedürleri açık ve net biçimde oluşturulmuş ve etkin biçimde uygulanmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 33. | Süreçlerdeki faaliyetlerin nasıl yürütüleceği, düzeyi ve bunları kimin yapmakla sorumlu olacağı açık ve net olarak politika ve prosedürlerde bulunmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 34. | Kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasında çeşitli uygun kontrol türleri (doğrulama, mutabakat, performans gözetimi, görevler ayrılığı, çapraz kontrol vb) geliştirilmiş olup ve politika ve prosedürler aracılığıyla uygulanmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

| IV-BİLGİ VE İLETİŞİM | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Yetkililerce faaliyetlerle alakalı nitelikli bilginin elde edilip kullanılması ve kullanılan raporların yeterli /anlamlı bilgileri içermesi | | | | | | |
| 35. | Yetkililerce faaliyetlerle ilgili kaliteli bilgi temin edilip kullanılmaktadır ve bu kapsamda kullanılan raporlar yeterli ve anlamlı bilgileri içermektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 36. | İç/dış iletişimi sağlayarak iç/dış kaynaklardan veri toplayıp amaca uygun bilgi haline getiren bilgi edinme mekanizmaları bulunmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 37. | Hedefler, sorumluluklar vb bilgilerin şirket çalışanlarıyla paylaşılmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| V- GÖZETİM (İZLEME) FAALİYETLERİ | | | | | | |
| İç kontrol hususlarının etkin çalışıp çalışmadığının gözetilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi, eksikliklerin ilgililere raporlanması ve gereken önlemlerin alınması | | | | | | |
| 38. | İşletme genelinde ve iş süreçlerinde İç kontrol unsurlarının var olduğu ve etkin çalıştığına dair sürekli gözetim ve özel değerlendirmeler yapılmaktadır. Eksiklikleri düzeltici iyileştirici tedbirler alınmaktadır. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 39. | İç Kontrol sistemi ve İşleyişindeki eksiklikler zafiyetler üst yönetim de dahil ilgili taraflara zamanında raporlanmakta ve bilgi verilmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 40. | İş süreçlerine ilişkin performans ölçütleri yönetimce açık ve net biçimde oluşturulmuştur. Bu performans ölçütlerine göre periyodik sonuç raporları alınmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 41. | İşletme bünyesinde iç denetim fonksiyonu/birimi vardır ve yürütülen faaliyet, süreç, operasyon ve işlemlerdeki iç kontrollerin varlığı ve etkinliği bağımsız bir şekilde değerlendirilmektedir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Geliştirilen söz konusu iç kontrol listesinin yukarıda zikredilen ilgililerce uygulanması sonrasında, iç kontrol sistemi etkinliğinin ve COSO modeli bileşenleri ve ilkeleriyle uyumunun değerlendirilmesi için aşağıdaki değerlendirme skalasının kullanılması önerilmektedir.

Tablo 3.7: İç Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Etkinliğini Değerlendirme Skalası (Aksoy, 2018: 64-65¹).

| İç Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Etkinliğini Değerlendirme Skalası | | |
|---|---|--|
| Değerlendirme Sonucu | Kontrol Listesi Skoru (KLS) | Açıklama |
| Yeterli, etkin, COSO modeliyle uyumlu | <u>Genel skora göre</u> $164 \leq KLS \leq 205$ <u>Soru / satır skoruna göre</u> $4 \leq KLS \leq 5$ | -Geneli itibariyle mevcut iç kontroller ve iç kontrol sistemi çok büyük ölçüde etkin bir yapı arz etmektedir. - İşletme bünyesinde temel COSO bileşenleri ve ilkeleri ile uyumlu bir iç kontrol yapısı bulunmaktadır. -COSO iç kontrol çerçevesine göre majör eksiklikler yoktur. |
| Kısmen etkin, kısmen yeterli, COSO modeliyle kısmen uyumlu | <u>Genel skora göre</u> $124 \leq KLS \leq 163$ <u>Soru / satır skoruna göre</u> $3 \leq KLS \leq 3$ | -Geneli itibariyle mevcut iç kontroller ve iç kontrol sistemi kısmen etkindir. -İşletme bünyesinde temel COSO bileşenleri ve ilkeleri ile kısmen uyumlu bir iç kontrol yapısı bulunmaktadır. -COSO iç kontrol çerçevesine göre az sayıda minör eksiklikler mevcuttur. |
| Yetersiz, etkin değil, COSO modeliyle uyumlu değil | <u>Genel skora göre</u> $41 \leq KLS \leq 123$ <u>Soru / satır skoruna göre</u> $1 \leq KLS \leq 2$ | -Geneli itibariyle mevcut iç kontroller ve iç kontrol sistemi yetersiz ve etkin değildir. -İşletme bünyesinde çok büyük ölçüde temel COSO bileşenleri ve ilkeleri ile uyumlu bir iç kontrol yapısı bulunmamaktadır. - COSO iç kontrol çerçevesine göre çok sayıda büyük ve önemli eksiklikler mevcuttur. |

¹ (Aksoy, 2018: 64-65)'deki 8-9-10 nolu tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

SONUÇ

Küresel etkili skandallar, şirketlerde iç kontrol sistemlerinin varlığı ile etkinliğinin sağlanmasının önemini son derece artırmıştır. İşletmeler bünyesinde iç kontrol sisteminin olmaması ve/veya etkinliğinin sağlanamaması, yaşanan skandalların oluşumundaki en önemli etmenlerden birisidir. Artan önemi nedeniyle işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi konusu, çok çeşitli ulusal/ uluslararası standartlara ve düzenlemelere konu edilmiştir. Söz konusu standart ve düzenlemeleri takiben hem çeşitli iç kontrol modelleri hem de iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme araçları/yöntemleri geliştirilmiştir.

Çalışmamızda farklı taraflarca kullanılmak üzere, en yaygın iç kontrol sistemi tanıma/değerlendirme yöntemlerinden birisi (iç kontrol listesi/formu) ile en gelişmiş kurumsal iç kontrol modeli olan COSO entegre iç kontrol çerçevesi bir araya getirilmeye çalışılmıştır.

COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli, tüm özel ve kamu çevrelerinde genel kabul görmüş, kurumsal işletmelerin ve kuruluşların iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmede belirleyici bir (altın) standart olarak kabul edilmiştir.

Çalışmamızda, iç kontrol sisteminin varlığı ve/veya etkinliğinin gerçekçi ve doğru bir biçimde değerlendirilebilmesine yönelik kullanılmak üzere bir iç kontrol listesi (formu) önerisi sunulmaktadır. Söz konusu iç kontrol listesi, kurumsal işletmeler için geliştirilmiş en kapsamlı ve en gelişmiş model olan COSO iç kontrol çerçevesi ile tam uyumludur.

İç kontrol listesi hazırlanırken orta ve büyük ölçekli kurumsal firmaların özellikle risk yönetimi, iç denetim ve iç kontrol departmanlarında görev yapan yönetici ve uzmanlarla da görüşmeler yapılmıştır.

Çalışanlara çeşitli soruların sorularak görüşlerinin alınmasına dayalı iç kontrol formu yöntemi de iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmede yaygın kullanılan araçlardan birisidir. Çalışmamızda kurumsal işletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğini tespit ve değerlendirmeye yönelik uygulamalı çalışmalarda kullanılmak

üzere COSO bazlı bir iç kontrol formunun tasarlanıp geliştirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca sonuçlara yönelik bir değerlendirme skalası oluşturulmuştur.

İşletme bünyesindeki iç kontrol sisteminin ve etkinliğinin sürekli izlenmesi, gözetimi ve değerlendirilmesi sonucunda, işletmeye ilişkin sorunların zamanında ve proaktif olarak ortaya çıkarılması ve saptanması mümkün olmaktadır. Ayrıca, denetim açısından, denetim riskini düşürme, etkinliğini artırma, zaman, emek ve maliyet tasarrufu gibi ilave katkı ve faydalar da sağlayacaktır.

Dolayısıyla önerilen iç kontrol formu sonrasında, üzerinde odaklanılması ve yoğunlaşılması gerekli konuların ve muhtemel eksikliklerin, sorunlu alanların ve zayıf noktaların proaktif şekilde saptanması ve ön tespiti mümkün olabilecektir. Başka bir ifadeyle tüm ilgililer (ortaklar, hissedarlar, yönetim kurulları, denetim komiteleri, üst yönetim, yöneticiler, yönetim danışmanları, iç denetçiler, bağımsız denetçiler, teftiş kurulları, iç kontrol birimleri, danışmanlık şirketleri, akademisyenler, diğer araştırmacılar vb.) tarafından üzerinde odaklanılacak ve derinlemesine incelenecek hususların ön tespiti amaçlanmaktadır.

İç kontrol listesindeki sorular ve ifadeler, COSO iç kontrol çerçevesinin temel bileşenleri ve ilkeleri baz alınarak oluşturulmuştur. Dolayısıyla iç kontrol formundaki ana/ara başlıklar ve sorular, COSO iç kontrol modelinin zorunlu 5 bileşeni ile temel ilkelerinin tamamını içermektedir. Bu nedenle, geliştirilen iç kontrol formunda yer verilen temel başlıklar ve sorular doğruluk ve geçerliliğini, en gelişmiş kurumsal iç kontrol çerçevesi olan COSO modelinin zorunlu unsurlarının işletmeye adapte edilerek uygun sorular haline getirilmiş olmasından almaktadır.

Dolayısıyla tasarlanan iç kontrol formunun, COSO modelinin tüm zorunlu unsurlarını içermesi nedeniyle, iç kontrol sistemlerinin COSO'ya uygunluğuna ve etkinlik derecesine ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sağlayacak bir yapıda olduğu değerlendirilmektedir.

Öte yandan, iç kontrol listesi değerlendirilirken gerekli istatistiksel testlerin ve analizlerin birlikte kullanılması ve formun uygulandığı kişilerin farklılıklarına göre ayrı ayrı yorumlarının yapılması, uygulanan katmanların görüşlerindeki farklılıkların açıklığa kavuşturulması açısından fayda sağlayacaktır.

Ayrıca iç kontrol formunun uygulanması ile beraber, iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespiti yanı sıra, iç kontrol yapısı ve bileşenlerine ait güçlü ve zayıf

yönlerin saptanması, düzeltilmesi ve iyileştirilip geliştirilmesi gereken kontrol noktalarına da ışık tutulabilecektir.

Geliştirilen COSO bazlı iç kontrol listesinin kimler tarafından kullanılacağı hususuna bakıldığında; iç kontrol formunun işletme ve kuruluşlardaki ortaklar, paydaşlar, yönetim kurulları, denetim komiteleri, yönetim danışmanları, bağımsız denetim şirketleri, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, teftiş kurulları, iç kontrol birimleri, danışma şirketleri, akademisyenler ve diğer araştırmacılar tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin tespitine veya değerlendirilmesine yönelik kullanılacağı umulmaktadır.

Son olarak, tasarlanan COSO bazlı iç kontrol formunun farklı sektör, kurum, kuruluş ve işletmelerin kendine has özelliklerine ve ihtiyaçlarına göre ilave katkılarla daha da geliştirilebilmesi mümkündür.

KAYNAKÇA

- Akışık, O. (2005), İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Turmob, 4(14), 89-101.
- Sağlam, M. ve Aksoy, T. (2020c). The effects of the internal control system on crisis management skills in case of disasters in organizations with corporate governance: Example of IBB Fire Department. *32nd EBES Conference Program and Abstract Book* içinde (80. ss.). The Eurasia Business and Economics Society, Istanbul: EBES Publications.
- Aksoy, T., & Mohammed, A. (2020a). Assessing bank's internal control effectiveness: The case of Ghanaian listed banks. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(4), 196-206.
- Mohammed, A. ve Aksoy, T. (2020b). Measuring the effectiveness of internal control systems of Ghanaian listed banks considering control environment, risk assessment and monitoring activities components of COSO's framework. *32nd EBES Conference Program and Abstract Book* içinde (80. ss.). The Eurasia Business and Economics Society, Istanbul: EBES Publications.
- Aksoy, T. & Kahyaoglu, S. (2012). An Empirical Analysis on The Determinants of Fraud Cases in Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 3(1), 157-164. <http://doi.org/10.5281/zenodo.3233514>
- Aksoy, T. (2018). Risk odaklı iç denetim sürecinde operasyonel risklerin belirlenip ölçülmesine yönelik uygulamalı bir 3x5 risk matrisi ve risk analiz anket formu. *Mali Çözüm*, 28 (147), 37-77.
- Aksoy, T. (2010). *Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol*, Türmob yayınları, No:384, ISBN:978-975-555-193-7, Ankara.
- Aksoy, T.& Kahyaoglu, S. (2009). Economic demand for an effective audit committee to monitor management in the light of corporate governance mechanism and oversight of the firms' internal control structure: A a theoretical glance, *World of Accounting Science*, 11 (2), 153-173. <https://zenodo.org/record/3243908#.XouOHIgzbIU>

- Aksoy, Tamer. (2005a). Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(4), 45-79. <http://doi.org/10.5281/zenodo.3253704>
- Aksoy, T. (2005b). Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı ve Yeni AB 8.Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, 7(3), Eylül, 31-67. <https://zenodo.org/record/3250251#.XRYJEOgzbIU>
- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (1):83-98.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde iç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. *Güncel İşletmecilik Konuları*, içinde, editör Z. Doğan ve M. E. İnal. Konya: Tablet Kitabevi.
- Alkaya, Y. (2019). *İç Kontrol Sistemi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi, SBE, Yüksek lisans Tezi, İstanbul.
- Arcagök, S., ve E. Erüz. (2006). *Kamu Finansal Yönetimi ve Kontrol Sistemi*. Ankara: HUD Yayını.
- Arens, A. ve Loebbecke, J. (1991). *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice Hall International Edition, Inc.
- Asiligwa, M. ve Rennox, G. (2017). The Effect of Internal Controls on the Financial Performance of Commercial Banks in Kenya. *Journal of Economics and Finance*, IOSR, 8(3), 92-105.
- Bozkurt, N. (1995). Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi, *Öneri Dergisi*, M.Ü.SBE, sayı:2, İstanbul.
- Brink, V.Z. (1998). *Internal Auditing*, 2nd Edition, The Ronald Press Company, New York,
- Cangemi M.P. &Singleton, T. (2003). *Managing the Audit Function:A Corporate Audit Department Procedures Guide*, 3rd ed:John Wiley&Sons inc.

- Caplinger, D., (2018). *5 of the Biggest Bank Scandals of the Past 5 Years*.
<https://www.fool.com/slideshow/5-biggest-bank-scandals-past-5-years/>
retrieved 28.03.2020
- CobiT, (2020). CobiTOverview, <http://www.treadstone71.com/corpinfo/T7%20CobiT%20Overview.pdf> (erişim tarihi:23.01.2020)
- Cook, J.W. & Winkle, G. 1980. *Auditing: Philosophy and Technique* 2nd Ed, Houghton Mifflin Company, Boston.
- COSO. (2014). *The Updated COSO Internal Control Framework*. New York, USA: AICPA.
- COSO. (2013). *Internal Control-Integrated Framework*. COSO. USA:AICPA
- COSO. (2011). *Internal Control: Integrated Framework*. New York, United States of America: AICPA.
- COSO. 1994. *Internal Control: Integrated Framework*. New Jersey: American Institute of Certified Public Accountants.
- Çatıkkaş, Özgür. (2017). *Sigortacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Çukacı, Y.C. (2012). *Vakıflarda İç Kontrol Sistemi*, 1.Basım: Aktüel Yayınları.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. *Finansal Çözüm Dergisi* (82):159-69.
- Demir, B., Aydemir, İ., Kaygusuzoğlu. M. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Lisans Yayınevi.
- Derici, O. (2012). *İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*. Sayıştay Yayınları.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal* 16(8):443-50.
- Efendioğlu, H. ve Murat Uzel. (2017). Coso Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? (Tüm Yönleriyle Coso Bazlı İç Kontrol Sistemi). *Finansal Çözüm Dergisi* (141):209-26.

Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*. Planlama Uzmanlığı Tezi, DPT Müsteşarlığı, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.

Erkan, M. (2008). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alf Matbaası.

EU. (2020). European Directive on the Statutory Audit of Annual Accounts and Consolidated Accounts, European Union Directive: The 8th Company Law Directive on Disclosure and Transparency, https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007%2F978-3-642-28036-8_316

Frazier, D.R. ve Spradling, L.S. (1996). The New SAS No:78, *CPA Journal*. 66 (5), 40-51

Gönen, S. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir.

Gönülacar, Şener. (2008). İç Denetimin Bürokratik Serencamı. *Finansal Hukuk*, (135):1-21.

Graham, L. (2015). *Internal Control Audit and Compliance- Documentation and Testing Under the New COSO Framework*, Canada: Wiley Publishing.

Günel, A.A. (2010). *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama*. İstanbul.

Güner, M. F. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi* (157):183-95.

Gürbüz, H.. (2019). *Muhasebe Denetimi*. 3. Baskı. İstanbul: Deha Yayınları.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 14. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Harrington, C. (2004). Internal Auditor's New Role: Put Yogether a Top-Notch Department. *Journal of Accountancy* (3):65-66.

IFAC. (2012). *Final Pronouncement: Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Evaluating.pdf> retrieved 25.01.2020

- INTOSAI. (2006). *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*. Ankara: Sayıştay Yayınları. ([http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/ upload/1guicspubsece.pdf](http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf)).
- İbiş, C. ve Catikkas, O. (2012). İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, *Sayıştay Dergisi*, 85, 95-121.
- Karacaer, S., ve İbrahimoglu N. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1):121-228.
- Kaval, H. (2015). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. Genişletilmiş 5. Baskı. İstanbul: Avcı Ofset Matbaacılık.
- Kepekçi, C. (1994). *İç Kontrol Sistemi*, No:6 Ankara: Tesmer Yayınları.
- KGK, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standartı, *TDS Külliyatı*, erişim tarihi: 21.05.20102),https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/ET%C4%B0K%20KURALLAR/2019_etikkurallar.pdf
- KGK, (2020). Bağımsız Denetim Standardı 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- Koçel, T. (1982). *İşletme Yöneticiliği*, İstanbul.
- KTÜ. (2014). *İç Kontrol El Rehberi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi.
- Likert Scaling. (2020). (<http://www.cultsock.ndirect.co.uk/MUHome/cshtml/psy/likert.html>),
- Messier, W. (2003). *Auditing Of Assurance Services a Systematic Approach*. 3rd Edition: McGraw Hill.
- OECD. (2015). G20/ OECD *Kurumsal Yönetim İlkeleri* (revize edilmiş versiyon), erişim tarihi:25.03.2020) <http://www.tkyd.org/tr/faaliyetler-haberler-g20oecd-kurumsal-yonetim-ilkeleri.html>
- Özbek, Ç. (2013). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol, II. İstanbul: TİDE Yayınları.

Özer, G. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. İstanbul.

Özeren, B. (2002). *Federal Hükümette İç Kontrol Standartları*. Ankara: Araştırma ve Tasnif Grubu.

Reding, K.F., Sobel, P.J., Anderson, U.L. (2009). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*, Second Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Resmi Gazete, (2011). Türk Ticaret Kanunu, No: 6102, RG sayı:27846

Resmi Gazete, (2005). Bankacılık Kanunu, No: 5411, RG tarih/sayı: 1/11/2005 /25983 (mük)

Resmi Gazete. (2012). Sermaye Piyasası Kanunu, No: 6362, RG tarih/sayı:30.12.2012/28513

Rittenberg, L.E., Johnstone, K., ve Gramling, A. (2010). *Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit*: Cengage learning publications.

Root, S. J. (1998). *Beyond COSO:Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley&Sons Inc.

Sakin, T. (2017). *İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim*, 1. Bası: Çağlayan Kitabevi.

Salato, G. ve A.Ghez, (1974). *Muhasebecilerin Denetimi*, Çev: Nusret Beygo, Cevdet Yalçın, Ankara.

Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. *Bütçe Dünyası Dergisi*. 2(26), 58-69.

Sarı, A. (2013). *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sarioğlu, K. (2002). Enron Olayı. *Yönetim dergisi*.41, 49-53.

The IIA. (2020). *COSO 2013 Framework on Internal Control*, <https://chapters.theiia.org>

Tide. (2017). *IIA Uluslararası İç Denetim Standartları*, (erişim tarihi: 12.03.2020) <https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/UMUC-2017-updated.pdf>

- Türedi, H., A. O. Koban, ve G. Karakaya. (2015a), COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi* (99):95-119.
- Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015b). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 65-74.
- Türedi, H, ve Koban, A.O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (46), 155-177
- Türedi, H., Gürbüz, F., Alıcı, Ü. COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt 11, Sayı 42, ss. 141-155.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Alma Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. 132, Ankara: SPK Yayınları.
- Yılcı, Münevver. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, 3. Ankara: Detay Yayıncılık
- Yurtsever, G. (2009). Türk Bankacılığında Uyum Faaliyetleri. *İç Denetim Dergisi* 24:20-29.