

**T.C
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Yüksek Lisans Tezi

Ebru MERİÇ NARÇIN

200015071

İstanbul, 2021

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Yüksek Lisans Tezi

Ebru MERİÇ NARÇIN

200015071

Danışman: Doç. Dr. Gencay KARAKAYA

İstanbul, 2021

İTHAF

Kıymetli eşime...

TEŐEKKÜR

Tezi hazırlama sürecinde bilgi ve deneyimleri ile çalışmanın planlanması, araştırılması ve yürütölme aşamalarında bana destek olan, beni yönlendiren, her daim desteğini hissettiğim ve hoşgörölü bir yaklaşım sergileyen danışmanım Doç. Dr. Gencay Karakaya'ya katkılarından dolayı teőekkürlerimi sunarım.

Yüksek Lisans eğitimimi tamamlamam için beni yüreklendiren, her daim destekleyen ve her türlü fedakârlığa katlanan sevgili eşim Sefa Narçın' a teőekkür ederim.

Bu yorucu süreçte her zaman yanımda olan, destek ve moral veren sevgili arkadaşlarıma teőekkür ederim.

Araştırmanın mülakat uygulaması aşamasında destek ve ilgilerini esirgemeyen katılımcılara teőekkür ederim.

Son olarak manevi yönden desteklerini hissettiğim, yaşadığım zorlukları kolaylaştıran aileme sevgi ve saygılarımı sunuyor, her zaman yanımda oldukları ve bu zorlu süreçte desteklerini esirgemedikleri için kendilerine çok teőekkür ediyorum.

ÖZ

Günümüzde özel sektör veya kamu sektörü olsun işletmelerin misyon ve vizyonunu tamamlamasında iç kontrol ve iç denetim büyük bir rol oynar. Sağlıklı bir iç kontrol ve iç denetiminin birbirini tamamlaması, desteklemesi ve işbirliği içinde kurulması ve işletilmesi gerekmektedir.

İşletmeler yapısal olarak büyüdükçe işlem bazlı faaliyetler arttıkça yönetimin, işletmenin aktivitelerine kontrol etmeleri ve tüm süreçlere hakim olmaları zorlaşmaktadır. Yönetim açısından ortaya çıkan bu zorluk ancak iyi bir iç kontrol sistemini kurulması ve iç denetim bölümüne denetleterek üstesinden gelinebilir. İç denetim ve İç kontrol sistemleri global ekonomide işletmeler için artık gereklilik haline gelmiştir.

Bu çalışmada kurumlarda iç kontrol ve iç denetim sistemleri ayrı ayrı ele alınmış, amaç ve kapsam bakımından aralarındaki ilişkinin neler olduğu, mülakat türü anket çalışması yapılarak ve analiz edilerek de sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, İç Denetim Kavramı

ABSTRACT

Today, internal control and internal audit play a major role in completing the mission and vision of enterprises, whether in the private or public sector. A healthy internal control and internal audit should complement each other, support each other and be established and operated in cooperation.

As businesses, transactions are carried out as they can be controlled. These controls, which look like management, only come by checking a good internal control system and controls. Internal audit and control systems will no longer be necessary for businesses in the global economy.

In this study, internal control and internal audit systems in institutions were handled separately, and the relationship between them in terms of purpose and scope was tried to be reached by conducting and analyzing interview type questionnaires.

Keywords: Internal Control System, Internal Audit Concept

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1
1. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	3
1.1 Genel Açıklama	3
1.2 Kontrol Kavramı.....	4
1.2.1. Kontrol Türleri.....	5
1.2.2 Kontrol Sürecinin Özellikleri	7
1.2.3 İç Kontrol Sisteminin Tanımı Ve Kapsamı	7
1.3. İç Kontrol Sisteminin İşlevsel Türleri.....	8
1.3.1. Yönetsel Kontrol	8
1.3.2. Muhasebe Kontrol	9
1.4. COSO İç Kontrol Bileşenleri.....	10
1.4.1. Kontrol Ortamı	11
1.4.2. Risk Değerlendirme	12
1.4.3. Kontrol Faaliyetleri	13
1.4.4. Bilgi ve İletişim	14
1.4.5. İzleme / Gözetim	15
1.5. İç Kontrolün Yapılanmasında Öne Çıkan Faktörler	16
1.5.1. Risk Faktörü	17
1.5.2. Maliyet Faktörü	17
1.6. İç Kontrol Sistemine ilişkin Uygulama Modelleri.....	18
1.6.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli	19
1.6.2. COCO (The criteria of control board of the canadian institute of chartered) Modeli.....	20
1.6.3. eSAC Modeli (Electronic System Assuranceand Control) Modeli	20
1.6.4. SysTrust (System Trust) Modeli	20

1.7. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	21
1.7.1. Esas Amaçları.....	21
1.7.2. Genel Amaçları.....	22
1.7.3. Özel Amaçları.....	23
1.8. İç Kontrol Sistemine Yönelik Ulusal Çalışmalar	23
1.8.1. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Düzenlemeleri.....	24
1.8.2. Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu (BDDK) Düzenlemeleri	25
1.8.3. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK).....	25
1.8.4. 5018 Sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kavramı	25
1.9. İç Kontrol Sistemine Yönelik Uluslararası Çalışmalar	26
1.9.1 Treadway Komisyonu (The Committe of Sponsoring Organisations of the Treadway Commisson).....	26
1.9.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors)	26
1.9.3. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC Securities and Exchange Commission)	27
1.9.4.Uluslararası Denetleme Kurumu (INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions)	27
1.9.6. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC The International Federation of Accountants)	28
1.9.7. Serbanes - Oxey Yasası	28
1.10. İç Kontrol Sistemindeki Rol ve Sorumluluklar	29
1.11. İç Kontrol Sistemini İç Denetimden Ayıran Farklar	32
2. İÇ DENETİM KAVRAMI	33
2.1. Genel açıklama	33
2.2. İç Denetimin Tanımı	33
2.3. İç Denetim Türleri	36
2.4. İç Denetimin Sağladığı Yararlar	38
2.5. İç Denetimin Özellikleri	38
2.5.1. Özerlik	39
2.5.2. İşlem Sınırı	39
2.5.3. Bilginin Yapısı.....	39
2.5.4. Risklerin Belirlenmesi	39
2.5.5. Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk	39
2.5.6. Kaynakların Kullanım Şekli	39

2.5.7. İşletme Amaçlarına Uygunluk.....	40
2.6. İç Denetim Kavramının Amacı ve Önemi.....	40
2.7. İç Denetim Temel Unsurları.....	42
2.8. Risk Odaklı Denetim.....	44
2.9. İç Denetimi Gerekli Kılan Nedenler	46
2.9.1. Sorumlulara Hesap Verebilme	46
2.9.2. Vekâlet Teorisi	47
2.9.3. Yönetim Danışmanlık ve Yardım.....	47
2.9.4. Tasarruf İhtiyacı	48
2.9.5 Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı	48
3. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ.....	50
4. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ'NE YÖNELİK ARAŞTIRMA.....	53
4.1. Araştırmanın Amacı	53
4.2. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi	53
4.3. Araştırma Bulguları	53
4.4. Sorular, Cevaplar, Genel Değerlendirmeler	53
5. SONUÇ ve ÖNERİLER	79
EKLER.....	81
KAYNAKÇA	83

TABLO LİSTESİ

Tablo 1 : Potansiyel Riskleri Etkileyen Faktörler.....	45
--	----

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: COSO Piramidi İç Kontrol Bileşenleri.....	11
Şekil 2: Riski İşletme Yararına Kullanma	13
Şekil 3: İç Kontrol Sistemi Unsurları ve İç Kontrol Süreci	14
Şekil 4: COSO küpü, Kontrol Bileşenleri, Amaç ve organizasyon Birimleri Arasında İlişki	16
Şekil 5: İç kontrolde Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler.....	18
Şekil 6: Örnek İç Kontrol Hiyerarşik Yapısı	30
Şekil 7: İç Denetim Spektrumu.....	35
Şekil 8: İç Denetim Türleri	36
Şekil 9 : İç Denetimde Değer Yaratma	41

KISALTMALAR

AAA	: The American Accounting Association
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.m.	: Adı Geçen Makale
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
C.	: Cilt
COSO	: Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission
COCO	: The criteria of control board of the Canadian Institute of Chartered
ESAC	: Electronic System Assurance and Control
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IIA	: The Institute of Internal Auditors
IFAC	: The International Federation of Accountants
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
IMA	: Institute of Management Accountants
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası
KİDDER	: Kamu İç Denetçiler Derneği
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
s.	: Sayfa
SEC	: Securities and Exchange Commission
SMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SYSTRUST	: System Trust
SOX	: Sarbanes - Oxley Yasası
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları

GİRİŞ

İşletmelerin mali durumunu gösteren finansal tablolarının, tüm finansal tablo kullanıcılarına güven veren, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve aynı zamanda ihtiyaç duyulan uygunluk nitelikleri taşıyan finansal bilgileri içermesi gerekmektedir. Tüm bu özelliklere sahip olan finansal tablolar, iç kontrol ve iç denetimin birbiri ile uyumlu çalışması sonucunda güvenilir bir raporlama ortamı oluşmaktadır. Yine de geçmiş yıllarda tüm bu gerekliliklere rağmen finansal raporlama ilkelerine aykırı birçok hatalı muhasebe kaydı ve işlem yapılmıştır. Bu durumu en iyi gösteren olaylar zinciri, geçtiğimiz yıllarda yaşanan ABD ve Avrupa'yı kapsayan finansal raporlama ilkelerine uygun olmayan birçok hatalı işlem ve muhasebe kayıtları yapılmış ve durum ardı ardına muhasebe skandallarının ortaya çıkmasına neden olmuştur ve dünya çapında şirket iflaslarını beraberinde getirmiştir. Bunun neticesi olarak küresel ekonomi de güven sarsıcı bir etki yaratmıştır.

Küreselleşmenin getirmiş olduğu büyüme, gelişen ve gelişmekte olan ülke ekonomilerini etkisi altına almış ve gelişen teknoloji ile birlikte daha da hızlanmıştır. İş hacminin artması ve buna bağlı olarak yapılan karışık işlemler ile finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama hususunda denetim konusunun ne kadar önem kazandığı gerçeğini ortaya koymuştur. İşletmeler buradan hareketle dünya çapında ticaret hayatını zorlaştıran rekabet ve pazar payı gibi unsurların çoğalmasıyla daha profesyonel kontrollü ve planlı kurumsal yönetim anlayışı geliştirerek kaybolan güvenin kurulması ve sarsılan itibarlarının yeniden kazanılması konusunda düzenlemeler gidilmiştir.

İşletmeler kendilerini zorlu rekabet şartlarından rakiplerinden sıyrılabilmek marka değerini arttırabilmek, sahip oldukları varlıklarını ve kaynaklarını daha etkin kullanabilmek adına güçlü ve zayıf yanlarını tespit ederek, oluşabilecek risklere karşı tedbirli olup, bu durumu fırsata çevirmek kabiliyeti geliştirerek buna uygun adımlar atmalıdırlar. Bunun aksine bir tutum sermaye kayıplarına, suiistimallerle zaman kaybına uğratacaktır. Bu kayıpların önüne geçmek, ancak planlı ve kontrollü yönetim anlayışının ilk şartı olan, finansal tabloların şeffaf ve güvenilir olmalarını sağlamak ile mümkündür. Bunun yerine getirilebilmesi ancak işletmelerin iç kontrol sistemleri kurulması ve denetimin iç ve dış denetim olarak yapılandırılması ile mümkün olmaktadır. Bunun sonucunda ekonomik sermayesi güçlü ülkelerde başlangıç noktasını bu anlayışa dayandırarak mali hata ve suiistimallerin yaşanmaması adına hukuki düzenlemelerin gerekliliği ortaya çıkmış ve bu

yönde adımlar atılmıştır. Ülkemizde de bu konulara ilişkin bazı hukuksal düzenlemelere gidilmiştir.

Bu çalışmada amaç; Özel sektör ve kamu alanında işletmelerde uygulanan iç kontrol sistemi, iç denetim sisteminin yapısı ve uygulama alanları incelenerek aralarındaki ilişkisini ortaya koymaktır. Büyük küçük her işletmenin yapılarına uygun olarak oluşturduğu iç kontrol sistemleri vardır. İç kontrol yönetime ait bir fonksiyondur ve oluşturulması üst yönetimin sorumluluğunda olan bir yapıdır. İşletmelerin amacı iç kontrol sistemi ile devamlılıklarını sürdürebilmek ve risklere karşı bir güvence oluşturabilmektir. Piyasada oluşan rekabet ortamında yeteneklerini kullanarak ayakta kalmak esastır. Kontroller kurumsal yapıdaki işletmelerin vazgeçilmez unsuru olmuştur. Güçlü bir iç kontrol iç denetimle desteklendiğinde değer kazanır. İşletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin sağlıklı sürdürülebilirliği için iç denetim faaliyetlerinin sıklıkla yapılması esastır. İç denetim, işletme içerisindeki kontrol sistemini denetleyerek yapılan hatalı kayıt, yolsuzluk gibi olumsuz durumları tespit eder ve vermiş olduğu önerilerle güvence ve danışmanlık görevini yerine getirip yönetime yardımcı olur. Bu çalışmada işletmelerde iç denetim, iç kontrolün varlığı, etkinliği ve aralarındaki ilişki incelenecektir. Bu çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi ve yapısı incelenip, ikinci bölümde iç denetimin ne ifade ettiği ve kapsamı hakkında geniş bilgi verilmesi amaçlanmıştır, son bölümde aralarındaki ilişki kurularak alt yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu kısımda iç kontrol sisteminin genel yapısı ve kapsamı detaylı şekilde irdelenmiştir.

1.1 Genel Açıklama

Günümüzde Globalleşen dünya düzeninde, sınırları ortadan kalkmış ve bir ülkede yaşanan ekonomik hareketlilik, başka bir ülkede de aynı şekilde hissedilir olmaktadır. Bu durumda da, ekonomik olarak birçok ülke benzer risklere maruz kalmaktadır. Bunun getirisi olarak da, teknoloji büyük bir hızla gelişmekte ve bu süreçle birlikte ekonomi günden güne değişkenlik göstermektedir. İşletmelerin bu değişkenlik ortamına ayak uydurmaları ve ayakta kalmaları güçleşmektedir. Oluşabilecek mali risklere karşı denetim ve iç kontrol süreçlerini kapsayan bir yapılanma gidilmesi kaçınılmaz olmaktadır. İşletmelerin ayakta durabilmek ve faaliyetlerini sürdürmek için iç kontrol ve denetim uygulamalarını etkin ve verimli bir şekilde uygulamaları gerekmektedir.

Belli bir hedefe ulaşmak ve belirlenen amaçlara ulaşmaya yönelik önlem alınır ve sistemler kurulur. Bu önlemler uygulamaya sokularak ölçülür. Hedeflenen nokta ile mevcut durum mukayese edilerek olası sapma var mı, tespit edilerek gerekli düzeltme yapılmalıdır. İç kontrol bu açıdan bakıldığında, işletme yönetimi adına her türlü veriyi derleyip düzenleyen, hileli ve hatalı işlemlerin yapılmasını karşı sigorta görevi gören, verimliliği arttıran, hileli finansman raporlamalarının önüne geçen sistematik bir yapıdır.

İç kontrol sistemi bir işletmenin üst yönetim kademesinden, en alt kademe çalışanına kadar beraber yürüttüğü bir süreçtir. İç kontrol sistemini geliştirmiş ve başarılı bir şekilde uygulayan işletmelerde güven unsuru etkilidir. Sistem işletmenin her türlü faaliyetlerini kapsamaktadır. İç kontrol sistemini sadece finansal raporlama ve muhasebe işlemleri olarak sınırlandırmak sistemin kapsamını daraltmaktadır. Üretimin planlanması, kalite kontrolü, yöneticinin değerlendirilmesi, personel eğitim ve gelişimi gibi birçok alanı içermektedir.

Kurulan sistemin işlevselliğini etkin bir şekilde sürdürebilmesi, değişken piyasa şartlarına uyum sağlanabilmesi için, faaliyetlerle birlikte sürekli olarak denetlenmesi, olumlu ve olumsuz yönlerinin belirlenmesiyle mümkün olmaktadır. Diğer bir deyişle sistemin denetlenerek yönetime raporlama yapılması gerekmektedir. Bu sebeple denetim birimleri kurularak zamanında doğru bilginin raporlanması sağlanmaktadır. İç denetçiler birçok konuda görev üslenerek yönetime ve denetim birimlerine büyük oranda yardımcı olmaktadır.

1.2 Kontrol Kavramı

Genel anlamda kontrol, bir işin doğru ve gerçeğine uygun olarak yapılıp yapılmadığına bakılarak incelenmesini ifade eder. Control ve audit kavramları İngilizcede anlam olarak karıştırılmadan iki farklı sözcük olarak kullanılmaktadır. Fakat ülkemizde kontrol ve denetim sözcükleri sıklıkla birbirinin yerine kullanılarak anlam karmaşıklığına yol açmaktadır. İşletme açısından bakarsak “Kontrol” önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır.¹ Bir eylemin, ya da bir olayın kontrol altına alındığı belirtilmişse, bu eylem ve olayın üzerinde etki edilebildiği anlaşılmaktadır.

Kontrol, her hangi bir şeyin verilen talimatlar ve belirlenmiş kurallara göre uygulanıp uygulanmadığının gözlemlendiği, hedeflenen amaçlarla, yapılan eylemlerin karşılaştırılarak sonucuna göre düzeltici olan ve önlemlerin alındığı süreklilik gerektiren bir yönetim fonksiyonudur. Bir işletmenin tüm birimlerinde, iş akış ve süreçleri üzerinde etkilidir. Bir kurumun büyüklüğü ve faaliyetlerine göre ortaya çıkan risk profili değiştikçe kontrol sisteminin yapısı da değişir. Kontrol faaliyetlerinin oluşturulması risk değerlendirme sonucuna göre belirlenir.

Denetim kavramı ise kontrol kavramından farklı olarak şu şekilde ifade edilmektedir; Denetim, ekonomik aktivite ve durumlarla ilgili daha önceden planlanmış ölçütlere uygunluk seviyesini belirlemek ve bu aktivite ve olaylara ait verilerle alakalı kanıtları tarafsız bir şekilde elde edilmesi, incelenmesi ve sonuçlarının ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan sistematik bir süreçtir.²

İki kavram aynı kökten gelmekle beraber, aralarında birçok temel farklılıklar şu şekilde sıralanabilir :³

- Kontrol, denetimden öncelikli olması gereken geniş kapsamlı bir kavramdır.
- Kontrol süreklilik gerektiren bir aktivitedir. Denetim belirlenen dönemde yapılır.

¹ Celal Kepekçi. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251/171. Eskişehir: 1982. S,9

² Niyazi Kurnaz, Tansel Çetinoğlu. **İç Denetim Güncel Yaklaşımlar**. Kocaeli: Umuttepe yayınları 2010, s.11

³ Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Mayıs-Haziran 2021, S.85, s.95

- Kontrol işlem ve kayıtların yapıldığı esnada yürütülür. Denetimde ise geçmişte yapılmış iş ve kayıtlara yönelik gözden geçirme söz konusudur.
- Kontrolde otomat araçlar kullanılabilir, denetim insanlar tarafından yapılan zihni ve analitik işlemlerdir.
- Kontrolde işletmede bağımsızlık gerektirmezken, denetimin şartı bağımsızlıktır.
- Netice itibari ile denetim, işletme kontrolü sağlama üzerinde önemli bir işleve sahiptir. Kontrol ise denetimi de muhteva eden çok içerikli bir kavramdır ve birlikte açıklayıcı cevap verme sorumluluğunu yerine getirmede büyük rol oynarlar. İşletme içerisinde uygulanan etkin bir iç kontrol sistemi denetim çalışmalarının içeriği ve kapsamına da etki eder. Bu sebeple Kontrol ve denetim birbirini tamamlayan iki kavramdır, çıkarımı yapılabilir.

1.2.1. Kontrol Türleri

İşletmelerde kontrol etkinliği ölçülebilir her çeşit aktiviteyi kapsadığından pek çok konuyu da içermektedir. Bu nedenle kontrolleri üç farklı açıdan değerlendirebiliriz.⁴

- İşletmenin yönetime ilişkin faaliyetlerinden olan üretim, finansman personel gibi aktivitelerin kontrolü
- Yönetim kademesinin kontrolü
- İşletme faaliyetlerini gerçekleştiren birim, bölüm gibi kısımların kontrolü

İşletmelerde uygulanan bu kontroller istenmeyen sonuçları engellemek için önleyici kontroller, bazıları kontroller, istenmeyen sonuçlara sebebiyet veren nedenleri belirlemek için tespit edici kontroller olarak, bazıları da istenmeyen sonuçlara götüren nedenleri düzeltmek için düzenleyici kontroller olarak bilinmekte ve uygulanmaktadır.

a) Önleyici Kontroller

Gerçekleşme olasılığı olan riskleri minimum seviyeye indirerek yönetimin kabul edilebileceği makul seviyede tutmak için yapılması gereken kontrollerdir.⁵İstenmeyen fiillerin

4 Burcu Özgül, Banu Tarhan MENGİ, **Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi “İç Denetim”, Bist Sürdürülebilirlik Endeksi’ne Tabi şirketlerde Anket Çalışması**, İstanbul: Beta Basım Yayınları 2016, s.54

⁵ Muhasebe Denetim, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik SMMM Yeterlilik Serisi”, Deha yayınları: İstanbul 2016, s. 60

ve sonuçlarının oluşmasına önleyici caydırıcı etki yapma amacı taşır. Örneğin; şifreler, kimlik kartları, güvenlik personeli gibi erişim kontrolleri olarak işlev yapar.

b) Yönlendirici Kontroller

İşletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşmasını sebep olan ve bu sebeplerin ortaya çıkmasını sağlayan kontrollerdir. Genellikle uygulayıcıları doğru yöne yöneltme maksadıyla uygulanan olumlu yöntemlerdir. Beklenen gelişmelerin olmasını veya meydana gelmesini sağlarlar.⁶

Rehberler, broşürler, el kitapçıkları, afişler vb. gibi, uygulamalara yönelik yapılan düzenlemeler yönlendirici kontrollere örnek gösterilebilir.

c) Tespit Edici Kontroller

Olası riskler oluştuğundan sonra ortaya çıkan, zarar ve ziyanın ne olduğu ve ne kadar olduğunu tespit etmek maksadıyla yapılan kontrollerdir.

Bu kontrollerin önceliği risklerin oluşup oluşmadığını anlamak maksadı ile yapılmasıdır.

d) Düzeltici Kontroller

Belirlenen sorunların o anda doğru bir şekilde neticelendirilmesine yönelik kontrollerdir. Yönetim faaliyetleri, tashih ve izleme gibi yöntemler bunlara örnek gösterilebilir. Yangın söndürücüler gibi hızlı müdahale edilebilen, o anda yapılan, çözüm sunan araçlar bu kapsama girer.⁷

e) Boşluk Doldurucu / Telafi edici Kontroller

Boşluk doldurucu kontroller faaliyetler ve işlemler tamamlandıktan sonra yapılan kontrollerdir. Yüksek bütçeli veya uygulamada olmayan kontrollerin yerine kısmen de olsa kullanılabilen telafi edici kontrollerdir. Tespit edici kontrollere göre daha kısa süreli ve kapsamı geniş olmayan kontrollerdir.⁸

⁶ A.g.e.

⁷ M.Vefa Toroslu, **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim**, Vedat Yayınları: İstanbul 2014, s. 50

⁸ Gamze Özen, İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: 2010,s. 13

1.2.2 Kontrol Sürecinin Özellikleri

Kontrollerin etkin olabilmesi için bazı özellikleri taşımaları gerekmektedir. Bu özellikleri sıralayacak olursak;

a) Zamanlama

Kontrollerin, bütçesine limit koyarak var olan veya olası sapmaları öncesinde belirlemesi gerekir.⁹ Maliyet kontrolü de göz önünde bulundurularak, sistemin yetersiz kaldığı durumlarda zamanında müdahale edilmelidir.¹⁰

b) Ekonomiklik

İşletme yönetimi tüm iç kontrol yöntemlerini işlevselliği yanı sıra maliyet kısmını dikkate almalıdır ve beklenen yararı aşmayacak boyutta uygulanmalıdır.¹¹

c) Sorumluluk

Genel olarak kontrollerin yönetimin sorunlarına destekleyici işlevleri olmaları sebebi ile yönetimin sıkça kontrol etmesi ve bilgi sahibi olması gereklidir. Ayrıca yönetim işletme çalışanları ve ticari ilişkilerin kurulduğu kişi ve kurumların arasında oluşabilecek suiistimallerin önlenmesi hususunda caydırıcı tedbirler almakla yükümlüdür.

1.2.3 İç Kontrol Sisteminin Tanımı Ve Kapsamı

İç kontrol; İşletme etkinliklerinin ve kurallarının birbiri ile uyumlu ve randımanlı bir şekilde yürütülmesi, mali kayıtların doğru ve zamanında yapılması, güvenilir finansal bilgilerin zamanında raporlanabilmesi, aktiflerin korunması, hata ve yolsuzlukların tespit edilip engellenmesi, işletmenin amaçlarına en kısa sürede, hızlı ve sağlıklı bir şekilde ulaşabilmesi için yönetimin kullandığı tüm yöntemler ve usullerdir.¹²

Tanımdan da anlaşıldığı gibi, bir işletmenin amaç ve maksadına ulaşmak için yaptığı tüm işlem ve faaliyetleri içermelidir. Bu işlemlerin sadece finansal olup olmasının bir önemi yoktur. İşletme içerisindeki uygulanan mali ve mali olmayan bütün kontroller iç kontrolü oluşturmaktadır.

⁹Ali Altuğ Biçer, "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama", (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.6.

¹⁰ Özen, **a.g.m.**, s.14

¹¹ Kepekçi, İç Kontrol Sisteminin... s.13

¹² Toroslu, a.g.e. , s. 43

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreçtir.¹³ İç kontrol bir işletmenin yönetiminden sorumlu kurul, üst yönetim ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve işletmenin asıl amaçlarının gerçekleştirildiği konusunda kabul edilebilen güvence veren geniş kapsamlı bir oluşumdur.¹⁴

İç kontrol sistemine kadar etkili olsa da kesinlik ve garanti beklenemez. Sadece kabul edilebilir güvence vermesi beklenir. Çünkü sistem dışından ortaya çıkan bazı öğeler amaca ulaşmayı sekteye uğratabilir ve bu yüzden kesin olmamakla birlikte akla yatan çözümler önerir.¹⁵ İç kontrol sistemi işletmeye sonradan eklenen bir birim değil işletmenin oluşumu ile var olan, tüm faaliyet ve süreçlerine işleyen bir yapıdır.

1.3. İç Kontrol Sisteminin İşlevsel Türleri

İç kontrol sistemine işlevsel açıdan bakıldığında, yönetsel kontrol, muhasebe kontrolü olarak ikiye ayrılır. Yönetsel kontroller işletmenin, mali kaynaklarının korunması ve aktif yönetilmesi için düzenlenmiş usul ve yöntemlerdir. Muhasebe kontrollerinde ise genellikle finansal raporların ve kayıtların doğruluğunu sağlanmasını amaçlamaktadır.

1.3.1. Yönetsel Kontrol

Yönetim kontrolleri, işletme yönetiminin karar alma aşamasının ilk adımı olan kayıt ve süreçlerini kapsar. Şöyle ki;¹⁶

- İşletme faaliyetlerinin yönetimin prosedürlerine, amaçlarına, yasa ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesinin sağlanması,
- İşletme mali kaynaklarının iktisatlı ve randımanlı kullanımı,
- Tespit edilmiş etkinlik amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlayan şekil ve yöntemleri içerir.

¹³ Onur Derici, “İç Kontrol ve Risk Yönetimi”, Bekad Yayınları: Antalya 2015, s. 60

¹⁴ Hasan Türedi, Filiz Gürbüz ve Ümmügülsüm Alıcı, “Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**. C. 11, S. 42, (Temmuz 2014), s.141

¹⁵ Hayrettin Usul, “Türkiye Finansal raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim”, Detay Yayıncılık: Ankara 2013, s.97

¹⁶ F. Münevver Yıllancı, “İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma” Ankara: Nobel Yayın Dağıtım 2006, 2 b. , s.24.

Yönetime yönelik kontroller, yönetimin belirlediği bütün işlem ve faaliyetlerinde yol gösterici olan örgüt planını, bunlara ilişkin belge ve tutanakları içerir.¹⁷Yönetim işletme faaliyetlerinin ayrıntılandırarak bir şekilde içinde bulunamaz.

1.3.2. Muhasebe Kontrol

Muhasebe kontrolü, kayıt altına alınan mali işlemlerin doğru ve güvenilir tutulması ve nakit varlıkların muhafaza edilmesini sağlamak için tasarlanan bir dizi düzenlemeyi içerir. Bazı konularda kabul edilir düzeyde güvence elde etmek için oluşturulur.¹⁸

- Yapılan işlemlerin, yönetim tarafından belirlenen özel ve genel yetkilerine elverişli olarak sürdürülmesi,
- İşlemlerin, muhasebenin genel geçer ilkelerine (GKGMİ) uygun olarak veya mali raporların değişik usullerle düzenlenmesini amaçlamakta ve nakit akışlarla ilgili yanıt verme sorumluluğunun sürdürülebilirliğini sağlayacak şekilde kayıt altına alınması,
- Varlıklar üzerinde, yönetim yetkileri üzerine kullanım hakkı verilmesi,
- İşletmenin varlıklarının korunması hususunda ilgili sorumluyu belirlemek ve tutulan kayıtların belli aralıklarla kontrolünü sağlamak. Aktiflerin karşılaştırılarak aralarında fark ortaya çıktığında gerekli kararlar alarak uygulamak.

Muhasebe kontrolünün amacını belirleyen üç unsur bulunmaktadır;¹⁹

a) Varlıkların Korunması: İşletmenin varlıklarının kayıp ve çalınması, amaç dışı kullanımı, kasıtlı veya kasıtsız yapılan muhasebe hataları gibi durumların önlenmesi için gerekli olan önleyici ve düzeltici kontrol önlemleridir. Sistemin sürdürülebilirliği yönetimin sorumluluğundadır.

b) Finansal Kayıtların Güvenilirliği: Yönetime işletme faaliyetleri ile ilgili doğru ve güvence veren bilgilerin verilebilmesi çok derece önem taşımaktadır. Bunun tersine bir durum istenmeyen hatalı kararlar alma ihtimalini ortaya çıkararak beklenmedik sonuçlar doğurabilir.

¹⁷ Tamer Aksoy, “Tüm Yönleri ile Denetim AB Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma”, Yetkin Basım: Ankara 2006, b.2,s.479-480

¹⁸ Kepekçi, İşletmelerde iç kontrol... s.17.

¹⁹ Aksoy, “Tüm Yönleri ile Denetim... s.477-478

Bunu önlemek için, iç kontrol sisteminde usul ve kurallar geliştirilerek verilerin doğru ve güvenilir bir şekilde yapılmasını sağlamak amacı gütmektedir.

- c) **Kıymet Hareketleri:** İşletmenin içinde veya dışında gerçekleşen varlık değişimlerinin bu konuda yetkilendirilmiş personel tarafından yapılması gerektiğinin, doğru ve zamanında kayıt altına alınmasının önemini vurgular. Kontrol sınırları içerisinde mali kaynaklarda oluşan artış ve azalışların, harcamaların, mali kayıtların işlem anında kayıt altına alınmasının, tazmin edilmesinin, değer kayıpları olduğunda yeniden değerlendirilmesinin sağlanmasını amaçlamaktadır.²⁰

1.4. COSO İç Kontrol Bileşenleri

COSO (Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission) “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve raporunu 1992’ de yayınlanmıştır. Bu model COSO ismi ile bilinmekte ve tüm dünya da kabul görmektedir.”²¹

COSO iç kontrol yapısı birbiriyle ilişkili beş unsurdan oluşur. Bunlar;²²

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirmesi
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme

İşletmenin var olan amaçlarına ulaşması için, COSO iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

²⁰ Duygu Anıl Keskin,” Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi”, **Denetim Dergisi**, 2009, S.3, s.16.

²¹ Gencay Karakaya, Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 2016, S.330, s.162

²² **A.g.m.** , s.162



Şekil 1: COSO Piramidi İç Kontrol Bileşenleri

Kaynakça: Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, Mayıs-Haziran 2021, S.85, s.103

1.4.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün ana öğelerinden biridir. Başka bir deyişle ile iç kontrol sisteminin başarı durumu ve etkinliği, iç kontrol sürecinin bir parçası olan kontrol ortamıyla ilişkilidir. Kontrol ortamı, işletmenin işi ne şekilde yaptığını anlatır.²³ İç kontrolle alakalı olarak üst yönetimin ve personelin, pozitif ve yardımcı bir bakış açısı oluşturmaları sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi bakımından önem arz eder. Kontrol ortamı şu unsurlardan oluşmaktadır.²⁴

- Doğruluk ve ahlaki değerler
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi
- Yönetimin anlayışı ve iş yapma şekli
- Organizasyon yapısı
- Yetki ve sorumlulukların dağıtılması
- İnsan kaynakları yönetimi ve uygulamaları
- Dış etkenler

²³ Hayrettin Usul, **a.g.e.** , s.97.

²⁴ Rüyeyda Kızılböğü, Filiz Özşahin, “ Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı ”, **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi** 2013, Cilt:6, s.2, s.223-224

1.4.2. Risk Değerlendirme

İşletmenin önceden tespit edilen hedeflerine ulaşabilmesini engel olan içten ve dıştan gelen risklerin tanımlanması, iştahı, değerlendirilmesi ve sistemin kaldırabileceği riskin büyüklüğü belirlenerek gerekli tedbirlerin alınmasıdır.²⁵ Risk değerlendirme belirlenen risklerin nasıl yönetileceğine karar verme işlevidir.²⁶Sistemi değerlendirerek kaldırabileceği riskin boyutunu tespit edilerek risk sahasının tanımlanması ve kontrol etkinliklerinin bu yönde artırılması önem kazanmaktadır. Risk değerlendirmeye ilişkin yer alan ilkeler;²⁷

- İşletme hedeflerinin, bu hedeflere bağlantılı risklerin tanımlanması ve değerlendirmesine olanak verecek şekilde belirlenmesi
- Risklerin başarılı bir şekilde yöneterek karar almada sürecinde, işletmenin belirlediği amaçlara erişiminin gerçekleşmesine mani olan risklerin tespit edilerek değerlendirilmesi, İşletmenin hile riskini dikkate alması,
- İşletmenin iç kontrol yapısını önemli derecede etkileyebilecek nitelikteki değişikliklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi.

Risk içerisinde fırsat ve tehlikelerde bir arada bulunmaktadır. Beklenmedik anda gerçekleşen risk tehdit, değişimden kaynaklanan risk bilinmeyi, işletme yararına kullanma başarısı da fırsatları işaret etmektedir.²⁸

İşletmelerde meydana gelebilecek riskler; doğal afetler, hatalar, hileler veya güven eksikliğinden kaynaklanabilmektedir. İşletmeler öncelikle riski değerlendirmelidirler. Bu riskler denetçinin mali tablolarda hata olabileceği olasılığına karşılık sürekli yaptığı ve kontrol risklerinin incelenme amacından ayrı olarak, işletmenin var olan hedeflerinde değişikliklere yol açan risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilerleyen bir yapıdır.²⁹

²⁵ Ayşenur Onur Sevindik, Avrupa Birliği'nde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Merkezi Uyumlaştırma Yapılanmasına Yönelik Avrupa Birliği Yaklaşımı, **İç Denetim "Yönetime Değer Katma"**,(Der.) Halis Kıral, İç Denetim Koordinasyon Kurulu: Ankara 2014, s.579

²⁶ Hayrettin Usul, Türkiye Finansal... **A.g.e.**, s.100.

²⁷ Özgül, Tarhan Mengi, **a.g.e.**, s.65.

²⁸ Duygu Anıl Keskin, "İşletmenin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk yönetimi ve Risk Odaklı Yaklaşım", **Denetim Dergisi** (KİDDER) yayını: Ankara 2010, S.4, s.39

²⁹ Nuran Cömert Doyrangöl, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu** ", Lebib Yalkın Matbaası: İstanbul,2001, s.52



Şekil 2: Riski İşletme Yararına Kullanma

Kaynak: Duygu Anıl Keskin, “İşletmenin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk yönetimi ve Risk Odaklı Yaklaşım”, **Denetim Dergisi** (KİDDER) yayını: Ankara 2010, S.4, s.39

1.4.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri bir işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yönelik ortaya çıkabilecek risklerin etki ve olasılığını azaltmak için uygulanan politika ve prosedürler bütünüdür. İç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır.³⁰ İşletmelerde planlanıp uygulamaya konan kontrol faaliyetlerinin, iç kontrolün hedeflerine ulaşması bakımından etkin ve verimli olmalıdır.

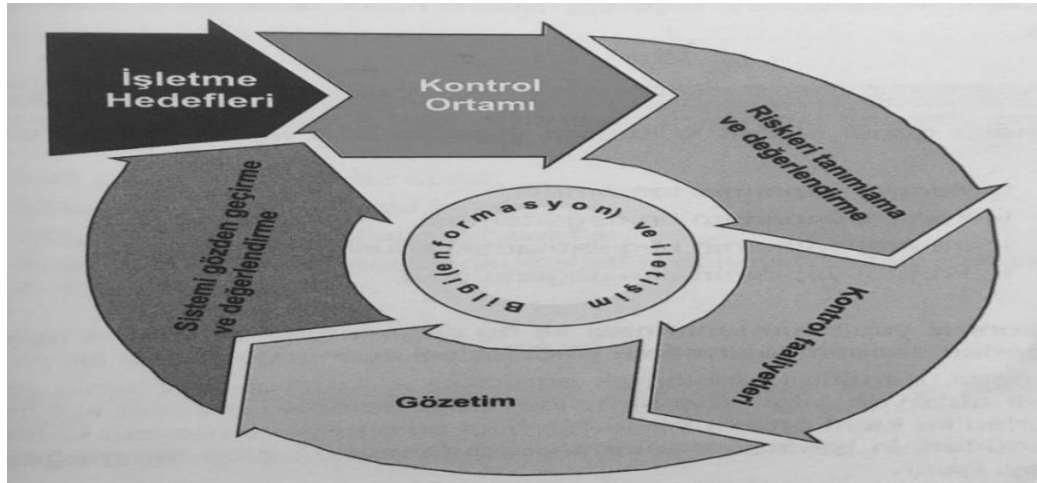
Kontrol faaliyetleri işletmenin tüm faaliyetleri kapsamaktadır ve işletmenin tüm kademe ve faaliyetlerine uygun olarak manuel veya dijital ortamda tasarlanmalıdır. Belli başlı kontrol faaliyetlerini şöyle sıralayabiliriz;³¹

- **Onay:** Kontrol faaliyetleri personel tarafından gerçekleştirilir. Kontrollerin bazen çeşitli sebeplerden etkisiz kalma ihtimali bulunur. Yönetim bunun önüne geçmek için, kontrolleri planlarken bağımsız çalışanlarca kontrol edilmesini sağlayacak iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.
- **Yetkilendirme:** Etkin bir iç kontrolün oluşturulabilmesi için işletme yönetimince her işlem için gerekli yetkinliğe sahip personelin yetkilendirilmesinin yapılması gerekir. Yetkilendirmeler genel olabileceği gibi özel yetkilendirme şeklinde de olabilir.

³⁰ Mehmet Aksoy, “**Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**”, Muhasebat kontrolörleri Derneği Yayınları: Ankara 2008, s.18.

³¹ Melih Erdoğan vd., **Denetim**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s.60-61

- **Fiziki Kontroller:** İşletme varlık ve işlem kayıtlarının uygun şekilde ve azami önlemler alınarak kaybolma, çalınma gibi zararlardan korunmasının sağlanması gereklidir.
- **Kayıt ve bilgilerin saklanması:** Yapılan işlemleri doğru ve zamanında kayıt altına almak varlıklar üzerinde kontrolleri yapabilmek için büyük önem taşır. Bu kayıtlar fatura, dekont, muhasebe fişi, bordro gibi belge ve işlemlerdir.
- **Görevler ayrılığı:** Hata ve hileleri önleme açısından işletme içi görev dağılımlarının uygun şekilde yapılması gereklidir. Özellikle nakit akışlarla ilgili işlemlerde fiziki sorumluluk ve kayıt altına alma gibi görevler ayrılmalıdır. Bir işlemin yapılması sürecinde görevlendirilecek personelin sayısı işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılıdır.³²



Şekil 3: İç Kontrol Sistemi Unsurları ve İç Kontrol Süreci

Kaynak: Muhasebe Denetim, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik SMMM Yeterlilik Serisi”, Deha yayınları: İstanbul 2016, s. 63

1.4.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim unsurları, iç kontrol sisteminin önemli bileşenlerindedir. Doğru ve güvenilir bilginin elde edilmesi için ilk yapılması gerekli olan iş ve işlemlerin zamanında kayıt altına alınması ve düzenlenmesi şeklindedir. Doğru bilgi yönetime karar alma süreçlerinde gereklilik arz etmektedir. İşletme için gerekli tüm mali olan ve olmayan bilgilerin oluşturduğu işlemlerini kapsar.³³ Çalışanların da görev ve sorumluluklarını yerine

³² Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları: İstanbul 1999, 2 b. s.127

³³ **İç Denetim “Yönetime Değer Katma”**,(Der.) Halis Kırıl, İç Denetim Koordinasyon Kurulu: Ankara 2014, s.581

getirmeleri açısından, kaydedilmiş ve sınıflandırılmış bu bilgilerin personele duyurulması gereklidir. İç kontrol sisteminin merkezi sinir sistemi gibidir.³⁴

Uygun bilginin doğru ve zamanında elde edilmesi, kurum içerisinde ve dışarısında ilgili-sine ve birimlere aktarmak iç kontrolün bir gerekliliğidir.³⁵

COSO' nun iç kontrol sistemine uygun iki unsuru bilgi ve iletişimdir. (COSO 2013) göre bu unsurlar :³⁶

- **Verilerin sağlanması ve incelenmesi:** İç kontrol sisteminin işleyişinin devamlılığı için doğru verinin alınması ve meydana getirilmesidir.
- **İşletme içi verilerin aktarılma süreci:** İşletme içerisindeki iç kontrol sisteminin işleyişinde fayda sağlayan hedef ve sorumluluklarını içerir bilgilerin personele aktarılması,
- **İşletme dışı veri aktarımı süreci:** İşletmenin iç kontrol sisteminde değişikliğe sebep olabilecek hususlarla ilgili olarak işletme dışındaki kurumlarla bilgi alış verişinin sürdürülebileceğini ifade eder.

1.4.5. İzleme / Gözetim

İç kontrol sistemlerinin gözlemlenerek zaman içerisindeki başarı ve kalitesinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Sürekli izleme, faaliyetler devam ederken yapılır. Bu şekilde sistem içerisinde olası değişikliklere uyum sağlama ve varsa güncelleme yapılmasına olanak sağlar.

Başka bir ifade ile izleme etkinliklerinin başlangıç aşamasında, tasarlananla meydana gelen neticenin mukayese edilmesi işlemidir.³⁷

İzleme faaliyetinde yer alan ilkeler;³⁸

- İç kontrol bileşenlerinin varlığı ve işlevsel olup olmadığının araştırılması maksadıyla özel şekilde her zaman analiz edilerek geliştirilmesi ve uygulanmasıdır.

³⁴ TESMER, **Denetim**, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 85, Ankara 2009, s.108

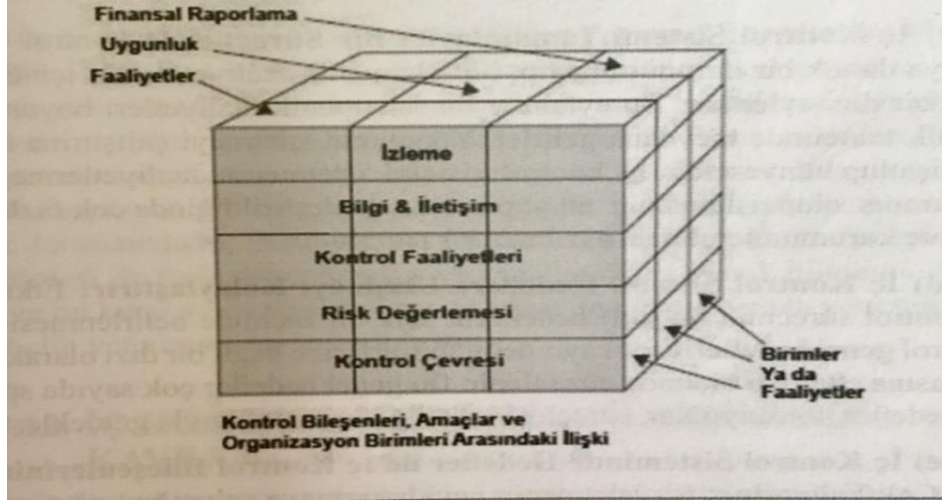
³⁵ **A.g.e.**

³⁶ Hasan Türedi, Gencay Karakaya, "COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı " **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar** 2015 C. 52 S. 602, s.71.

³⁷ **A.g.m.** , s. 72.

³⁸ Özgül, Mengi, **a.g.m.**, s.71-72.

- İşletmenin iç kontrol yetersizlikleri ve eksiklerini inceleyerek, elverişli ise yönetim ve yönetim kurulunun da içinde yer alacağı düzeltici faaliyetlerin sorumlu taraflara zamanında iletilmesi.



Şekil 4 : COSO küpü, Kontrol Bileşenleri, Amaç ve organizasyon Birimleri Arasında İlişki

Kaynak: M.Vefa Toroslu, Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim, Vedat Yayınları: İstanbul 2014, s.77.

1.5. İç Kontrolün Yapılanmasında Öne Çıkan Faktörler

İşletmelerde kurulması planlanan iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve gücünün fazla olması yönetimle birlikte iç denetimin de iş yükünü azaltacaktır. İşletme yönetiminin kontrol mekanizmasını oluşturmadan önce belirlediği yöntemlerle, riskin büyüklüğünün, risklerin içeriğinin ve önem sırasının belirlenmesi, karar alma aşamasında gerçekçi kararlar almasını sağlar. Bu riskler belirlendikten ve onaylandıktan sonra riskleri minimuma indirmek için etkin bir iç kontrol yapısı oluşturulmalıdır.³⁹İç kontrol kaynakların fiziki olarak güvenliğinin sağlanması için gerekli önlemlerin alınması ve geliştirmesinden sorumludur.⁴⁰

Bir işletmede iç kontrol sistemi kurulmasında risk faktörü ve muhasebe faktörü olarak iki faktör öne çıkmaktadır.

³⁹ **İç Denetim “Yönetime Değer Katma”**,(Der.) Halis Kıral, İç Denetim Koordinasyon Kurulu: Ankara 2014, s.580

⁴⁰ Melih Erdoğan, **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara 2006, s.96

1.5.1. Risk Faktörü

İşletmeler belirledikleri hedeflerine ulaşmak için birçok riskle karşı karşıya kalır. Elde edilen kar da bunun bir neticesidir. Risk, işletmenin etkinliklerinin tasarlanmış hedeflerine ulaşamama ihtimalidir.⁴¹

İşletmede finansal yöneticilerin karşılaştığı risklerin başlıcaları finansal ve muhasebe riskleridir. Finansal risklerin olumsuz getirisi düzgün olmayan yönetsel zihniyetin uygulanması ve usulsüz işlemler sonucu varlıkların kaybedilmesi ihtimalidir. Muhasebe riskleri kaynaklarla ilgili hesap verebilme sorumluluğunun taşındığı rapor ve kayıt altına alınan bilgilerde yanlışlık ihtimalidir. Randımanlı olmayan etkinlikler sonucu kaynakların yönetimi ve suiistimallerden korunamaması olasılığı ortak ve alacaklarda kayıp riskini meydana getirir.⁴²

Muhasebe kayıtlarında ve raporlarda bilerek veya bilmeyerek yapılan yanlışlar, İşletme içinde ve dışında bu bilgileri kullanarak karar alan kişi ve kurumların yanıma ihtimali beraberinde getirir. Risklerin seviyesini minimuma indirmek için veya risklerden korunmak için prosedürler kabul edilerek riskler kontrol altına alınabilir.⁴³ Akabinde prosedürlere uyum sağlayan metot ve yordamlar uygulamaya konabilir. İşletmenin büyüklük derecesi de risklerin boyutunu etkiler.

1.5.2. Maliyet Faktörü

İç kontrol sisteminin kurulmasının işletmeye mali bir yük yükleyecektir. Bu maliyet, sistemde görev alacak nitelikli personel sayısı ve teknik donanımına alakalıdır. İç kontrol metot ve prosedürlerin kullanılmasıyla işletme içerisinde resmi işleyişi arttırarak daha çok evrak ve işgücünün kullanılmasına yol açar. İşletmelerde iç kontrol sisteminin meydana getirdiği, iş ve evrak yükünün fazlaşması ile işlerin gecikmesi ve karlılığın azalması gibi durumlara sebep olur.⁴⁴

İşletmenin iç kontrol sistemini kullanmasından dolayı yaptığı fedakârlık maliyettir. Uygulamaya konan iç kontrol prosedür ve metotları fazlaştıkça, sistemin maddi gideri de artar.

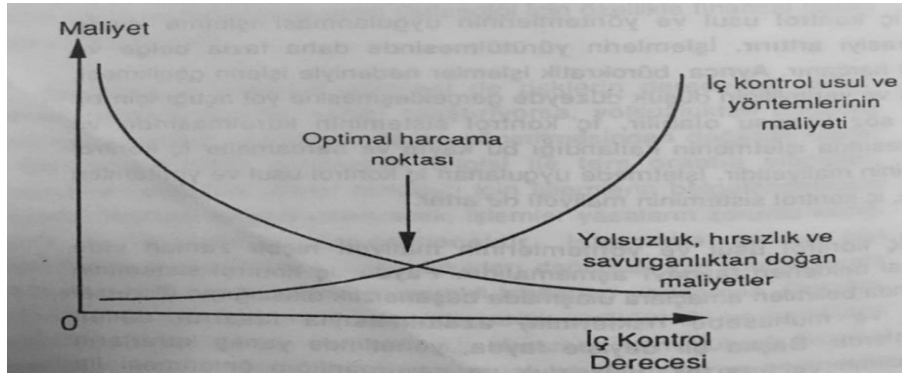
⁴¹ Kepekçi, “İç Kontrol Sistemi”, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 6, Ankara 1994, s.9.

⁴² A.g.e.

⁴³ Toroslu, a.g.e. , s.86.

⁴⁴ Kepekçi, a.g.e. s.11

İç kontrol prosedür ve metotlarının mali boyutu sağlanacak faydanın çok üstünde olmalıdır. Fayda, yönetimin vermiş olduğu hatalı kararlar ile hile, suiistimal ve müsrifliğin önüne geçilmesi veya bunların meydana gelmesinin engel olunan zararın ölçütüdür.⁴⁵ İşletme de ne kadar güçlü iç kontrol mekanizması oluşturulursa oluşturulsun beklenmedik ve önceden kestirilemeyen kayıplar olacaktır. Şekil 5’de anlatıldığı gibi iç kontrolle birikim yapılan ve katlanılan mali giderlerin birleştiği noktaya kadar iç kontrolün oluşturulması sürdürülmelidir. İç kontrol yöntem ve metotlarının mali gideri, bu yöntem ve metotların sağladığı yararlılıktan daha azdır. Yine bu birleşme noktasından sonra dahil edilen iç kontrol yöntem ve metotların mali gideri artarak maliyeti ve yararları arasında oluşan farklar artmaktadır. Birleşme noktası en uygun harcama noktasıdır.⁴⁶



Şekil 5: İç kontrolde Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler

Kaynak: Celal Kepekçi, “İç Kontrol Sistemi”, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 6, Ankara 1994, s.12.

Bu yüzden iç kontrol sistemi oluşturulurken ve uygulanırken yarar ve mali gider arasındaki ilişki göz önüne alınması gereken ölçütlerdir. Yarar ve maliyetlerin arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi yönetimin kararlarına ve maliyet giderlerinin öncesinden tespit edilmesine bağlıdır.⁴⁷

1.6. İç Kontrol Sistemine ilişkin Uygulama Modelleri

Dünya genelinde kabul gören uluslararası standartlar çerçevesinde iç kontrol faaliyetlerinin kurumların bütün işlevlerinde uygulayıp uygulamadıklarını denetleyen süreç olarak değerlendirilmektedir. İç kontrol sisteminin, yasa ve mevzuatlarla kamu ve özel sektörde

⁴⁵ Kepekçi, **İşletmelerde iç kontrol...** s.11-13

⁴⁶ A.g.e.

⁴⁷ A.g.e.

kullanılması için birçok iç kontrol yöntemleri ilgili örnek çalışmalar yapılarak çeşitli düzenlemelere gidilmiştir.

Başlıca modellemeler COSO, COCO, eSac ve Systrust' dur. Özel sektör tarafından en çok kullanılan COSO Modelidir.

1.6.1. COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli

COSO, İş ahlakı iç kontrol ve risk yönetimi, yönetişimi ve sahtekârlıktan caydırmayı amaç edinmiştir. Hileli Mali Raporlama üzerine Ulusal komisyonu desteklemek için 1985 yılında kurulmuştur. Komisyon Amerika da (ABD) faaliyet gösteren beş meslek grubu tarafından kurulmuştur. Bunlar ;⁴⁸

- Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)
- Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA)

Komiteye göre İç kontrol sisteminin; kurulması yükümlülüğü Yönetim Kurulu ve Yöneticilere, faal olarak uygulanması yükümlülüğü ise sadece yöneticilerindir.⁴⁹Sistemin kapsamı tüm işletmeyi içerir. Güvenilir finansal raporlamayı, faaliyetin etkinliğini ve yasalara uygunluğunun sağlanmasını amaçlar.

Tüm dünyada kabul gören COSO iç kontrol modeli 1992 yılında “ İç Kontrol Entegre Çerçeve Raporu” adlı çalışmayı yayınlamıştır. İç kontrolün tanımı, yapısının değerlendirilmesi ve geliştirilmesini içermektedir. COSO tarafından 2013 yılında İç kontrol Entegre Çerçeve raporu güncellenmiştir. Finansal raporlamanın kapsamı genişletilerek, “raporların güvenilirliği” olarak değiştirilmiştir. İşletme içi ve dışı finansal olmayan raporların güvenilirliği de iç kontrol sisteminin kapsamına alınmıştır.⁵⁰

⁴⁸ COSO, <http://www.coso.org> (Erişim Tarihi 15.03.2021)

⁴⁹ Kadir Dabbagoğlu, “İç Kontrol Sistemi”, **Journal of Qafqaz University**, S.26. Azerbaycan 2009, s.111

⁵⁰ Özgül, Mengi, **a.g.e.**, s.57.

1.6.2. COCO (The criteria of control board of the canadian institute of chartered) Modeli

COSO modelini örnek olarak 1995’de Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The criteria of control board of the canadian institute of chartered) tarafından “Guidance on Control” (Kontrol rehberi) adıyla yeni bir iç kontrol sistemi geliştirmişlerdir. Kısaca COCO Report ismi ile anılmaktadır.⁵¹ COCO örneğinde kontrol kılavuzu oluşturulmasına üç sebep gösterilmektedir.⁵²

- İşletmede denetim faaliyetinin daha etkili olabilmesi için genel raporlamaya gereksinim duyulur.
- Birçok işletmede rekabetin fazlalaşıp uluslararası boyuta taşınmasıyla iç kontrol sistemlerinin yenilenmesi gerekliliğinin doğması,
- İşletmelerin varlık bildirim ve doğrudan haberleşme gibi değişik iç kontrol yöntemlerine gereksinimleri vardır.

1.6.3. eSAC Modeli (Electronic System Assurance and Control) Modeli

eSAC Elektronik Sistemler Güvence Kontrolü Modeli (Electronic Systems Assurance and Control), E-ticarete yönelik olarak geliştirilmiş bilgi işlem teknolojisidir. 2001 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Sistemin kurulmasının sağlanması yönetimin, etkin olarak yürütülmesinin sağlanması iç denetçilerin görevidir. Bu sistemin kurulma nedeni doğru ve güvenilir mali raporların oluşturulması, faaliyet etkinliği ve kanunlara uyumluluğunu sağlamaktır.⁵³

1.6.4. SysTrust (System Trust) Modeli

SysTrust Modeli, AICPA adıyla (Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği) (Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği) ve CICA (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından 1999 yılında geliştirilmiştir. SysTrust (güvenilir sistem olarak da bilinmektedir).⁵⁴

⁵¹ Ercan Alptürk, **Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**”, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara 2008,s.18

⁵² Hakan Bakkal, Alper Kasımoğlu, İç Kontrol Sistemine Karşılaştırılmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli”, **Mevzuat Dergisi**: 2012, S.15, s.183.

⁵³ Ali Alagöz, “ İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, Güncel İşletmecilik Konuları, Editörler: Doğan Zeki, İnal Mehmet Emin, Konya: Tablet Yayınları:2018 s.102

⁵⁴ Harun Yalman, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve iç Denetim Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2015, s.31.

Amacı teknolojik ortamlarda elde edilen verilerin korunmasıdır. Sistemin kurulma yükümlülüğü yöneticilere, faal olarak sürecin yürütülme yükümlülüğü ise dış denetçinin görevidir. Sistemin içerdiği alan işletmenin veri mekanizmasıdır ve mekanizma itimat edilen finansal raporlamayı, yönetimin belirlediği amaçlara erişilmesini sağlar.⁵⁵

1.7. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Bütün işletmelerin uyguladığı iç kontrol sistemleri bulunmaktadır. İç kontrol sistemini kurmak üst yönetimin görevidir. İç kontrol bir yönetsel fonksiyondur ve yönetime hizmet etmek için kurulur. Kontrol süreçlerinin iyi olması demek, işletmeninde iyi olması demektir.⁵⁶

İç kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili üç temel amacı bulunmaktadır;⁵⁷

- Esas amaçlar
- Genel amaçlar
- Özel amaçlar

1.7.1. Esas Amaçları

İç kontrol sisteminin maksadı denildiğinde ilk olarak sisteminin gerçek hedefleri düşünülmektedir. Bunlar :⁵⁸

- a) Doğru ve sağlıklı bilgiyi temin etmek:** İşletmenin faaliyetlerinin etkin ve verimli sürdürebilmeleri için, yönetimin uygun, güvenilir ve doğru bilgiyi zamanında sağlamış olması gerekir. Yönetimin alacağı kararlarda doğru ve güvenilir bilgi önemlilik arz eder.

⁵⁵ Toroslu, a.g.e., 63

⁵⁶ Şaban Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, SPK yayınları: Ankara 1998, s.19.

⁵⁷ Muhasebe Denetim, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik SMMM Yeterlilik Serisi”, Deha yayınları: İstanbul 2016, s. 63

⁵⁸ Murat Kiracı, ”Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi” Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi: Eskişehir 2003, C.4, S.2, s.75.

- b) Kaynakların kaybını önlemek:** İşletmenin varlıkları, işletme içinden veya dışından gelebilecek zarar ve kayıplara karşı risk altındadır. Varlıklardaki bu kayıp ve amaç dışı kullanımların önüne geçmek için gerekli kontroller yapılmaktadır.
- c) İşletme çalışmalarının verimliliğini ve etkinliğini arttırmak:** İşletme yönetimi, işletme faaliyetlerinin daha ekonomik ve kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlamak için iç kontrol usul ve yöntemlerini belirleyerek uygulamalıdır. Faal bir iç kontrol sistemi ile işgücü ve zaman kayıplarının önüne geçilebilir.
- d) İşletme faaliyetlerinin, yönetim politikalarına yasalara uygunluğunu sağlamak:**⁵⁹ İşletme yönetimi, yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını, yasaların belirlediği çerçeve de uygulamak için yönetim politikaları kabul eder. Bu politikalar çalışanlara iletilir. Tüm işletme çalışanları faaliyetlerin yürütülmesinde bu politikalara bağlı kaldıkları ölçüde yasalara uygunluk sağlanır.

1.7.2. Genel Amaçları

Kontrol amaçları yönetim amaçlarıyla aynı değildir. Denetimin gayesi, kontrol hedeflerinin yetkinliğinin değerlendirilmesidir. Kaliteli bir denetim çalışmasının ilk şartı kontrol amaçlarının doğru tanımlanmasıdır.

İşlem ve varlıklarla ilgili kontrol amaçları şu şekilde gruplandırılmaktadır.⁶⁰

- a)** Faaliyetler üst yönetim tarafından tanımlanan genel ve özel görevlendirmelere uygun olarak yürütülmelidir.
- b)** Faaliyetler, GKGMİ unsurlarına uygun olarak kayıt altına alınmalıdır.
- c)** Mali kaynaklara ve evraklara ulaşım görevlendirilen çalışanlarca yapılmalıdır.
- d)** Var olan kaynaklar belirli dönemlerde sorumluluk kayıtları karşılaştırılmalı ve aralarında fark görüldüğünde niteliğine göre, gerekli tahkikat yapılmalıdır.

⁵⁹ Kepekçi, İç kontrol sistemi... s.19.

⁶⁰ Muhasebe Denetim, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik SMMM Yeterlilik Serisi", Deha yayınları: İstanbul 2016, a.g.e, s.54

1.7.3. Özel Amaçları

Özel kontrolün amaçları, işletmenin faaliyetlerinde belirli faaliyet türlerini içerir. Genel kontrol amaçlarıyla paralellik gösterir. İşlem faaliyetlerini gruplandırarak bölüm düzeyinde, mali tablolar sınıflamasında, işletmenin işlevine ve faaliyet dönemlerine göre bölünmesi gerekir. Özel amaçların uygulanabilmesi için gerekli usul ve yöntemlerin belirlenerek kabul edilmesi gerekir.

İç kontrol sisteminin özel amaçları;⁶¹

- a) **Yetki:** İşlemlerin yönetimin yetki devri yaptığı özel ve genel yetkilere uygun yapılmalı. Yetkisiz birinin yaptığı işlem varlık kaybına yol açabilir.
- b) **Gerçeklik:** Kayıtlar gerçek işlemleri göstermelidir.
- c) **Bütünlük:** Tüm yapılan işlemler kayıt altına alınmalıdır.
- d) **Değerleme:** İşlem tutarları doğru olarak kayıt altına alınmalıdır.
- e) **Sınıflandırma:** İşlemler doğru ve düzgün olarak sınıflandırılmalı
- f) **Zamanlılık:** Mali tablolardaki yanlışların önüne geçmek için işlemin yapıldığı zamanda kayıt altına alınması gerekir.
- g) **Varlıkları korumak:** Varlıklara erişim sadece görevli personel tarafından yapılmalıdır.
- h) **Mutabakat:** Muhasebe ve sorumlu kayıtları karşılaştırılmalı, tespit edilen farklar araştırılmalı ve gerekli düzeltmeler düzeltici önlemler alınmalıdır.

1.8. İç Kontrol Sistemine Yönelik Ulusal Çalışmalar

Avrupa ve Amerika da (ABD), 2000’li yılların başında gerçekleşen genel olarak dış kaynaklı olan kontrol ve denetim alanındaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de kamu ve özel sektör kesimi ilgilendiren mali denetim ve kontrol alanında yasal olarak düzenlemelere gidilmiştir. Ülkemizde yapılan önemli düzenlemeleri dört ana başlık altında toplayabiliriz;

⁶¹ Kepekçi, **İç kontrol sistemi...** s. 23-24.

- SPK Düzenlemeleri
- BDDK Düzenlemeleri
- 6102 Sayılı Yeni TTK Düzenlemeleri
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Düzenlemeleri

1.8.1. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kanunu 1981 yılında 2499 sayılı kanunla kabul edilmiştir. SPK, piyasaya ilişkin düzenleme yapma yetki ve görevine sahiptir⁶². Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasında Dair Tebliğ'i (Seri: X, No: 19);⁶³ ve 12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete 'de yayımlanan Seri: X, No: 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ne dayanmaktadır.⁶⁴ SPK Tebliği ile Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası ile mukayese edildiğinde ortak noktaları olduğu ve SOX'un Türkiye sürümünü oluşturan bir organizasyon olduğu ifade edilmektedir.⁶⁵

12/6/2006 tarihli ve 26196 sayılı Sermaye Piyasasının Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliği' Seri: X No:22'nin 13. maddesinde İfade edilen, Bağımsız denetim hizmeti veren kurum, serbest denetçisi veya çalışanı, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim görevi yaptıkları zamanda, danışmanlık hizmeti veremezler. Karar verici pozisyonlarda görev alamazlar.⁶⁶

Bu tebliği ile bağımsız dış denetçinin uygulayacağı denetim tekniği, türü, zamanı ve işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olarak işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi yer alır.

⁶² Vasfi Haftacı," **Muhasebe Denetimi**", Umuttepe yayınları: Kocaeli 2006, 4. b., s.42

⁶³ **SPK**, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Seri: X, No:16, Resmi Gazete, Sayı:22570 Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr

⁶⁴ SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Seri: X, No:19, Resmi Gazete, Sayı: 24924 Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr

⁶⁵ Tamer Aksoy, Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç kontrol İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme, **Mali Çözüm Dergisi**, SMMMO Yayın Organı, S:72, s.159.

⁶⁶ SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Seri: X, No:22, Resmi Gazete, Sayı: 26196 Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr

1.8.2. Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu (BDDK) Düzenlemeleri

Kurum, finansal piyasalardaki denetim ve gözetim sisteminin etkinliğinin artırılması ve bağımsız karar mekanizmalarına kavuşturulması yönündeki politikalar uyarınca, 23.06.1999 tarihli ve 23734 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4389 sayılı tebliği ile kurulmuştur. Bankalar Kanunu ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahiptir. 01.11.2005 tarihli ve 25983 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile de bağımsızlık, etkinlik ve kapasite açısından güçlendirilmiştir.⁶⁷

1.8.3. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)

Tüm dünyada yaşanan hızlı, ticari ve teknolojik gelişmelere beraberinde ülkeleri uluslararası piyasaların bir parçası durumuna getirmiş, bu gereklilik sonucunda eski TTK yerine yeni TTK kanunu tasarısı hazırlamış ve bu tasarı 13.01.2011 Tarihli 6102 sayılı Resmi gazetede yayınlanmış 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu adıyla yasalaşmıştır. 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi gazetede yayınlanmıştır.⁶⁸

Anonim Şirketlerde (A.Ş) denetleme konusu 6102 sayılı yeni TTK’ da yapılan değişiklikle, denetim ilgili birçok hüküm 6335 sayılı kanunla kaldırılarak denetim konusu bağımsız ve özel denetim olarak güncellenmiştir.⁶⁹

1.8.4. 5018 Sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kavramı

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu Avrupa Birliği (AB) tüzük ve uluslararası standartlara uygunluğu çerçevesinde 2003 yılında kabul edilmiştir. 1 Ocak 2006 yılında uygulamaya konmuştur.⁷⁰

İlgili kanunun 5. bölümünde yer alan 55. Maddesinde iç kontrolün tanımı, 56. Maddesinde iç kontrolün gayesi ve 63,64,65,66 ve 67 maddelerinde iç denetim, iç denetçinin özellikleri, görevlendirilmesi ve iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri düzenlenmiştir.⁷¹ Genel olarak kaynakların verimli ve ekonomik kullanımı ve şeffaflık anlayışını esas alarak yeniden oluşturulmasını öngörmektedir.

⁶⁷ Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr

⁶⁸ Vasfi Haftacı, **a.g.e.**, s.41.

⁶⁹ **A.g.e.**

⁷⁰ Davut Pehlivanlı, “**Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**”, Beta Yayınları: İstanbul,2014, b.2, s.24

⁷¹ Toroslu, **a.g.e.**, s.204

1.9. İç Kontrol Sistemine Yönelik Uluslararası Çalışmalar

Yakın tarihte ABD’ de art arda yaşanan Hileli muhasebe kayıt ve finansal raporlamalar sonucu ortaya çıkan, şirket iflaslarını da beraberinde getiren muhasebe skandalları küresel ekonomide büyük ses getirmiştir. Ayrıca yapılan karmaşık işlemler ve faaliyet konularında kontrol sahibi olmak ve güvenilir finansal rapor ve muhasebe kayıtlarına gerek duyulmuştur. Bunun sonucu olarak da denetim ve muhasebe alanında birçok düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir. Bu düzenlemelerin önemlileri şu şekildedir;

1.9.1 Treadway Komisyonu (The Committe of Sponsoring Organisations of the Treadway Commisson)

Amerika Birleşik Devletleri’nde 1985 yılında muhasebe ve denetim alanında çalışan ve iş etiği, etkin iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla Finansal raporlamanın kalitesinin arttırılmasını amaç edinmiş kuruluşların desteği ile kurulan ve Treadway Komisyonu adını alan “Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu” Kurulmuştur. Kurulmasından itibaren geçen iki yılın sonunda, 1987 yılında, kamu ve özel sektör için iç kontrol konusunda çeşitli önerilerde bulunmuştur.⁷²

Adından da anlaşılacağı üzere sahte mali raporlamalarının sebebini bulmak ve azaltmayı hedeflemektedir. Komisyonun öncülüğünde destekleyen kuruluşlarla iç kontrol sisteminin kurulmasıyla ve etkinleştirilmesi konusunda çalışmalar yapılmıştır. 1992 yılında bu komite tarafından COSO modeli olarak bilinen İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” raporunu yayınlamıştır.

1.9.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors)

IIA kar amacı olmadan bir üyelik kuruluşu olarak tanınmış ve özel amaçları belirlenerek 1941’de resmi olarak kurulmuştur. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA–The Institute of Internal Auditors) uluslararası bir mesleki teşkilattır ve asıl merkezi ABD’de dir. Dünyaca İç denetim mesleğinin otoritesi olarak kabul edilmektedir.⁷³

⁷² Mehmet Cemil Arslan, **İç Denetim Büyük Şehir Belediyelerinin İç denetim uygulamaları**, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları: İstanbul 2014, S.82, s.95

⁷³ Birsal Sabuncu, İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler Ve Gelişmeler, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Özel S.20, 2018, s.779-789

Bu standartın amacı uygulamanın sağlana bilmesi için temel ilkeler belirlemek, iç kontrol sisteminin kurulumu, izlenmesi ve incelenmesine dair düzenlemeler ortaya koymaktır.⁷⁴ IIA üyeleri iç denetim, risk yönetimi, kurumsal yönetim, iç kontrol, bilgi teknolojileri denetimi, eğitim ve güvenlik konularında çalışmaktadır.⁷⁵

Bünyesindeki komite ve gruplarıyla iç denetim mesleğinin yürütülmesine ilgili rehber görevi gören Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)'u yayınlamıştır.

1.9.3. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC Securities and Exchange Commission)

Dünyanın en büyük sermaye piyasası denetleyicisi ve düzenleyicisi olan SEC Securities and Exchange Commission - Menkul Kıymetler ve mücadele kurulu kuruluşundan geçirdiği aşamalara kadar dünyadaki diğer sermaye piyasası kurumlarına örnek teşkil etmektedir. SEC; Securities and Exchange Commission kanunu 1934 yılında kurulmuştur. Kanunda yer alan şekliyle komisyon “yatırımcıların korunmasını sağlamak, menkul kıymet piyasalarında adalet ve dürüstlüğü kontrol altına almak için tedbir almak ve gerekli olduğu zamanlarda kanuna uymayanlar hakkında cezai işlemler başlatmak ile görevlidir.”⁷⁶

1.9.4. Uluslararası Denetleme Kurumu (INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions)

Büyük çaplı denetim prensipleri, metot ve usulleri olan Uluslararası organizasyon özelliği taşıyan “International Organization of Supreme Audit Institutions” (INTOSAI) seviyesinde tanımlanmaktadır. INTOSAI, Küba/Havana’da 1953 yılında kurulmuş olup asıl amacı Yüksek Denetleme Kuruluşları arasında, devlet kontrolünde düşünce ve tecrübeleri paylaşmak olarak ifade edilmektedir.⁷⁷

1992 yılında Washington Kongresi’nde INTOSAI’ nün statüsü belirlenmiş içerik olarak üyelik, talimat ve kurallar yeniden belirlenerek onaylanmıştır. Washington Kongresi’nde “Denetim Standartları ve “İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları” başlıklı yayınlar tarihsel öneme sahip yayınlardır. 2004 de COSO modeline benzer İç kontrolle ilgili ilkelere sahip bir rehber yayınlamıştır.⁷⁸

⁷⁴ Toroslu, **a.g.e.**, s.52.

⁷⁵ Sabuncu, **a.g.m.**, s.779-789

⁷⁶ Hakan Tunahan, Türkiye’de ve Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Piyasalarını Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar”, Y. Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1995, s.31

⁷⁷ Recep Emre Eriçok, Kamu Maliyesinde Yüksek Denetim ve Türkiye’de Sayıştay’ın klasik Denetimi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2003, s.73

⁷⁸ Müslüm Zorlu, Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlarda İç Kontrol Ve İç Denetim: Bir Devlet Üniversitesinde Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Nevşehir Hacı Bektaş Veli Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir 2014, s.30

1.9.5. ABD sertifikalı kamu muhasebe enstitüsü (AICPA American Institute of Certified Public Accountants)

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), ABD’de muhasebe mesleği için 1887 yılından beri faaliyette bulunan ve kamu yararına çalışan bir kuruluştur. AICPA 1947 yılında, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” (GKGDS) ismi ile denetimin standartlarını ilk düzenleyen organizasyondur. 10 temel, genel, çalışma ve raporlama standartları olarak 3 kısımdan meydana gelir. 55 no’lu standart ve sonrasında içeriği genişletilerek işletmenin iç kontrol yapısı, muhasebe sistemi ve kontrol ortamı gibi kavramlar düzenlenmiştir.⁷⁹

1.9.6. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC The International Federation of Accountants)

IFAC (IFAC The International Federation of Accountants), 1977 yılında Münih’te 11.Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde onaylanmıştır. Bağımsız bir kuruluştur. Asıl gayesi amme hizmeti vermek, evrensel muhasebe mesleğini güçlendirmek, Muhasebe esleğinin kalitesinin yükseltilmesi ilişkin standartlar belirlemek ve uluslararası ekonomilerin gelişip güçlenmesine katkıda bulunmaktır.⁸⁰

Genel manada IFAC muhasebe mesleğine hitaben “Profesyonel Muhasebeciler” için dört kısımdan meydana gelen Ahlaki Kurallarını” çıkarmıştır. Kuralların bazı kısımlarında “işletmelere bağlı olarak çalışmakta olan Profesyonel Muhasebeciler” için ahlaki ilkeler bulunmaktadır.⁸¹ AB yeni 8. Direktif Tasarısında topluluk bünyesinde uygulanan uluslararası denetim Standartlarının IFAC tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) olacağına deklere edilmesi.⁸²

1.9.7. Serbanes - Oxey Yasası

ABD’de 2000-2002 yıllarında yaşanan Enron, WorldCom, Adelphia ve Parmalat gibi firmaların mali raporlama skandallarından sonra kurumsal yönetim anlayışında iyileştirme yapılmıştır. ABD ve Avrupa tepki olarak bu etkileri azaltmak ve yatırımcıları korumak

⁷⁹ Zorlu, s.31-32

⁸⁰ Selvi Yakup, **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Ve Yönetim Muhasebesi Komitesi’nin Sidney Toplantısından Notlar**, IFAC Code of Ethics for Professional Accountants”, Kasım 2001, <http://archive.ismmmo.org.tr>

⁸¹ A.g.e.

⁸² Aksoy, “Tüm Yönleri ile Denetim... s.222-223

için düzenlemelere gidilmiştir.⁸³Oxley yasası, 30 Temmuz 2002’de yürürlüğe girmiştir.⁸⁴ ABD’de halka açık kuruluşların tümünü içerir şekilde “Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası” diğer adıyla Sarbanes - Oxley Yasası yayınlanmıştır.⁸⁵

SOX Yasası ile halka açık şirketlerin denetimine yeni bir düzen ve disiplin anlayışı getirilmiş ve iç denetim komitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. İç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması yönetim kuruluna ait olduğu için üyelerinin finansal denetim konusundaki sorumlulukları arttırılmış. Yasada bağımsız denetimin yanı sıra iç kontrole ilgili önemli düzenlemelerde yer almaktadır. Yasa 11 ana maddeden oluşmaktadır.⁸⁶

1.10. İç Kontrol Sistemindeki Rol ve Sorumluluklar

Güçlü ve yetkin bir iç kontrol sisteminden bahsedilebilmesi için, iç kontrol sistemi tasarlanırken sistemin etkin çalıştırılması ve denetiminin yapılması önem taşımaktadır. İşletme içerisinde herkes kendi özel sorumlulukları bakımından iç kontrole dahildir. Sistemin en önemli unsuru insandır. İç kontrol sistemi yönetim ve personelle birlikte uygulanabilir. Bu bakımdan İç kontrol sadece yönetimin, denetimin, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığının değil kontrol herkesin işidir.

İç kontrol mekanizmasındaki yükümlülük iki farklı şekilde meydana gelmektedir.

Bu sorumluluklar iç kontrolün oluşturulmasındaki sorumluluk ve iç kontrol sisteminin etkin olarak sürdürülmesinden kaynaklı sorumluluklardır.⁸⁷ İç kontrol sisteminin kurulmasından üst yönetim sorumludur. İç kontrol İşletmenin faaliyetinde bu süreçlere dahil olan yönetim ve personeline sorumluluğu bulunmaktadır.

İç kontrol mekanizması işletmenin içerisinde sadece bir bölümün değil tüm organizasyonun bütününe dağılmış sistemlerdir. İç kontrol sistemi üst yönetimin genel ve özel amaçlarını gerçekleştirme sorumluluğunda olan üst yönetimin altındaki sistemdir. Yönetimin bu amaçlar için kurduğu bu alt sistemler iç kontrolün bileşenleridir. Sorumluluklar üst

⁸³ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.20

⁸⁴ Yasin Alkaya, İç Kontrol Sistemi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulanması için İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009, s.34

⁸⁵ Tamer Aksoy, **a.g.e.**, s.222-223

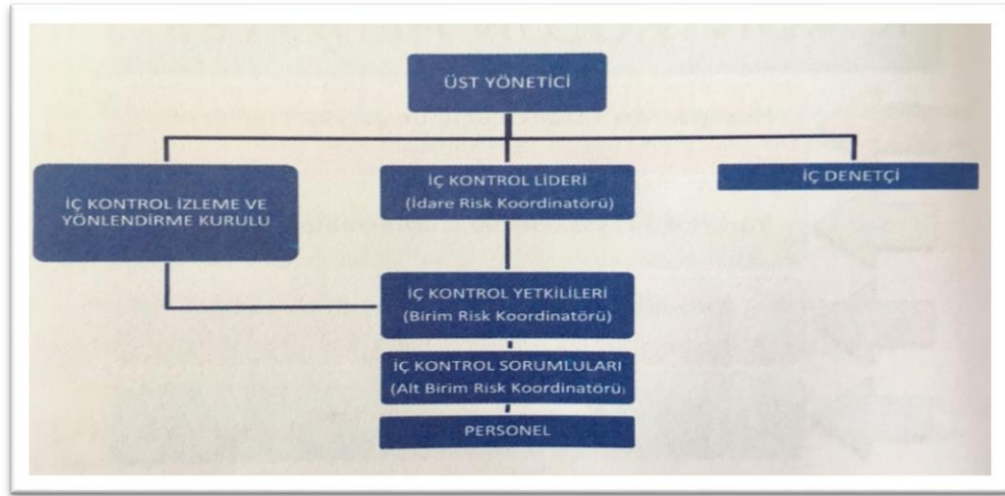
⁸⁶ Pehlivanlı, **a.g.e.**, s.20-22.

⁸⁷ Hakan Bakkal, İlknur Tunç, Alper Kasımoğlu, **İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi**, İdeal Kültür Yayıncılık: İstanbul 2016, s.27

yönetiminde olmak kaydı ile çalışanların tutum ve davranışları bu amaca hizmet etmek için düzenlenir.⁸⁸

Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin varlığı hata yapma riskini azaltarak, denetimin daha kolay yapılmasını sağlar.⁸⁹

İç kontrol sisteminin işleyişi planlanırken görev ve sorumlulukları üst yönetim belirlemelidir. İç kontrol oluşabilecek risklere ve değişimlere karşı sürekli güncellenmelidir.⁹⁰



Şekil 6: Örnek İç Kontrol Hiyerarşik Yapısı

Kaynak: Onur Derici, “İç Kontrol ve Risk Yönetimi”, Bekad Yayınları: Antalya 2015, s. 52

• Üst Yönetici

Üst yönetim iç kontrol sisteminin oluşturulması, tatbik edilmesi, izlenmesi ve tetkik edilmesi üst yönetimin yükümlülüğüdür. Üst yönetim yetkili ve sorumluluğu olan birimleri belirler ve yazılı olarak bildirir. Verilecek yetkilerin ve sorumlulukların işin içeriğine göre tanımlanması ve uygulanması önem arz etmektedir. Görev tanımları gerek birim bazında gerekse görev alacak personel bazında oluşturularak sorumlu kişilere duyurulmalıdır.

• İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu

Kurul risk lideri başkanlığında birim başkanlıklarından (Daire Başkanı ve dengi) üst yönetimin onayı ile yapılandırılır. Kurul, iç kontrol konusunda sorumlulardan gelen öneri

⁸⁸ A.g.e.

⁸⁹ Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi ilkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık: Ankara, 2005, s.16

⁹⁰ Derici, a.g.e., s.84-86

ve değerlendirmeleri inceleyerek kurumun hedeflerine uygun çözümler önerileri değerlendirilir.

• İç Denetçi

İç denetçi işletmenin tüm faaliyetlerini inceleyerek iç kontrol sisteminin etkinliğinin yetkinliğini, birimlerde iç kontrol sisteminin nasıl yürütüldüğünü değerlendirerek raporlar ve üst yönetime sunar. İç kontrolün gelişimi için tavsiyede bulunur.

• İç Kontrol Lideri

İç kontrol sistemi aslında üst yönetime bağlı bir yapıdır. Her aşamada yönetimi bilgilendirerek yönetimin uygun görüşüne başvurur. Üst yönetici sistem hakkında yetkin bir yardımcısını veya üst düzey yetkiliyi iç kontrol lideri olarak atar. İç kontrol lideri genel olarak.⁹¹

- Kontrollerin durumu
- Risk önceliklerindeki değişimler
- Kontrol faaliyetlerinin etkinliği ve yeni kontroller konusundaki değişikliklerin belirlenmesi

• İç Kontrol yetkilileri

İç kontrol sisteminde yapılandırılan müdürlükler, daire başkanlıkları veya denetlikli sorumlular olarak atanır. İç kontrol liderine ve kurula yapılan çalışmalar ve değerlendirmeleri rapor eder.

• İç Kontrol Sorumluları

Yapılan tüm kontrollerde sorumluluk verilen bir birim olmalı ve bu birimde görevli riskleri takip edip değerlendiren ve rapor olarak sunan bir personel atanmalıdır. Doğabilecek risklere karşı belirlenen kontrol faaliyetleri bazen birden fazla birimde uygulanabilir. Riskle ilgili benzer kontrolleri yapan diğer bölümleri ilgili bölüm olarak belirlenmeli ve faaliyet sonuçlarını sorumlu bölüme rapor edilmesi sağlanmalıdır. Çünkü kontrolle alakalı bütün faaliyetlerin bir arada değerlendirilmesi gereklidir.⁹²

⁹¹ A.g.e.

⁹² A.g.e.

- **Personel**

İç kontrol tüm personelin aidiyet hissettiği ve sorumluluk bilinciyle yürüttüğü bir süreçtir. Bu süreç sistemin kontrolü, değerlendirilmesi, hataların düzeltilmesi varsa riskin tespit edilmesi ve raporlanmasıdır.

Çalışan personel sistemin uygulayıcı ayağıdır. Tüm çalışanlar faaliyet alanlarındaki sorunları, talimat ihlallerini ve yasa dışı olan etkinlikleri yönetime iletmekle sorumludur.

1.11. İç Kontrol Sistemini İç Denetimden Ayıran Farklar

İç kontrol ve iç denetim sıklıkla karıştırılan günlük konuşma dilinde aynı anlamda kullanılan fakat birbirini tamamlayan iki farklı kavramdır. İç kontrol faaliyet süreçlerinin ve iş akışlarının içerisine yerleştirilmiştir. İç kontrolün yeterli ve kaliteli olmasıyla değer kazanır.⁹³

İç kontrol denetimden öncelikli olan daha geniş alanlı göz önünde bulundurulması gereken bir konudur. Aradaki farklar;⁹⁴

- İç kontrol bir iç denetim faaliyeti değildir.
- İç kontrol sürekli yapılan bir işleştir. İç denetim belirli dönemlerde yapılır.
- İç kontrol faaliyetlerle eş zamanlı sürdürülür, iç denetim geçmişe dönüktür.
- İç denetimde mekanik araçlar kullanılırken, iç denetim insan tarafından yapılır.
- İç denetim bağımsızlık gerektirmez, iç denetimde bağımsızlık şarttır.

⁹³ İSMMMO, “İç Denetime Genel Bir Bakış”, 2019 Nisan, s. 72

⁹⁴ Şaban Uzun. “Yeni TTK ’da İç kontrol Ve İç Denetim”, 11.Anadolu Odaları Eğitim Semineri ”, Antalya Ekim 2011, <http://slideplayer.biz.tr/slide/1964406/>

2. İÇ DENETİM KAVRAMI

Çalışmanın bu bölümünde; iç denetim kavramının ne olduğu, neleri kapsadığı ve günümüz ekonomisinde ne anlam ifade ettiği detaylı şekilde ele alınmıştır.

2.1. Genel açıklama

Günümüzde küresel dünya ekonomisindeki değişim şartlarının temelinde olan mal ve hizmet alımlarındaki arz ve talep durumundaki değişiklikler ve hızla gelişen teknolojik yeniliklerle farklı bir forma bürünmüş ve ortaya çıkan bu yapıyla iç denetim yeni bir boyut kazanmıştır.

İç denetim, toplumsal sosyalleşme, ekonomik hareketlilik ve teknolojinin getirdiği yeniliklerle doğmuştur. Bu duruma paralel olarak da ekonomik işlemleri daha karmaşık bir hale getirmiştir. Bu zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime olan gereksinimi artmıştır.

Denetim türüne, amacına göre uygulamada değişiklik gösterir. Denetim üçe ayrılır.⁹⁵

- Bağımsız denetim
- Kamu denetimi
- İç denetim

2.2. İç Denetimin Tanımı

İç denetim; Kurumun faaliyetlerini geliştirilmesi ve değer kazandırmak maksadı ile yapılan bağımsız ve tarafsız olarak güvence ve danışmanlık görevi yapmaktır.⁹⁶

2000’li yıllardan sonraki işletme çevrelerindeki meydana gelen değişikliklerle birlikte denetimle ilgili yeni tanımlamalar yapılmıştır. İç Denetçi Enstitüsünün (The Institute of Internal Auditors) yapmış olduğu tanımlama şöyledir;⁹⁷

“ İç Denetim bir organizasyon faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için düzenlenmiş bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. O bir organizasyon risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarını başarmasına yardım eder.”

⁹⁵ Haftacı, a.g.e., s.9.

⁹⁶ Alptürk, a.g.e., s.21.

⁹⁷ Yılcı, a.g.e., s.7.

Sawyer'in organizasyondaki iç denetimi şöyle tanımlamıştır;⁹⁸

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin belirlenmiş ve azami seviyeye getirilip getirilmediği,
- Memnuniyet verici ilkelerin oluşturulup oluşturulmadığı,
- Varlıkların faal ve randımanlı bir şekilde yürütülüp yürütülmediği, sistemin amaçlarına aktif olarak varıp varmadığı, konularının tanımlanmasıdır. Ayrıca yönetici ve diğer üyelerin yöneticiler ile diğer üyelerin vazife ve yükümlülüklerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak sebebiyle, tüm işlem ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif bir şekilde ele alınarak kabul edilmesidir.

Bugün ki zamanda iç denetim fonksiyonunun önceki yıllara göre değişime uğradığı görülmektedir. Söz konusu değişimin ana noktası şunlardır.⁹⁹

- İç denetimin temel amacı faaliyetlere değer katmak geliştirmektir. Gelinen noktada kurumun geleceğinin yeniden oluşturulmasına odaklanmıştır.
- Kuruma bir yandan danışmanlık hizmeti verirken, bir yandan da denetimle ilgili faaliyetlerde yönetime güvence hizmeti vermesi.
- Denetim çalışmalarını, denetçinin tamamen tarafsız ve objektif olarak standartlara göre risk odaklı bir anlayış içerisinde gerçekleştirmesidir.
- İç denetim, kurum amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak ve sistemin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktır.

İşletmenin, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyerek işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.¹⁰⁰

Bir işletmenin iç yapısında, işletmenin hedeflerini yerine getirebilmesi için kurulan bağımsız bir değerlendirme eylemidir.¹⁰¹

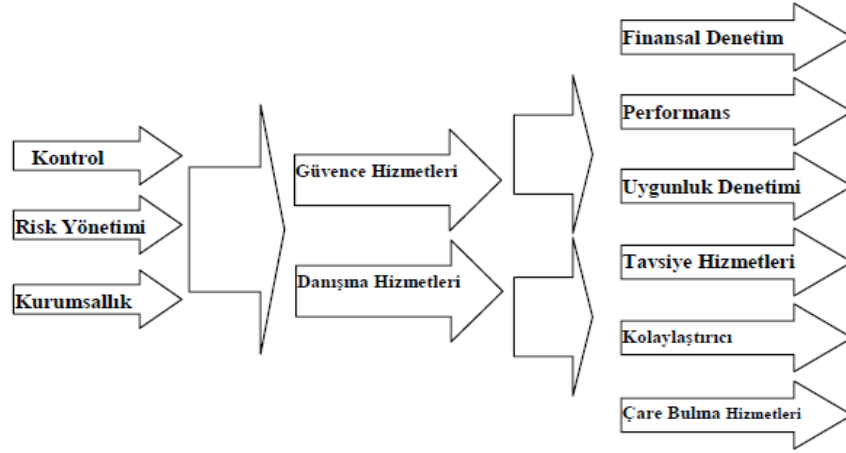
⁹⁸ Hasan ABDİOĞLU, "İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları Ve İngiltere Ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları", **Sayıştay Dergisi** 2008, S.68, s.91,

⁹⁹ Mehmet Demir, Yakup Ülker, Öznur Arslan, "İç Kontrol, İç Denetim, Bağımsız Denetim İlişkisi." **Van Yüzyıl Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** 2018, S.5, s.87

¹⁰⁰ Özgül, Tarhan Mengi, **a.g.e.**, s.9

¹⁰¹ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitapevi: İstanbul, 2000, s.9

Günümüzde iç denetimden beklenen geleneksel yaklaşımlara bağlı kalmadan, olup bitikten sonra değil olmadan öncesini de öngörerek hareket etmesi, beklenmektedir.



Şekil 7: İç Denetim Spektrumu

Kaynak: F. Münevver Yılcı, İç Denetim-Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Nobel Yayın Dağıtım: Ankara 2006, s. 109.

IIA Std.-1000.C1-1 İç Denetçilerin Danışmanlık Faaliyetlerinin Yürütülmesine İlişkin İlkeler şöyle açıklanmıştır;¹⁰²

“Danışmanlık hizmetleri, iç denetime kattığı kıymettir. Danışmanlık hizmeti genelde güvence hizmetlerinin bir neticesi olarak, güvence unsurunun danışmanlık görevlerinden çıkabileceğini de kabul etmelidir.”

Özel sektörün sıklıkla kullandığı iç denetim faaliyetleri, son yıllarda kamu mali kontrol sistemleri tarafından da kullanılır olmuştur. Türkiye’de uygulanan 5018 sayılı iç denetim kanununun 63. Maddesinde yer alan ifadeyle;¹⁰³

İç denetim; Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.

¹⁰² Pehlivanlı, a.g.e., s.9.

¹⁰³ Mehmet Aksoy, a.g.e., s.77.

COSO tarafından 1992 yılında “İç Kontrol Çerçevesi”, ve 2006 “Kurumsal Risk çerçevesin” yayınlanması iç denetim mesleğinin gelişimine büyük katkıları olmuştur.

2.3. İç Denetim Türleri

İç denetim kapsam itibariyle kurumun mali olan ve olmayan tüm işlemlerinin içermektedir. Amaç bakımından denetim türlerinin sınıflandırılması;

- Mali Denetim
- Uygunluk Denetimi
- Performans Denetimi
- Sistem Denetimi
- Bilgi ve Teknoloji Denetimi



Şekil 8: İç Denetim Türleri

Kaynak: T.C Sosyal Güvenlik Bakanlığı, iç Denetim Birimi,
<https://www.csgeb.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri>

a) Mali Denetim

Finansal özellikli işlemlerin tanımlanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve bunların raporlanması muhasebe sisteminin asıl işlevini oluşturmaktadır. Bu süreçler sonunda sağlanan muhasebe bilgisinin özetlediği, finansal tablolar olan gelir tablosu, bilanço gibi mali hareketler içeren tablolardır. Mali denetim, işletmenin mali tablolarının mevzuata uygun ve GKGMİ göre hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir.¹⁰⁴

b) Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin yapılma sebebi yetkili olan bir üst yönetici tarafından tespit edilen kriterlere uyulup uyulmadığının incelenmesidir.¹⁰⁵

Şirket yönetimi uygunluk denetimiyle en çok ilgilenen karar birimidir. Bu şirket içerisinde olabileceği gibi dışından da olabilir. İşletmeler, gerek belli yasal yetkilere sahip kurumlar gerekse de üst yönetim tarafından konulmuş kural usul ve mevzuatlara uygun hareket edilip edilmediğini iç denetçiler tarafından kontrol edilmesini yoluna giderler.

Bir kuruluşun finansal ve finansal olmayan faaliyetler ile her türlü işlemin daha önce tespit edilmiş yöntem, metot ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek gayesi ile değerlendirilmesidir. Uygunluk denetiminde varılan sonuçlar sınırlı sayıda yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.¹⁰⁶

c) Performans Denetimi

Kurum ya da kuruluşun sorumluluklarını yerine getirirken kullandığı finansal olmayan, insan kaynakları, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin objektif olarak değerlendirilmesidir.¹⁰⁷ Asıl amaç birim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin tespit edilmesidir. Faaliyet denetimi sonunda uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime birim etkinliklerinin iyileştirilmesi yönünde tavsiyede bulunma etkinliğidir.¹⁰⁸

¹⁰⁴ Ümit Gücenme, "Muhasebe Denetimi", Aktüel Yayınları: İstanbul 2004, s.2

¹⁰⁵ Ersin Güredin, "Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler", Arıkan Basın Yayım Dağıtım: İstanbul 2007, b.11, s.17

¹⁰⁶ Bayram Aslan, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim" *Sayıştay Dergisi*: 2020, s.77.

¹⁰⁷ Alptürk, a.g.e., s.84.

¹⁰⁸ Güredin, a.g.e., s.17

d) Sistem Denetimi

Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; kuruma katkı sağlayacak bir şekilde, araştırılması, noksan tarafların belirlenmesi, nitelik ve uygunluğunun incelenmesini, uygulanan süreç ve işletme kaynaklarının yeterli olup olmadığının ölçülmesiyle incelenmesidir.¹⁰⁹

e) Bilgi ve Teknoloji Denetimi

Bu denetim türü denetlenecek departmandaki bilgi sistemlerinin ne derece güvenilir olduğunun tespit edilip değerlendirilmesidir. Ayrıca saklanan verilerin yeterliliği ve doğruluğunu değerlendirmek ve güvenliğinin sağlanması yanlış kullanılmasının önlenmesi olarak da tanımlanabilir.¹¹⁰

2.4. İç Denetimin Sağladığı Yararlar

Şirket ve kurumlarda uygulanan iç denetimin ana faydaları şu şekildedir;¹¹¹

- Güvenilir bilgi sağlama gereksinimlerini karşılar; İşletmede, iç denetimle, iç kontrol sistemi faaliyet açısından benzerlik gösterir. İşletmede aktif bir iç kontrol sisteminin bulunuyorsa, iç denetim sisteminin etkinliği de daha yüksek olacaktır.
- İşletme kayıt ve varlıklarının korunmasını sağlar; İşlevsel bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti işletmenin kaynak ve kayıtların en üst düzeyde korunmasını sağlar.
- İşletmenin her türlü faaliyetinde verimliliğini artırılması sağlar; Verim sağlamayan faaliyetlerin tespit edilerek elenmesini sağlar.
- Üst yönetimin belirlediği hedef ve politikalara uyumluluğu sağlar; Üst yönetimin belirlediği işletme içerisinde uygulanmasını beklediği, kural prosedür ve mevzuatlar çerçevesinde oluşturulan iş ortamına uyum sağlamak.

2.5. İç Denetimin Özellikleri

İç denetimin özellikleri şu unsurlardan oluşmaktadır.

¹⁰⁹ Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, "İç Denetim", İç Denetim Birimi, Kocaeli 2008

¹¹⁰ T.C Sosyal Güvenlik Bakanlığı, İç Denetim Birimi, <https://www.csgeb.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri/> (Erişim tarihi 14.04.2021)

¹¹¹ Pehlivanlı, a.g.e., s.18.

2.5.1. Özerlik

Bu unsur, iç denetimde gerekli tecrübe, donanıma sahip olmayı, standartların belirlediği ölçütlere uygun olmayı ve kurum içerisindeki iç denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek bir konuma sahip olmayı ifade eder.

2.5.2. İşlem Sınırı

Denetim faaliyetleri sırasında iç denetçinin, araştırdığı döneme ait kayıtlara, belgelere ve işlemlere kısıtlamalar ve işlem sınırlaması olmadan istenilen zamanda ulaşabilmesini gerektirir.

2.5.3. Bilginin Yapısı

Yöneticilerin karar alma sürecinde kullandıkları bilginin doğru, güvenilir, faydalı ve zamanlı bilgi olması gereklidir.

2.5.4. Risklerin Belirlenmesi

Bu unsur işletmenin yetersiz kontroller sebebiyle oluşan potansiyel kayıplarına ifade eder. Yetersiz kontroller nedeniyle ortaya çıkan bu risklerin sebebi genellikle, kurum içi çıkar çatışmaları, önemli yetki ve sorumlulukların iyi ayıt edilememesidir.¹¹²

Sunulan hizmetlerle alakalı risk alanlarının belirlenmesi ve yönetilebilmesi için öncelikle risklerin tanımlanması gerekmektedir.¹¹³

2.5.5. Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk

İç denetçinin çalışmaları sırasında önceden belirlenmiş şirket politikalarına, kurallarına ve mevzuata uygun hareket edip etmediğinin incelenmesidir. Belirlenen bu prosedür ve müeyyidelere uyulup uyulmadığının denetlemekle birlikte bu usul ve politikaların uygunluk durumuna bakılmasına da iç denetçilerden beklenmektedir.¹¹⁴

2.5.6. Kaynakların Kullanım Şekli

İç denetçinin görevi, işletme yönetimine teslim edilen beşeri ve mali kaynakların en uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir.

¹¹² Birsal Sabuncu, "İşletmelerde İç Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi", **Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 18, Sayı 2, 2017, s.163

¹¹³ Kurnaz, Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.88

¹¹⁴ Ahmet Emin Yılmaz, "Basın İşletmelerinde İç Denetim", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2012, s.14 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

2.5.7. İşletme Amaçlarına Uygunluk

İşletme denetçisi, işletme tarafından daha önceden belirlenmiş olan hedef ve amaçlara ulaşma seviyesini belirlemek durumundadır. İç denetçi amaçlara ulaşmaya mani teşkil eden yanlış ve eksikleri bulup raporlamakla yükümlüdür.

2.6. İç Denetim Kavramının Amacı ve Önemi

İç denetimin amaç bakımından işletmenin gereksinimlerini karşılamaya yönelik olup, işletme faaliyetlerinin verimliliğini analiz ederek üst yönetime raporlar. İç denetim asıl işlevi hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak değil, yapısı gereği yapılmış olan hatalı ve usulsüz yapılan işlemleri tespit edebilecek fonksiyona sahiptir.

İç denetim, işletmedeki kontrol sisteminin ne kadar işlevsel olduğunun ölçülmesini ve kontrollerin değerlendirmesini sağlar. Olası riskleri bularak ortadan kaldırılmasını amaçlar. Bu yönüyle yönetimin bağlamında yönetimin kontrol aracıdır. İşletme için bir nevi sigorta işlevi görür.

Günümüzde iş dünyasında işletmelerin devamlılığı ve istikrarlı büyümesi ancak etkin bir denetim işleviyle mümkündür. İç denetim olmadan etkin bir kontrol sisteminden bahsedilemez. İç denetim sisteminin amaçları faaliyetlerin gerçekleşmesini sağlamalıdır.

- İşletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlar.
- Yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti verir.
- İç denetim raporlarını inceleyerek faaliyetlerin etkin ve verimliliğini değerlendirerek yönetime önerilerde bulunur.
- İşletme faaliyetlerine değer katıp geliştirir.
- Riskin belirlenerek ortadan kaldırılmasını sağlar.
- Mali olan, mali olmayan tüm faaliyetlerin kontrolünün yeterliğini ve işleyişinin değerlendirilmesi sağlar.
- Faaliyetlerde yönetimin belirlediği politikalara, usul, kural ve mevzuata uygunluğunu araştırır.
- Yönetimin güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar.
- İşletme varlıklarını korur

2.7. İç Denetim Temel Unsurları

İşletme içerisinde çalışmalarda bulunan, iç denetim konusunda yetkinliğe sahip iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen, işletmenin tüm mali ve mali olmayan faaliyetlerini de içine alan, iç denetimin öne çıkan özellikleri şu şekilde sıralanabilir;

- Kuruma değer katma
- Bağımsız ve tarafsızlık
- Güvence sağlama
- Danışmanlık hizmeti sunma
- Standartlara göre yürütülme
- Risk odaklı denetim

a) Kuruma Değer Katma

İç denetimin önemli fonksiyonlarından biri işletmeye “geliştirmek” ve “değer” katmaktır. İç denetim çalışmaları işletme içerisindeki, kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin etkinliklerini değerlendirilmesi, raporlanması ve aksayan yönlerini belirlenmesini sağlayarak yönetime sunduğu önerilerle sistemin gelişmesine katkıda bulunur. İşletme amaçlarına ulaşılmasında yardımcı rol oynar. Yapılan suiistimalleri, hata ve hilelerin önlenmesini ve olası risklerin getireceği zarar ve kayıpları azaltır.

İç denetimi, sürekli artan hacmin, kurumsal yönetimin ve saygınlığın sigortası olarak açıklanabilir.¹¹⁷

b) Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Uluslararası iç denetim standartlarına göre bağımsızlık; İç denetim faaliyetlerinin, iç denetim görevlerini tarafsız bir şekilde yerine getirme kabiliyetine ket koyacak unsurlardan uzak durulmasını ifade eder. Tarafsızlık ise, bir iç denetçinin görevini yerine getirirken çalışmalarında sonucuna inanarak ve niteliklerinden taviz vermeden gerçekleştirmelerine izin veren tarafsız bir davranıştır. İç denetim faaliyetinin bağımsızlığı, iç denetim görevi

¹¹⁷ Gürdoğan Yurtsever, “İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi** 2015, S.602, s.96

yürütenlerin tarafsız olması, iç denetim faaliyetine değer meydana getirebilmesi için gerekliliktir.¹¹⁸

Bağımsızlık ve tarafsızlık iç içe geçen kavramlardır; işletmelerde iç denetim faaliyetinin bağımsızlığının artırılmasıyla beraber, iç denetçilerin tarafsız davranışlar göstermeleri yönünde olumlu ortam sağlanır.¹¹⁹

c) Güvence sağlama

İç denetçinin süre gelen bir faaliyet, mekanizma veya farklı bir husus hakkında görüş ve önerilerini bildirebilmesi için, elde edilen bulguları tarafsız bir şekilde değerlendirmesini içermektedir. Güvence hizmetlerinin nitelik ve kapsamını iç denetçi belirler.¹²⁰

İç denetim standartlarına göre, güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır:¹²¹

1. Süreç Sahibi; Bir işletme, faaliyet, işlev, süreç, sistem veya bir başka konunun doğrudan içinde olan kişi veya grup,

2. İç denetçi; İncelenen konuların değerlendirmesini yapan kişi veya grup,

3. Kullanıcı; Yapılan değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup.

İç denetçi, yaptığı işler aracılığıyla sadece üstlerine değil tüm paydaşlara da bir “güvence” verir. Verilen bu güvence yapılan çalışmaların yöntemleriyle ile değerlendirilmesi ve ilgili kişilere rapor edilmesidir.¹²²

d) Danışmanlık Hizmeti Sunma

Herhangi bir yönetsel görev üstlenmeden, işletmenini faaliyetlerini geliştirmek, değer katmak, kalitesi ve içeriği denetlenen ile onaylayan ortak görüş alınan faaliyetler ve bununla ilintili görevlerdir.¹²³

İç denetimin gayesi bir tek yanlışları ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak değil, işletme yönetiminin gereksinimi duyduğu diğer konularda da danışmanlık hizmeti vermektir. Görev

¹¹⁸ Özgül, Tarhan Mengi, **a.g.e.**, s.12

¹¹⁹ **A.g.e.**, s.12

¹²⁰ Şener Gönülaçar, ” İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, **Mali Hukuk Dergisi** 2007, s.8 /21

¹²¹ Yurtsever, **a.g.m.**

¹²² Ali Kamil Uzun, ” İç Denetim (Ne) Değildir”. (Der.) Halis Kırıl, ”**İç Denetim Yönetime Değer Katmak**”, İç Denetim koordinasyon Kurulu Yayınları: İstanbul 2014, s.62

¹²³ İSMMM, ”**İç Denetime Genel Bir Bakış**” 2015, s.7

yaptığı işletme ile ilgili dikkate değer bilgiye sahip olan iç denetim birimi, danışmanlık çalışmalarıyla işletmeye artı bir değer katabilir.¹²⁴

e) Standartlara Göre Yürütülme

Denetim faaliyetlerinin tasarlanması, uygulanması, raporlanması ve değerlendirilmesinde ortak bir alan oluşturan denetim standartları, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi yönünden iç denetçiye azami ölçüde yön veren bağlayıcı olan kaide ve prensiplerin tamamıdır.

Standartlar iç denetim faaliyetlerinin alanını ve performansını değerlendiren, IIA İç Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan mesleki bir beyandır. Standartların amaçları şunlardır; iç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak; katma değer yaratan iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve uygulamaya ait sınır çizmek; iç denetim başarısının ölçütlenirip uygun bir alan yaratmak ve gelişmiş kurumsal sürekliliği sağlamak ve etkinliklere hareket katmaktır.¹²⁵

2.8. Risk Odaklı Denetim

Risk: Amaçlara ulaşılması etkileyecek bir olayın ortaya çıkma olasılığı, etki ve ihtimal türünden hesaplanmaktadır.¹²⁶ Risk odaklı iç denetim, işletme denetiminde, denetimin etkinliği, verimliliği ve yetkinliği amaçlamaktadır. İç denetim, risk yönetimi mekanizmalarının etkinliğinin ölçülmesi, güvenli olup olmadığı ve zayıf yönlerinin tespiti konusunu içerir. İşletmelerin risk ortamlarının doğrudan etkilendiğinden, belirlenmiş mevzu bahis olan etkinliklerde;¹²⁷

- Genel olarak kaide ve usullere uygunluğu,
- Firmalarca arz edilen evrak ve verilerin doğrulanabilir ve var olan sistematiğe uygunluklarını,
- Hesapların ne tarzda kullanıldığı ve vasıflarının denetlenmesi

¹²⁴ A.g.e., s.16

¹²⁵ Gönülaçar, a.g.m, s.21

¹²⁶ Cevdet Bozkurt, Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim, **Denetişim Dergisi**, Kamu İç Denetçiler Dergisi KİDDER Yayınları, s.19

¹²⁷ İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası),” KOBİ’lerde İç Denetim için Pratik Bilgiler”, Nisan 2013, s.30 <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap-3>

- Uygunluk denetimlerinin yapılması ve işletmelerin uygulanan sistemlerin güven verici özelliklerinin olmasının bilinmesi önemli bir basamak olarak görülür. Ve yerinde analiz etmek bu konuda sıkça yapılmaktadır. Risk odaklı iç denetim, denetim tarzının ve içeriğinin, denetim için varlık ayrılmasının ve denetimin odak noktasının, her bir işletme ayrı ayrı risk profiline göre tespit edilmesidir.¹²⁸

Tablo 1 : Potansiyel Riskleri Etkileyen Faktörler

Potansiyel Riskleri Etkileyen Faktörler:
<ul style="list-style-type: none"> • İşletmeyi ve işkolunu etkileyecek yeni yasa ve düzenlemeler • Rekabet edilen firmaların, işletmenin etkinlik taktiklerinin riske sokan hareketleri • Önemli teknolojik gelişmeler • Küresel iktisadi değişiklikler • Müşteri nüfusunda ve beklentilerinde oluşan değişiklikler • Tedarikçi firmalarla olan bağlantı ya da tedarikçi firmaların gereken ürün ve hizmetleri sağlama kabiliyetinde oluşan değişiklikler
Potansiyel İç Riskleri Etkileyen Faktörler:
<ul style="list-style-type: none"> • Yeni kurumsal hedefler ve amaçlar • Yeni taktik, öncelik ve etkinlikler • Firma devralmaları, birleşmeleri ve faaliyete başlama • Yeni faaliyet süreci ve sürecin yeniden tasarlanması • Yeni bilgi sistemleri ya da teknolojideki değişimler • Kurumsal yapıdaki değişim • Üst yönetimin değişmesi, elemanın çıkartmak veya ya da elemanın kurum dışından sağlanması (outsourc) gibi beşeri yapıdaki değişiklikler

Kaynak: Burcu Adiloğlu, “”, Türkmen Kitapevi: İstanbul 2011, s.65

¹²⁸ A.g.e.

İşletme aldığı riskleri, iç ve dış menşeli olabilmektedir. İç kaynaklı riskler; işletmenin iç yapısı, etkinlikleri veya personelinden kaynaklanabilecek olumsuz olayların ortaya çıkma olasılığıdır. Dış riskler ise kanuna uygun, iktisadi ve teknolojik çevre etkenlerinden meydana gelme ihtimalidir.¹²⁹

2.9. İç Denetimi Gerekli Kılan Nedenler

İç denetim sisteminin kurulma gerekliliği işletme faaliyetlerinin yoğunluğu ve karmaşıklığı, yönetim ve komite ihtiyacı, mali olan ve olmayan etkinliklerin organizasyonu, ilgili otoritelerin isteği, güven sağlama isteği gibi sebepler gösterilebilir. İç denetime duyulan ihtiyaç şu nedenlere bağlanmaktadır.¹³⁰

- Sorumlulara hesap verebilme
- Vekalet teorisi
- Yönetime danışmanlık ve yardım
- Tasarruf ihtiyacı
- Hileli işlemlere karşı koyma ihtiyacı

2.9.1. Sorumlulara Hesap Verebilme

İşletmelerin gelişmesiyle yönetim tarafından yetki ve sorumlulukların devrinin kaçınılmaz olması; Üst yönetim politikalarına, çalışanların uyum derecesinin araştırılma gereksinimi başvuru ana nedenlerinden biridir.¹³¹ Hizmetlerin yerine getirilme açısından hesap sorulması ya da görevlerin yerine getirilip getirilmediğinden mesul olmaya “sorumluluk ilkesi” denir.¹³²

Hesap verilebilirlik belli bir sorumluluk statüsünde bulunanların, vekâleten yürüttükleri faaliyetlerin sonucunu adına yetki kullandıkları kişi veya otoriteye karşı kendilerini hukuki olarak sorumlu hissetmeleridir.

¹²⁹ Burcu Adiloğlu, “İç denetim süreci ve Kontrol Prosedürleri”, Türkmen Kitapevi: İstanbul 2011, s.65

¹³⁰ İSMMM, “İç Denetime Genel Bir Bakış”, Nisan 2015, S.76, s.20

¹³¹ Pehlivanlı, a.g.e., s.17

¹³² Hayri Ülgen, İşletmelerde organizasyon ilkeleri ve uygulaması, İşletme Fakültesi Yayınları: İstanbul 1989, s.59

Aristoteles açıklamayı, “tanımladığı şeyin unsurlarını ortaya koyan ifade” şeklinde tarif etmektedir. Tanımın içeriği ele alındığında, hesap verilebilme kavramının bu öğeleri kapsadığı düşünülmektedir.¹³³

- Başkası adına yürütülmesi gereken bir hizmetinin varlığı,
- Söz konusu görevi vekaleten sürdüren birinin olması,
- Başkasına yetki kullandırıp salahiyyet verilmesi suretiyle hesap alanların bulunması,
- Hesap alıp vermenin hukuksal ve ahlaki prensipler bağlamında bir sözleşmeye dayanak oluşturarak yapılmasıdır.

Kuramsal manada bir kişinin yapmış olduğu fiilden mesul olması ve bu fiiliyatının sonucuyla alakalı olarak hesap vermede kendini zorunlu hissetmesidir.¹³⁴

2.9.2. Vekâlet Teorisi

Günümüzde ticari işlemlerin artıp yoğunlaşması ve işletmelerin büyüyüp gelişmesi sonucunda, profesyonel yöneticiler çalıştırma anlayışı gelişmiştir. Çoğu zaman işletme sahipleri, çalıştırdıkları yöneticinin görevlerini yürütme performansını denetleyecek vakit ve teknik donanıma sahip değildirler. İşletme sahibi ile yönetici arasında kurulmuş olan bu ilişki vekalet sözleşmesine benzetilmektedir.¹³⁵ Bu bağlamda vekaleten görev yapan yöneticinin, söz konusu bu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirme esnasında düzensizlikler meydana gelebilmektedir. Bu noktada işletme sahibinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrollerden birini yapacak olan iç denetimdir. Bu sebeple iç denetçiler, mali olmayan hususları denetleyerek işletme sahibi ve yönetici arasındaki olası çıkar çatışmalarını engeller.

2.9.3. Yönetim Danışmanlık ve Yardım

Mesleki olarak donanımlı ve iyi yetişmiş bir iç denetçi yönetime destek olabilecek bilgi birikimine ve eğitime sahiptir ve işletmede yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmakla birlikte sonrasında aynı durumun tekrarlanmaması açısından yönetime eğitim ve danışmanlık hizmeti verebilir.¹³⁶ İç denetçi her hangi bir yönetsel yükümlülük yüklenmeden, işletme

¹³³ Hasan Tutar, Mehmet Altınöz, “ Hesap Verilebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz. **Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi** : 2007, C.8, S.15, s.229

¹³⁴ **A.g.m.**, s.229

¹³⁵ Mehmet Aksoy, **a.g.e.**, s.74

¹³⁶ Kurnaz, Çetinoğlu, **a.g.e.**, s.28

faaliyetlerini geliştirip değer katmak maksadıyla danışmanlık hizmeti vererek yönetime destek olabilir.¹³⁷

2.9.4. Tasarruf İhtiyacı

Rekabet koşullarının arttığı, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için maliyetlerin her kapsamda minimize edildiği günümüzde iç denetim birimleri de işletmeler için birim sağlayabilecek kısımların belirlenmesini destek sağlamaktır.¹³⁸ Profesyonel anlamda yürütülen, kıymet kayıplarını ve hatalarını bulan, düzeltene veya en başından tespit edilerek önleyen denetimlerin sonucunda, işletmeler maddi açıdan daha fazla tasarruf edebilmektedir.¹³⁹ İşletmede hata ve eksikleri bularak yönetime maliyet tasarrufu sağlayan iç denetim bu noktada öne çıkmaktadır.

Meydana gelen maddi kayıpların bulunarak gerekli düzeltmelerin yapılmasıyla bazı zamanlarda iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak seviyede olabilmektedir.¹⁴⁰

2.9.5 Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Mali tablolarda meydana gelebilecek yanlışlık, hata ve hileler muhasebede bu kavramlar üzere iki grup olarak değerlendirilebilir. Hatalara kasti olmayan yanlışlıklardır. Kayıt altına alınması gereken ekonomik bir olayın, tutarın veya açıklamanın mali tablolara dahil edilmemiş, yansıtılmamış olmaları sebebiyle meydana gelir.¹⁴¹

Hile, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi uygunsuzluklar kötü niyetli yapılan hatalardır. Yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü kişilerin kasti olarak kazanç sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmasıdır. Hile ve usulsüzlüklerin belirlenememesi riski, hataların neden olduğu yanlışlıklar belirlenememesinden daha yüksektir. İşletme yönetimi hile ve yolsuzluk riskini azaltmak için kurumsal yönetim ve kontrol yordamlarını hayata geçirmekten sorumludur. Bu risklerde ancak “önleme, caydırma ve ortaya çıkarma önlemlerinin birleşimiyle azaltılabilir.¹⁴²

¹³⁷ Adiloğlu, a.g.e., s.24

¹³⁸ Pehlivanlı, a.g.e., s.18

¹³⁹ Süleyman Uyar, “İç Kontrol 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme”. Gazi Kitabevi: Ankara, 2009, s.58

¹⁴⁰ Levent Sezal, Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Doktora Tezi) 2006, s.45-46

¹⁴¹ Güredin, a.g.e., s.132-133

¹⁴² Güredin, a.g.e., s.142

İşletmede hile sonucu ortaya çıkan kayıplar sadece mali boyutuyla değil, işletme performansı, işletme güvenilirliği ve itibarının zedelenmesi gibi işletmeyle ortak paydası olan tüm grupları etkilemektedir.¹⁴³

¹⁴³ Saime Doğan, Dilek Kayakıran, İşletmelerde Hile Denetiminin önemi, **Maliye Finans Yazıları** 2017, S.108, s. 176

3. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç denetim ve iç kontrol her ne kadar aynı kavram olarak düşünülse de, aslında birbirinden farklı ve birbirini tamamlayan iki unsurdur. İç kontrol, işletme içerisinde ayrı bir sistemsel yapı olmakla beraber, yönetsel faaliyetleri düzenleyen, yönlendiren ve yardımcı olan iç denetim sisteminin ayrılmaz bir bütünüdür.

İç denetim işletmelerdeki her bölümdeki, etkinlik, iş süreci ve çalışan diğer tüm sistemlerin her aşamasındaki kontrollerin uygunluğu, gerekliliği, işleyişi ve performansını ölçmeyi ve kontrolleri iyileştirmeye, geliştirmeye yönelik değerlendirmeyi hedef alır. İşletme yönetimleri sorumluluklarını başarıyla yerine getirebilmek için, kendilerine yardımcı olacak danışmanlık niteliğinde iç denetim birimleri oluşturmuşlardır. İç kontrol sistemi, işletmenin büyümesi, işlem sayısının artması ve karmaşıklaşması, hataların giderilmesi, maliyet kalemlerini belirlenmesi, güvenilir bilgi elde edilmesi yönetim için bir zaruret halini almıştır. Bu yönüyle iç kontrol yönetimin bir fonksiyonudur.¹⁴⁴

İç kontrol işletmenin amaçlarının yerine getirmek için, yönetim ve personeli tarafından hayata geçirilen bir süreç olup, işletmenin görevini başarması için risklerle mücadele etmek ve makul bir güvence sağlamak için tasarlanmıştır. İç kontrol ne kadar iyi planlanırsa planlansın ve ne kadar düzgün işlese işlesin genel olarak hedeflere ulaşma konusunda yönetime yüzde yüz güvence sağlamaz.¹⁴⁵ İşletme yönetimi iç kontrol sisteminin etkinliğini sıklıkla izlemeli ve varsa hata ve eksiklik gözden geçirerek gerekli durumlarda önleyici düzenlemeler yapılmalıdır.

İç kontrol, sürdürülen faaliyet ve iş akışlarına yedirilen, etkileşimi insan olan ve işletmenin hedeflerine ulaştırmasını sağlayan bir vasıtaadır. İşletme Yönetimin sorumluluğundadır. İşletme içi kontrollerin yerinde uygulanabilir olması iç denetim faaliyeti ile değer kazanır.¹⁴⁶ İç denetim işletmede yönetime yönelik bir hizmet olması sebebiyle iç kontrolün incelenmesi, değerlendirilmesi ve üst yönetime güvence vermesi iç denetimin işlevidir. İç denetim, iç kontrolü de kapsayan fakat daha geniş içerikli bir yapıdır.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Aksoy, Tüm yönleriyle Denetim ... , **a.g.e.**, s.69-70

¹⁴⁵ Recai Akyel, Türkiye’de iç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**: Manisa,2010, C.17, S.1, s.86

¹⁴⁶ Ali Kamil Uzun, Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı, **Denetişim Dergisi (KİDDER)**,2009, s.60-61

¹⁴⁷ Alagöz, **a.g.m.**, s.99

İç denetim, iç kontrolün içinde fakat onu değerlendiren olarak farklı ifade ile sürecin aynası konumundadır. İç kontrol yönetim işlevlerini kapsayan kontrol sistemlerinin bütünüdür.¹⁴⁸İç kontrol işletmenin belirlenen amaçlarına uygun hareket etmesini sağlarken, iç denetim bu amaçlara ulaşmayı ve ulaşma ölçüsünü belirler. İç kontrol harcama öncesi kontroller yaparak risklere karşı bir güvenlik sistemi oluştururken, iç denetim harcama sonrası uygunluk, performans ve mali denetim yapmaktadır.¹⁴⁹

İç kontrol sistemi genel manada iç denetimi kapsamakla birlikte, dar manada iç denetimin yapmış olduğu etkinliklerin dışında kalan kontroller ve diğer unsurlardan oluşur. İç denetim finansal olan olmayan tüm işlemleri kapsar.¹⁵⁰

İç denetim faaliyeti, iç kontrol sisteminin asıl amacına ulaşıp ulaşmadığını konusunda üst yönetime bilgi verir ve işletme yönetiminin uygun karar vermesinde destek olur ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesini sağlar. İş denetçi, iç kontrol sisteminin uygulanması ve düzenlemesi süreçlerine ve iç kontrol önemlerinin seçilmesine dahil edilemez.

İç denetimin asıl amacı işletmenin varlıklarında meydana gelebilecek çeşitli zarara karşı önlem almak ve etkinliklerin belirlenen prosedürlere uygun olarak sürdürüldüğünü araştırmak ve kontrollerin etkinliğini ölçerek değerlendirmektir. Bu yönüyle güçlü bir iç kontrol sistemi oluşturulmasına yardımcı olur.

Etkin bir iç denetim, işletmedeki kontrol sistemlerinin işleyişinin sağlıklı çalışmasına ve oluşabilecek ani riskleri, mali kayıpları ve hilenin meydana gelmesini engelleyerek verimliliğin ve rekabet gücünün artmasına sebep olur.¹⁵¹

İç kontrol işletme içi faaliyetlerin etkin bir şekilde yapılabilmesi için mali kayıtların doğru ve güven verici olması, yasalara uygunluğunun sağlanması açısından yeterli güvence elde edilmesidir. İç denetim faaliyetleri, iç kontrol sisteminin gerekli ve farklı yönünü tamamlar.¹⁵² Bütün sistemin etkin bir şekilde sürdürülebilmesinde ve incelenmesinde iç denetçi önemli bir faktördür teşkil eder.

¹⁴⁸ Toroslu, **a.g.e.**, s.189

¹⁴⁹ Kızılboga, Özşahin, **a.g.m.**, s.228

¹⁵⁰ **A.g.m.**

¹⁵¹ Nuran Cömert Doyrangöl, İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, **Mali Çözüm Dergisi** (İSMMMÖ), Temmuz, Ağustos, Eylül,2002, S.60, s.3

¹⁵² Haftacı, **a.g.e.**, s.81

İşletme içerisinde iyi uygulanan bir iç denetimin olması iç denetçilerin, iyi bir iç kontrol sisteminin de kurulmuş olması yönetimin başarılı olduğunu gösterir.¹⁵³ Bir işletmede iç kontrol sistemi ne kadar aktif ise, denetçinin işletmenin mali tablolarına olan güvenini arttırarak ve denetim riskini büyük ölçüde azaltacaktır.¹⁵⁴

Tüm kurumların amaçlarına ulaşmasını engelleyen, hata, hile ve yolsuzlukların oluşturduğu zararlar öncelikle kurumun kendisine, toplamda da ülke ekonomisine olumsuz yansımaları olacaktır. Bunu önüne geçilmesi adına önlem olarak kurum yöneticileri güçlü bir iç kontrol sistemi kurulması sağlamalıdır. Bu hem işletme adına hem yönetim adına destekleyici bir niteliktedir. İç denetim bu kontrollerin aynası olarak, eksikliklerin giderilmesi ve oluşan risklerin önlenmesi adına tavsiyelerde bulunarak kuruma değer katar.

¹⁵³ a.g.e.

¹⁵⁴ Gencay Karakaya, BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi, **İşletme Dergisi**, 2020,c.1, S.2, s.5

4. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın bu kısmında iç denetim ve iç kontrol birimlerinde görev yapan/yapmış, meslek mensuplarının görüşleri alınarak iç kontrol ve iç denetim ilişkisini ortaya koymak ve uygulanabilirlikleri hakkında genel görüşlerin neler olduğunu tespit edilmiştir. İç kontrol ve iç denetimin işletme yapısında ne anlama geldiği, nasıl uygulandığı ve uygulama sonuçlarının neler olduğu anlatılmaya çalışılmıştır.

Global ekonomilerde işletmelerin gelişim gösterebilmeleri ve rekabet ortamında rakip firmalara karşı fark yaratabilmeleri adına iç kontrol ve iç denetim konusundaki sistemlerin uygulanabilir olması ve güncellenmesi faydalı olacaktır.

4.2. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi

Çalışmanın örnekleme, iç kontrol ve iç denetim ilişkisi hakkında çalışmaya katkı sağlayabilecek on dört kişiden oluşmaktadır.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak derinlemesine mülakat yöntemi tercih edilmiştir. Mülakat formu ilgili kişilere sunularak cevaplanması istenmiştir. Her katılımcının cevabı ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

4.3. Araştırma Bulguları

Veri toplama yöntemi olan derinlemesine mülakat uygulamasının sonucunda elde edilmiş yanıtlar aşağıda yer almaktadır. Örnekleme dâhil olan her bir katılımcının sorulara verdiği cevaplar akabinde yazar tarafından genel bir değerlendirmeye yer verilmiştir.

4.4. Sorular, Cevaplar, Genel Değerlendirmeler

Bu kısımda katılımcılara sorulan sorular, katılımcıların verdiği yanıtlarla genel değerlendirmeler ile çözüm önerileri bulunmaktadır.

Soru 1- İç denetim ve İç kontrol kavramlarını "mesleki tecrübe ve bakış açınız" bakımından değerlendirerek kendi ifadelerinizle detaylı şekilde tanımlayınız.

Cevaplar 1

- ❖ İç Kontrol bir sistemdir, sistemim bir bölümü değil, sistemin kendisidir. Sorumluluk üst yönetime aittir ve üst düzey yöneticiye bağlı olarak faaliyet gösterir. İç Kontrolde personel yönetimin tüm süreçlerinde bulunur, karar alır ve hesap verilebilir durumdadırlar. İç kontrol sisteminin kurulması hedefe ulaşabilmek için amaçtır. İç Denetim ise, sistemin tamamı değil ayrı bir birimdir, bir bölümdür. İç Kontrol sisteminin bir unsuru, bir parçasıdır. Yönetim ve karar alma süreçlerinde görev almazlar. Üst yöneticinin sorumluluğundadır ve fonksiyonel olarak bağımsızdır, hedefe ulaşmak iç kontrolde amaç olduğu halde burada araçtır yani; amaca uygun hareket ediliyor mu? Amaca ulaşmak için oluşturulan teknikler, yöntemler, hedefler, yasa ve yönetmelikler tam ve doğru olarak uygulanmakta mıdır?/ Uygulanmış mıdır? İşletmenin faaliyetleri etkili ve verimli kullanılmış mıdır? Bu soruların cevabını arar.
- ❖ İç denetim; bir işletme veya kuruluştaki temel iş ve iş süreçlerindeki kullanılacak kaynağın efektif nitelik arz edip etmemesinden başlayarak, ürün/hizmet geliştirme, sunma/satış safhasına kadarki tüm iş eylem ve yönetim ağının kontrolü, risklerin ve gereksiz maliyet/kaynak sarfiyatının önlenmesine yönelik tedbirlerin tespit ve analizini ifade etmektedir. İç kontrol ise; belirlenmiş riskleri de dikkate alarak yönetimin ve eylem gerçekleştirenlerin işletme veya kuruluş hedeflerini gerçekleştirmede dikkate aldıkları bütünleşik süreçleri ifade eder.
- ❖ İç Denetim, bir organizasyonun katma değerini arttırmak ve operasyonel verimliliğini geliştirmek amacı ile yapılan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmetlerini içeren çalışmalardır. İç Denetim, disiplinli ve sistematik değerlendirme yaklaşımı ile bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunur. Ve etkin risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim konularında gelişimi sağlar.

- ❖ Kontrol, bir faaliyetin yürütülmesi sırasındaki yöntemleri ve uygulamaları kapsayan, bütün süreçlerin içerisine yerleştirilmiş olan bir faaliyettir. Kontroller süreklilik göstermelidir. Kontrollerden yalnızca yöneticiler sorumlu değil, işletmedeki tüm çalışanlar sorumludur. İşletme içerisinde oluşturulmuş olan iç kontrol sistemleri ise; varlıkların korunması, faaliyetlerin nasıl yürütüldüğünün tespiti, muhasebe bilgisinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması açısından önem kazanmaktadır. İç kontrol sistemi/yapısı; işletme tarafından belirlenen hedeflere/amaçlara ulaşmak için yönetimin belirlemiş olduğu politikalar, uygulanan usul ve yöntemlerdir. Özetle iç kontrol; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği, mevzuata uygunluk hedeflerinin yerine getirilmesine ilişkin makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan bir yapıdır. İç denetim ise, iç kontrol sisteminin bir parçasıdır, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçerek, sistemin zayıf yönlerini ortaya koyan faaliyetler bütünüdür. Bugünün iş dünyasında iç denetim işletmelerin yaşamsal değeri olarak yönetimin en güçlü parçası haline gelmiştir. Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında önemli bir konuma sahip olan iç denetim faaliyetleri, işletme yönetimlerine ışık tutmaktadır. Bununla birlikte, iç denetim olabilecek hata ve hileleri önleme konusunda önemli bir görev üstlenmiştir. İç denetim faaliyetinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi işletmedeki kontrol düzeninin sağlıklı çalışmasını sağlayarak risklerin, hilenin ve gelir kayıplarının oluşmasını engellemekte ve işletmenin rekabet gücünün artmasına katkıda bulunmaktadır.
- ❖ İç denetim ve iç kontrol birbirinden ayrı kavramlar olup birbiri ile ilişkilidir. Tanımlayacak olursak kabaca; İç denetim: Bir işletmede bulunan iç kontrol sistemlerinin etkinliğini, işletmenin verimliliğini denetleyen, işletme yönetimi tarafından işletmenin içerisindeki insan gücü kullanılarak kurulan birimdir. İç denetim işletmenin üst yönetimine bağlı olup, çalışmalarında ve raporlamasını yaparken bağımsız davranabilmelidir. İç kontrol: Bir işletmedeki kurallar, prosedürler bütünüdür. Bir yerde bir kural var ise burada iç kontrol sistemi vardır denebilir. Eğer bir işletmede iç denetim mekanizması varsa iç kontrolünde etkinliği artar. İç kontrolün etkin olması demek hata ve hilenin önlenilebiliyor olması demektir ki bu da yapısal riskleri oldukça azaltır. Ancak hiçbir önlem alınmayan hiçbir kuralı olmayan bir işletmede iç kontrol sistemi yoktur

ya da etkin değildir denilebilir.(Kural ve prosedürden kasıt mesai saatinin 9.00 da başlayıp 18.00 de biteceği belirlenmiş ise çalışanların bu saatlere riayet etmesi, yani sözlü de olsa bir kuralın belirlenmiş olması da örnek verilebilir)

- ❖ İç denetim ve iç kontrol, kurumsal yapı içerisinde kurulmuş ve düzenlenmiş olan süreçler ile işlerin gündelik gidişatı arasında uyumlulukların çıkartılması, uyumsuz olan noktalarda ise süreçler ile işleyişi birbirine yaklaştırarak işleyişi daha verimli hale getirecek adımların atılması olarak değerlendirilebilir. Burada denetim ve kontrol ayrımı için, iç kontrol süreçlerin belirlenip uygulamaya konulması ile denetim ise süreçler uygunluğun kontrolü ve güncellemelerin yapılması ile görevlendirilir.
- ❖ İç Denetim ve iç kontrol bir kurumda kesinlikle olması gereken iki unsurdur. İç kontrol kurumun istenen amaçları gerçekleştirmesine yardımcı olmak için uygulanan prosedür ve yöntemlerdir. İç denetim ise, bu süreçlerin bağımsız olarak kontrolüdür. Bu iki kavram birlikte yürütüldüğünde mutlak kurum için verimli ve sağlıklı kararlar almada yönlendirici olacaktır. İç kontrol birimlerindeki işlerin doğru ve sağlıklı ilerlemesi için olmazsa olmaz bir unsurdur. İç kontrolün doğru işlemediği yerlerde aksaklıklar ve hatalar kaçılmazdır. İç denetim ise yine bir kurumun güvenli ilerleyebilmesi için en önemli unsurlar arasındadır. Kurumlarda iç kontrol ve iç denetim birlikte yürütüldüğünde mutlak sağlıklı bir işleyiş söz konusu olacaktır.
- ❖ İç kontrol, bir kurumda riskleri azaltmaya ve kurumun belirlediği hedeflerine ulaşmaya yönelik işlev gösteren uygulama, prosedür, politika, süreç, sistem ve eylemlerdir. İç denetim ise bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.
- ❖ İç kontrol ise kurumun politikalarının, amaçlarının belirlenmesini kaynaklarının verimli kullanılmasını, mevzuatın yerinde kullanılıp kullanılmadığının saptanması da etkili bir yöntem olarak karşımıza çıkar. Kurumun yapısını yöntem ve süreçlerini kapsar. İç denetim kesinlikle bağımsız olmalıdır. Kurumun organizasyon yapısının en etkin bir şekilde artırmak için yapılır. Objektif bir bakış açısıyla yapılmalıdır. Ancak bu sayede kurumun hedeflerine ulaşmasında yardımcı olur.

❖ İç Denetim: Bir kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak üzere, o kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerini değerlendirerek, bu süreçleri iyileştirmek ve geliştirmek amaçlı yapılan denetim ve danışmanlık faaliyetidir. İç Kontrol: bir kurumda riskleri azaltmaya yönelik işlev gösteren uygulama, prosedür, politika, süreç, sistem ve eylemlerdir. Etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yöneliktir.

❖ İç kontrol, genel olarak işletmelerde yönetim tarafından ortaya konulmuş kurallar ve standartlara uyum sağlamak amacı ile hazırlanır. İşletmelerde iç kontrolün hedefi; faaliyetlerin etkinlik seviyesini artırmak, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak ve işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kurallarla birlikte diğer geçerli yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması olarak ortaya konulabilir.

Denetim, belirli bir dönemi kapsayacak şekilde işletmedeki ekonomik temelli eylemlerin veya bilgilerin önceden belirlenmiş kurallara (belirlenmiş standartlara) uygunluk seviyesini araştırmak amacıyla yapılır. Denetim, işletme dışından tamamen bağımsız bir uzman tarafından belirli bir dönemi kapsayacak şekilde yapılıyorsa, bu faaliyete genel bir tanımlama ile bağımsız denetim denir. İç denetim ise işletmelerde belirlenmiş kural veya standartlara uygunluk seviyesini ölçmek ve yönetim faaliyetlerini değerlendirmek üzere iç denetim departmanı tarafından dâhili bir hizmet olarak tarafsız bir bakış açısı ile oluşturulmuştur. Bununla birlikte iç denetim, işletmedeki iç kontrolün yeterliliğini ve etkinliğini yönetim adına izleme ve değerlendirme görevini de üstlenir.

❖ İç kontrol kurumu risklere karşı korumak ve kurumsal hedeflerin başarılması için tek başına bir araç değil, diğer tüm yönetim sistemlerini de etkiliyor olması nedeni ile önem arz etmektedir. Faaliyetlerin etkinliği verimliliği, mali raporların güvenilirliği için yürütülen süreçtir.

İç denetim ise, işletmenin kültürü, sistemleri, süreçleri konusunda bilgi sahibi profesyoneller tarafından yürütülen, kurumun hedeflerine ulaşması açısından oluşabilecek riskleri azaltmaya yönelik kurulan iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendiren bir faaliyettir.

- ❖ İç denetim bir işletme ya da kurumun kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını denetlemek için oluşturulmuş bir birim tarafından denetlenmesi işidir. İç Kontrol denetimlerle kaynak kullanımının kontrol altında tutmaya çalışılmasıdır.
- ❖ İç kontrol işletme yapısına yedirilmiş bir sistemdir. İşletmenin muhasebesel işlemleri, insan kaynakları süreçleri gibi birçok işlevi içerisinde barındırır. Kaynağı insandır ve insandan etkilenir. İşletme içerisinde üst kademeden alt kademeye kadar iç kontrol bir birimin değil herkesin işidir. Sürekli ve yönetimin belirlediği politikaların uygulanması ve işletmenin hedeflerine ulaşması için gereklidir. İç denetimse bu sürecin sağlıklı ve düzgün yürütülmesi için yapılan bağımsız kontrollerdir. Aynı zamanda yönetimin bir işlevi olduğu için işletmeyi ileri taşımak için çeşitli önerilerde bulunarak danışmanlık vazifesi yapar. İşletmeye değer katar. Biri olmadan diğerinin olması mümkün değildir. Birbirinden ayrı fakat birbirini tamamlayıcı iki unsurdur.

Değerlendirme

Çeşitli meslek gruplarından çalışan pek çok kişi, iç kontrol ve iç denetimin, işletme veya bir kurum içerisinde mutlaka olması gereken birbirinden farklı fakat birbirini tamamlayan iki unsur olduklarını ifade etmektedir. İç kontrol olmadan iç denetim olmaz kanısı mevcuttur. İç kontrolün bir işletme veya kurumun bütün iş ve işlemlerini içeren tüm faaliyetlerini kapsayan önemli yapı taşlarından biri olduğunu ve iç denetimin bu süreci takip ederek düzgün çalışmasını sağladığı ve yönetime verdiği güvence ve tavsiyelerle danışmanlık hizmeti sunduğu ve kuruma değer katarak hedeflerine ulaşmasında yardımcı olduğu görüşü hâkimdir.

Kısaca iç denetim iç kontrolün bir parçasıdır ve günümüz ekonomik koşullarında işletme ve kurumların hayati değeri olarak yönetimlerin en güçlü tarafı haline geldiği ve işletmelerin daha ileri adımlar atabilmesi için risk değerlendirme ve yönetsel süreçlerin yönetilmesinde iç denetimin büyük önem taşıdığı düşünülmektedir.

Soru 2- İç denetim ve İç kontrol kavramlarını "kapsam, yetki ve görev" bakımından değerlendiriniz.

Cevaplar 2

- ❖ İç denetimin kapsamı yetki ve görev bakımından işletmenin sorumluluklarını etkin olarak yerine getirip getirmediğini kontrol etmek, aynı zamanda onlara personel ve yönetim kurulu üyelerine de yardımcı olarak danışmanlık da yapmaktadır. İç denetim, işletme ilgililerini incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkin bir maliyet kontrolünün yönlendirilmesi de iç denetimin kapsamı arasındadır. İşletmenin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, yasalara ve diğer düzenlemelere, iç yönergelere uygun olarak faaliyet göstermesini ve her türlü finansal karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için gerekli olan düzenli, zamanında ve güvenilir raporlama ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılmasını, israfı önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamaktır. İç kontrol ise tüm bu faaliyetlerin uygulandığı bir sistemdir. İç denetim olmadan sağlıklı bir iç kontrol sisteminden söz edilemez.
- ❖ İç denetim; işletme veya kuruluştaki denetime yönelik yönetmelik / yönerge ile kapsamı (kullanılacak kaynak tespit sürecinden başlayıp, etkileşim içeren tüm üretim ve yönetim safhalarını içerebilecek nitelikte), yetki (denetlemede ulaşılabilecek kaynak bilgi ve belgelerin risk durumuna göre temin edilebilirliği) ve görev (ulaşılacak tüm kaynakların tarafsız, şeffaf, anlaşılabilir halde raporlanması) tanımlamaları içerecek nitelik arz etmelidir. İç kontrol; işletme veya kuruluştaki iş/ürün/hizmet/yönetim faaliyetine yönelik iç talimat ve prosesler ile kapsam (faaliyetin başlamasına yönelik “girdi” ile başlayıp, işletme içerisindeki bir sonraki safhaya geçinceye kadarki “çıkıtı” oluşum sürecini) yetki (faaliyetin gerekçesi ve süreç içerisindeki gerçekleştirmelerine yönelik tüm safhaların güvence altına alınabileceği) ve görev (belirlenmiş proseslere uygun olarak faaliyetin gerçekleştirilerek, kurumun bütünleşik süreçlerine uyum sağlayan) tanımlamaları içerecek nitelik arz etmelidir.

- ❖ İç Denetim: Hedefe ulaşmada araçtır. İdarede ayrı bir birim ve görevdir. İç Kontrolün bir unsurudur. İç Denetim karar alma ve uygulama süreçlerinde yer almaz. Üst yöneticinin sorumluluğundadır. İç Denetim fonksiyonel olarak bağımsızdır. İç Kontrol: Hedefe ulaşmada sadece amaçtır değildir, yönetim sisteminin tamamıdır. Kendisi hesap verilebilirlik sistemidir. Personel yönetimin tüm süreçlerinde bulunur. Yönetimin tümünün sorumluluğundadır. Üst yöneticiye bağlıdır.
- ❖ İç kontrol; işletmelerde yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, finansal raporlama sisteminin güvenilirliğini, yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir sistemdir. İç kontrol sistemi iki tür kontrolü kapsamaktadır. Bunlar yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleridir. Eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsamaktadır.
- ❖ Yönetsel kontrol, işletmenin bütün yönetsel seviyelerini kapsayacak biçimde, çalışan performansının belirlenmesi ve değerlendirilmesine odaklanmış bir süreçtir. Yönetsel kontrolün amacı, çalışanları işletme hedeflerini gerçekleştirecek biçimde yönlendirmek, teşvik etmek ve bu doğrultuda performansını değerlendirmek olduğu söylenebilir. Muhasebe kontrolleri, işletme varlıklarının korunması, mali tabloların ve kayıtların güvenilirliğini sağlama ile ilgili kontrollerdir. Esas amacı, işletme varlıklarını kötüye kullanma, yok olma ve değer kayıplarına karşı korumaktır. İşletmelerde etkin bir iç kontrolün kurulması, işletilmesi ve sürdürülmesinden üst yöneticiler sorumludur. Ancak üst yöneticilerin, iç denetçilerden iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak görüş alması mümkündür. Bu da, iç denetimin danışmanlık fonksiyonunu vurgulamaktadır. Görülüyor ki iç kontrol, iç denetimi kapsayan genel bir çerçeve oluşturmaktadır.
- ❖ İç denetim, işletmenin risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla bir yaklaşım getirerek işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda iç denetimin faaliyet kapsamını oluşturan alanlar; Risk yönetim süreçlerini değerlendirmek, Kontrol süreçlerini değerlendirmek ve yönetim süreçlerini değerlendirmek. İç denetim, işletme içinde kurmaylık gö-

revini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Yönetime geniş bir dizi denetim ve danışmanlık hizmeti sunan iç denetçilerin başlıca görev/sorumlulukları ise aşağıdaki gibidir.

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin etkinliğini, yeterliliğini ve uygulanmasını inceleyerek değerlemek ve etkin kontrol sistemlerini geliştirerek uygulamak. Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu araştırmak.
 - İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak
 - Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.
 - Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak.
 - Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme işlemlerini yönetime tavsiye etmek.
- ❖ İç denetimin kapsamı: İşletme ile ilgili finansal olan ya da olmayan her türlü iç kontrol sürecini kontrol etmek ve denetlemek üzerine işletme içi tüm gelişmeler kapsamındadır.
- İç denetimin görevi ise: İç kontrolün etkin bir şekilde yürütülmesi, risklerin tanımlanarak ilave önlemler alınabilmesi ve bu sayede işletmenin çıkarlarının maksimum düzeyde korunmasını sağlamak ve üst yönetime iç kontrol ile ilgili raporlama yapmaktır. İç kontrol kapsamından kısaca; işletme varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğruluğu, hata ve suiistimallerin önlenmesi, faaliyetlerin etkinliğinin sağlanması amacıyla oluşturulan örgüt yapısı ile de geliştirilen politika, prosedür, yöntem ve uygulamalar iç kontrolün kapsamındadır. İç kontrolün görevi işletmeyi finansal olan ya da olmayan, öngörülebilir ya da öngörülemez her türlü zarardan korumaktır.

- ❖ İç kontrol, iç denetimi kapsayan bir yapı olduğu için kapsam, yetki ve görev alanlarında daha geniş olacaktır, iç denetim de kurumun genel uyumunu görebilmek amacıyla her noktasına erişebilecek yetki de olmalı ancak değerlendirme sonrası görev belirlenip gerekli işlemler yapılmalıdır.
- ❖ İç kontrol kurumun genel işlerini, işleyişini, yöntem ve prosedürlerini kontrol etmektedir. İç denetim ise işleyişin bağımsız olarak kontrolüdür. İç denetim yapan kişinin bağımsız olması ve denetlediği işlemlerde tarafsız davranması gerekmektedir. Bu sebeple iç kontrol yapan kişiye göre daha objektif ve dikkatli olması gerekmektedir. İç kontrolün görevi aşağıdaki gibidir;
 - İşletme varlıklarını korumak.
 - Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
 - İşletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen politikalara uygunluğunu sağlamak.
 - İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak.
 - İç denetimin görevleri ise;
 - Yöneticilerin karar almalarında kullanmaları için doğru finansal ve işlemsel bilgi vermek.
 - Riskleri belirlemek ve önleyici çalışma yapma veya bu konuda yönetime bilgi ve danışmanlık vermek.
 - İşletme içi politika usul ve esaslara uyulup uyulmadığı ile ilgili yönetime bilgi ve danışmanlık vermek.
 - Kaynakların doğru kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili yönetime bilgi ve danışmanlık vermek.
 - Daha önce yönetim tarafından belirlenen amaç ve hedeflere ne derece ulaşıldığı ile ilgili bilgi ve danışmanlık vermek.
- ❖ İç denetim iç kontrolün bir ögesi olarak değerlendirilebilir. İç kontrol mekanizmalarının düzgün çalışıp çalışmadığını da kontrol eder. İç kontrol ise işletmedeki mali olan ve olmayan tüm işlemleri kapsayan süreklilik gerektiren bir oluşumdur.

- ❖ İç denetim, kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir.

Yetkileri: Denetim konusuyla ilgili elektronik ortamdakiler dahil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini talep etmek.

Görevleri: Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak. İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

İç kontrol ise işletmenin tüm faaliyet işlevlerini içine alan bir sistemdir. Geniş bir alana sahiptir. Görevlendirmeler, yapılacak işin kapsamına göre belirlenir ve yapılması gereken yükümlülükler kişi veya kişilere bildirilir. Görev kapsamında,

- Faaliyetlerin işletmenin belirlediği usul ve prosedürler ile mevzuata uygun olarak sürdürülmesini sağlamak,
- Varlıkların korunması,
- Muhasebe bilgilerinin ve işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilginin eksiksiz ve güvenilir olmasının sağlamak,
- Ve işletmenin kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

- ❖ İç kontrol kavramı ilk olarak 1985 yılında kurulan COSO (Committee of Sponsoring Organizations) tarafından ortaya konulmuş olup bu kuruluşun temel görevi yasadışı finansal raporlamanın giderek yaygınlaşmasını önlemek amacıyla muhasebe kuralları ve prosedürleri geliştirmek olmuştur. COSO, iç kontrol yapısı kavramını beş temel unsur üzerine oturtmuştur. Bu unsurlar; Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme olarak sayılabilir. İşletme çalışanlarının temel bireysel özelliklerini (örnek: ahlaki değerler uygun davranma, mesleki olarak yeterli olma vb.) ve içinde çalışılan ortamın uygunluğunun belirlendiği Kontrol Ortamı iç kontrolün temelidir. Risk değerlendirmesi işletmenin hedeflerine yönelik risklerini belirlediği ve öncelikli olarak takip ettiği bir süreçtir. Kontrol faaliyetleri riskleri ortadan kaldırmak için geliştirilmiş politikalar ve prosedürler olarak tanımlanabilir. Bilgi ve iletişim bir iç kontrol yapısında ihtiyaç duyulan bilgileri elde etmek ve değiştirmek için uygulanan süreçler ve sistemler olarak ifade edilebilir. İzleme ise iç kontrolün

etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamaya yardımcı olmak için tasarlanmış işlemler ve prosedürlerdir. Aslında izleme görevi işletmenin bütün personeli ile birlikte bütün yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim bu aşamada kurallara ve standartlara uyum konusunda iç denetimden sıklıkla faydalanabilir.

İç kontrol yapısının etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere bütün işletme personeli sorumlu ve yetkili olmakla birlikte, iç kontrol yapısı bütün işletmeyi çevreleyen bir süreçtir.

İç kontrol kapsamı;

- Çalışma usul ve esaslarına uygun olması,
- Kanun düzenlemelerine uygun olması
- Düzenli, etkin verimli ve az maliyetli olmalı,
- Hileye, israfa, kötü yönetime karşı varlıkların korunması,

Yönetimin belirlediği yetki ve görevler doğrultusunda, görevler ayrımı işletme varlıklarının korunması ve kayıt altına alınması önem arz eder. İç kontrolde mali işler, her düzey yönetici, iç denetçiler, yönetim kurul ve bağımsız denetçilerden oluşur.

İç denetimin kapsamı; Yönetimsel bir faaliyettir. İşletme ile ilgili riskleri belirleyerek yönetime güvenilir ve objektif danışmanlık hizmeti verir. İç kontrol sistemini denetleyerek faaliyetlerin belirlenen işletme politika ve mevzuata uygun olarak çalışıp çalışmadığını denetler. İşletmeye değer katar.

- ❖ Kurumlar yönetim sistemlerine göre kendine has yönetmelikler ve iç mevzuatları vardır. Bunun yanında kurum veya işletmenin uyması gereken yasal mevzuatlar vardır. Burada her bir personelin yetki ve görevleri kapsamı belirlenmiştir. Denetim ve kontrollerde kurum veya şirketin çalışanlarının yetki, görev alanları ve kapsamının denetim ve kontrollerle belirlenen iç mevzuata uyup uymadıklarını ortaya çıkarır.
- ❖ İç denetim ve iç kontrol bir kurumdaki kaynakların etkin ve verimliliğini değerlendirmek için gerekli bir uygulamadır. İç denetim ve iç kontrol kapsam olarak işletmenin tüm mali ve mali olmayan süreçlerini gözden geçirir. Örneğin mali olarak bir faturanın kabul görmüş ilkelere uygunluğunu ölçerken mali olmayan bir olayda ise çalışanların işe giriş çıkış saatlerini dikkate alır. İç kontrol ve iç denetim gerekli mesleki özen sahibi dikkatli tecrübeli kişiler tarafından, ilgili mevzuatlara uygun şekilde yürütülür, bu

husus iç denetimin yetki prensibiyle ilişkilidir. İç denetim ve iç kontrolle görevlendirilenler etkinlik ve verimlilik hedefiyle üst yönetime karşı sorumludur.

Değerlendirme

Genel değerlendirmelerde iç kontrolün işletmenin tüm mali ve mali olmayan faaliyetlerin oluşturduğu kaynağı insan olan, süreklilik gerektiren bir süreç olduğu varlıkların korunması, işletme faaliyetlerinin daha önceden belirlenen politikalar ve mevzuatlara uygun olarak yürütüldüğü, güvenilir muhasebe bilgileri sunan, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlayan kapsamlı bir yapıya sahip olduğu düşünülmektedir. Yetki ve görev bakımından da etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması üst yönetimin sorumluluğunda olmakla birlikte uygulanması bakımından işletme yönetimi ve tüm çalışanlar mesuldür denmektedir. İç denetimin ise bu süreci tamamlayıcısı olarak görülmekte ve iç kontrolün etkinliğini artırıcı bir yapısı olduğunu ifade edilmektedir. Aynı zamanda iç denetim, kontrollerin usul ve mevzuata uygun hareket edip etmediğini, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri belirleyen ve yönetime raporlayan ve yönetime güvenilir danışmanlık hizmeti veren, bir kapsamı olduğu ayrıca iç denetimin yönetsel bir faaliyet olduğu ve karar süreçlerine katılmayan, bağımsız, sorumluluğun üst yönetimde olan bir yapı olduğu genel kanaatler arasındadır.

Soru 3- İç denetim ve iç kontrol kavramlarının birbirleri ile nasıl bir ilişkileri vardır, derinlemesine tartışınız.

Cevaplar 3

- ❖ İç kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini ve uyulması gereken yasalar, düzenlemeler, iç yönergelerin uygunluğunu amaçlayan işletme içerisinde oluşturulmuş bir süreçtir. İç denetim ise, iç kontrolün bu amaçlarına ulaşması için işletme içerisinde bulunması gereken zorunlu unsurlardan birisidir, bir parçasıdır. İç kontrol sisteminin yapması gereken zorunluluklarının yapıp yapılmadığını denetlemektedir. Örneğin; işletmenin bir ürünün satın alınma kararlarından, fiyatlandırılması, depolanması, üretime gönderilmesi, mamul ve yarı mamul hale gelip satış sürecindeki satış politikalarına uygun ve verimli kararlar alınıp alınmadığına kadar denetler, yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verir, varsa eksik ve hatalar bunu rapor olarak bildirir.

- ❖ İç kontrol tüm işletme/kurumun çalışanlarınca gerçekleştirilen faaliyetlerin birim bazında ve kurum bazında hedefe ulaşması süreçlerinin güvence altına alınmasını, içermekteyken, iç denetim ise bu gerçekleşme safhalarının denetimi, risklerin tespiti ve raporlanmasını içermektedir.
- ❖ Aralarında güçlü ve karşılıklı bir ilişki bulunmasına rağmen iç kontrol ve iç denetim farklı iki kavramdır. İdarelerin amaçlarına ulaşmasında, faaliyetlerinin daha etkin ve verimli olarak yerine getirilmesinde, kamuya sunulan finansal raporların güvenilirliğinde iç kontrolün ve bu anlamda bir parçası olan iç denetimin önemi artık herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. İdarelerde iç kontrol konusunda farkındalık oluşturmak bu anlamda çok önemlidir.
- ❖ İç denetim, iç kontrol yapısının bir unsurudur ve iç kontrol yapısının etkinliğini ölçerek/değerlendirerek, sistemin zayıf yönlerini ortaya koyan faaliyetler bütünüdür. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesinde, iç denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki önemli kavramdır. Kurumsallaşmanın temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. İşletme içi kontrollerin yerindeliliğinin kalitesi ise, iç denetim faaliyeti ile ifade edilmektedir. Bu noktada iç denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanında doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımla işletme için önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için yönetimin koyduğu kurallar çerçevesinde denetim yapan bir iç denetim birimi olmalıdır. Burada görev yapan iç denetçi mesleki eğitim ve deneyime sahip olmalı, bağımsız davranabilmeli ve mesleki özen ve titizliği gösterebilmelidir. Görüldüğü gibi, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör de işletmede iç denetim ortamının varlığıdır. İç kontrol sisteminin gözden kaçırdığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde çok etkin olan bir araçtır. İç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığı konusunda işletme yöneticilerine geri bildirim sağlayarak, işletme yöneticilerinin alacağı kararlarda ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır.

- ❖ İç denetim iç kontrolün etkinliğinden sorumlu iken iç kontrol işletme yönetimi tarafından konulan tüm kurallar ve yöntemlerden oluşur. İç kontrol; iç denetimin amacı, üst yönetimi için ise işletme çıkarları için aracıdır. İç denetim insanlar tarafından belirli zamanlarda gerçekleştirilirken, iç kontrol mekanik de, sözlü ya da yazılı da olabilen ve sürekliliği olan bir süreçtir. Dolayısı ile iç kontrol sistemi olan her işletme için iç denetim de olmak zorundadır ki iç kontrolün anlamlı bir fayda sağlayıp sağlamadığı tespit edilebilsin.
- ❖ İç kontrol kavramı kurumun temel işleyişi, iskeleti olarak konumlanmaktadır. Buna karşılık iç denetim bu iskeletin üstündeki yapının işleyişini düzenlemeye dayalıdır. Bu sebeple iç denetim belirli aralıklarla iç kontrol mekanizmasını harekete geçirerek düzenleme yapılmasını sağlamalıdır. İç kontrolün ürettiği veriler ve değerlendirmeler iç veya dış denetime tabi olabilecektir, ancak bu denetimler sonrasında iç kontrol yapısının doğru işlediği, gerekli verileri üretilip, kritik noktaları, riskleri ve olası hataları gösterdiğinden emin olunabilir.
- ❖ Aralarında bir ilişki bulunmasına rağmen iç kontrol ve iç denetim farklı iki kavramdır. İç kontrol daha genel ancak iç denetim daha özel bir kavramdır. Kurumlar iyi bir iç denetim için mutlaka etkin bir iç kontrole sahip olmalıdır.
- ❖ İç kontrol ve iç denetim birbirlerinden farklı iki kavram olmalarına rağmen birbirleriyle aralarında yakın ve güçlü bir ilişki bulunmaktadır. İç kontrolün bağımsız fonksiyonu iç denetimdir. Risklerin azaltılması için gerekli olan kontrol sistemlerinin oluşturulması ve uygulanmasını iç kontrol sağlamaktadır. İç denetim ise iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlamakta, değerlendirmeler yapmakta ve çeşitli önerilerin yapılmasını kapsamaktadır. İç kontrolün başarısı, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi başarılı bir iç denetim ile yakından ilişkilidir. İşletmelerde güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olmak önemlidir. Bunun yanı sıra iç kontrolü denetlemekle görevli iç denetime sahip olunması da ayrıca önem arz etmektedir. Etkili bir iç kontrol ve iç denetim faaliyetinin yürütülmesi için uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu bir iç denetim yönetmeliği bulunmalı ve bu yönetmelik sürekli gözden geçirilerek güncellenmelidir.

- ❖ İç denetim, iç kontrol sisteminin parçası olan yönetsel bir fonksiyondur.
 - İç denetim, dış denetçiler ve yönetim, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlıkları görmek ve riskleri azaltmak için kullanır.
 - İç denetçiler, denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin işleyişini, en iyi şekilde çalışıyor olduğundan emin olmak için incelerler.
 - İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur.
 - İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil edilemez.
 - Kamu idaresinde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetici sorumludur.
 - Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.

- ❖ İç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı iki kavram olmalarına rağmen birbiriyle aralarında yakın ve güçlü bir ilişki bulunmaktadır. İç kontrolün bağımsız fonksiyonu iç denetimdir. Risklerin azaltılması için gerekli olan kontrol sistemlerinin oluşturulması ve uygulanmasını iç kontrol sağlamaktadır.

- ❖ İşletmelerde etkin çalışan bir iç kontrol yapısı mevcut ise hata, hile veya yolsuzluk azalacaktır. İç kontrol, işletme açısından gelecekte oluşabilecek risklerin etkisinin azaltılması için gerekli kontrollerin sağlanmasıdır. İç denetim ise, iç kontrol yapısının belirlenmiş ölçülerde çalışıp çalışmadığı konusunu inceleyerek üst yönetime rapor verir. İç denetçi, işletmede uygulanmayan iç kontrol prosedürlerinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise tamamı ile yöneticiler sorumludur. İç denetim, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim asla etkin çalışan iç kontrol yapısına bir alternatif olarak görülmemelidir. Diğer taraftan etkin ve güçlü çalışan bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltacaktır. İç kontrol faaliyetleri sürekli işleyen bir süreçtir. İç denetim ise faaliyetler gerçekleştikten sonra faaliyete başlar ve olayları gerçekleştikten sonra belirlenmiş ölçütler çerçevesinde değerlendirir.

- ❖ İç kontrol sistemi iç denetim için olması gereken unsurdur. Birbirinden ayrı fakat birbirinin içine geçmiş iki farklı kavramdır. İç kontrol işletmenin tüm faaliyetlerinde varlık gösterdiğinden geniş kapsamlıdır. Süreklilik arz eden bir süreçtir. Denetim ise bu süreci farklı bir bakış açısı ile analiz eder, değerlendirir ve yönetime raporlar. İşletmenin risklere karşı önlem almasını sağlayarak, hedefine ulaşmasında yaptığı denetleme ve önerilerle destek olur.
- ❖ İç denetleme yapılmadan yani hali hazırdaki iş ve iş süreçlerini ortaya koymadan iç kontrol mümkün değildir. Denetimlerle bir işin doğru yapılıp yapılmadığı ortaya çıkar ve kontrol altına alınmasında denetim şarttır.
- ❖ İç denetim iç kontrolü de kapsar, İç denetçiler, denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin işleyişini, en iyi şekilde çalışıyor olduğundan emin olmak için incelerler. İç denetim fonksiyonu, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini belli aralıklarda riskleri önceliklendirerek değerlendirir. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Üst yönetici iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.

Değerlendirme

Katılımcılar iç kontrol ve iç denetim ilişkilendirilmesi bağlamında şu görüşlere sahip olduklarını anlatmışlardır;

- Etkin bir iç kontrol sistemi olması, iç denetimle mümkündür.
- İç denetim, iç kontrol sistemi çalışırken denetleyerek oluşan veya oluşabilecek riskleri tespit ederek yönetime raporlar.
- Risklerin oluşmasını önleyecek kontrollerin oluşturulması ve uygulanması iç kontrolün sorumluluğundayken, iç denetim bu süreçlerin şirket politika ve mevzuatlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin takibini yapar, raporlar ve önerilerde bulunarak şirketin hedeflerine ulaşmasını sağlar. Birbirinin içerisine geçmiş, birbirini tamamlayıcısı olan iki kavramdır denmektedir.
- Kısacası Başarılı bir iç denetim, etkin bir kontrolle mümkündür. İki ayrı fonksiyon olarak işlev görmelidirler.

Soru 4- Her işletmede/kurumda iç kontrol ve iç denetim birimleri ayrı ayrı olmalı mıdır? Tartışınız

Cevaplar 4

- ❖ Evet, ayrı ayrı olmak zorundadır, iç denetimin bağımsızlığı olmazsa denetim faaliyetini sağlıklı yapamaz. İç kontrol karar alma mekanizmasıdır, bir süreçtir. Her türlü sorumluluk iç kontrole bağlı olarak üst yönetimindir, iç denetim bu sürece katılmaz, karar almaz sadece işletmenin bu amaçlarına doğru ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşımadığını denetler, gördüğü eksik veya yanlışlıklar varsa raporlayarak aynı zamanda onlara danışmanlık yapmış olur.
- ❖ İç kontrol ve iç denetim mensupları farklı alanlarda, deneyim ve yetkinlikler sahibi personel olacağından; iç kontrol mensubu, özele vakıf olduğundan, daha detaycı ve yetkinliği iç denetime göre daha fazla olacak nitelikler barındıracaktır. İç denetim mensubu ise daha genel bakış açısı ve misyon taşıyacak olup, mikro ölçüğe inebilmesi iç kontrol mensubu kadar mümkün olamayacak ve makro bakış açısı ile analizlerini gerçekleştirecektir. İç kontrol kapasiteden bağımsız her işletme ve kuruluşta olması gerekmektedir. İç kontrol, her küçük ve orta boyllu işletme ve kuruluşlarda yeterli olabilecek ve ayrıca bir iç denetim mekanizmasına ihtiyaç duymayabilecektir. Lakin iç kontrolün yanı sıra iç denetim işletme veya kuruluşun yapısı, hacmi, faaliyet alanı ve kapasitesinin büyüklüğü ölçüsünde zorunluluk arz edebilecektir.
- ❖ İç kontrol ayrı bir birim olarak denetime destek olmalıdır. İç kontrol rutin olarak yapılması sebebiyle ve işletme içerisindeki yapılan her türlü işlemin içerisinde ve çok yönlü olarak iç denetim birimine gerekli desteği daha rahat sağlayabilir.
- ❖ İç kontrol; süreç ve iş akışları içine yerleştirilen bir yönetim aracıdır. Çalışanlardan etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan vazgeçilmez bir araçtır. İç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletme faaliyetlerinin etkinliği açısından iç kontrole ihtiyaç vardır. Ancak, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi gerekir. Yönetim işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymakta ve iç kontrol yapısının bir parçası olarak iç denetim birimi kurmaktadır. Bu bağlamda iç denetim yönetime yönelik bir hizmet olup, iç kont-

rolün incelenip değerlendirilmesini ve üst düzeyde güvence sağlamayı amaçlamaktadır. Kurumsallaşmanın temellerinden birini iç kontrol yapısının varlığı oluşturmaktadır. İşletme içi kontrollerin yerindeliliğinin kalitesi ise, iç denetim faaliyeti ile ifade edilmektedir.

İşletmelerde etkin bir iç kontrolün kurulması, işletilmesi ve sürdürülmesi önemlidir. Bundan da üst yöneticiler sorumludur. İşletmeler yöneticilere danışmanlık yapma, işletme çalışanları tarafından yapılabilecek hilelerin belirlenmesi ve bunların ortaya çıkmasını önleyici önerilerin getirilmesi gibi nedenlerle iç denetime ihtiyaç duymaktadırlar. İç denetim olmaksızın etkin bir kontrol ortamının oluşturulması imkânsızdır. İç denetime tüm çıkar gruplarını ilgilendiren ve onların menfaatlerini koruyan en önemli araçlardan birisidir. İşletmelerin varlığını devam ettirebilmelelerinin temel unsurlarından biri de ihtiyaçlarını karşılayacak iş süreçlerine sahip olmaları, devamlı olarak bunları gözden geçirmeleridir. Bu bağlamda, işletmeler açısından iç kontrol gibi iç denetim birimine sahip olmak önem taşımaktadır. Verimliliğe ve yeniliğe ne kadar odaklanıldığı, süreçlerin doğru işleyip işlemediği, risklerin ne kadar etkin yönetildiği ve maddi kayıpların meydana gelip gelmediği iç denetim tarafından objektif bir bakış açısıyla tespit edilmekte ve gerekli iyileştirme önerileri sunulmaktadır.

- ❖ Ayrı ayrı olması tercih edilmelidir. Bunun sebebi ise bir işlemi yapan, ya da bir süreci yöneten bir kişi aynı zamanda kendi kendini de denetliyor ise bu durumda yaptığı bir hata ya da yanlış vermiş olduğu bir karar bu hatanın ortaya çıkmasını güçleştirir. Hatta hatayı yapan kişiyi kendi menfaatleri doğrultusunda kararlar almaya yöneltebilir. Bu da işletmenin çıkarları açısından istenmeyen sonuçlara sebep olacağından iç kontrol ve iç denetim ayrı ayrı çalışmalıdır.
- ❖ İç kontrol yapısı gereği her kurumda olması gereken bir süreçtir. Bununla beraber iç denetim genellikle firmaların sorun avlamak maksadıyla belirli aralıklarla başvurduğu bir süreç olsa da belli bir düzende işlemesi ve olası risk ve sorunları bağımsız bir göz olarak görebilmesi için ayrı olmaları özellikle geniş kurumlar için gerekli olacaktır. Ancak ölçeği bu genişliğe fırsat vermeyecek kurumların birbirine yakın işlemlere sahip bu süreçleri tek birimde toplaması makul görülebilir.

- ❖ İç denetim iç kontrolden bağımsız olmalıdır. Çünkü iç denetim objektif ve tarafsız olmalıdır. Meydana gelen veya gelebilecek hatalı, eksik ve usulsüz işlemlerin tespiti için denetim işleminin tarafsız bir gözle yapılarak analiz edilmesi ve sonucu hiçbir etki altında kalmadan yönetime raporlamasını gerekir. Ve bu olayların engellenmesi hususunda verilen tavsiyelerde yine bu şekilde tarafsız olmalıdır. Ve bu yüzdendir ki iç kontrolden bağımsız yapılmalıdır.
- ❖ Risklerin çok fazla ve çeşitli olduğu kurumlarda iç denetim ile iç kontrol birlikte yürütülmelidir. İç kontrol risklerin azaltılması ile ilgili çalışmalar yapan bir süreç iken iç denetim risklerin tespiti ve ne tür önlem alınabileceği ile ilgilenmektedir. Ayrıca varlıkların korunması ve işletme içi amaç ve hedeflere ulaşmada da iç kontrol ve iç denetimin tüm şirketlerde birlikte uygulanması çift kontrol açısından daha verimli olacaktır. Daha küçük risklerin az olduğu veya varlık yönetimi ve yönetsel süreçlerin daha az karmaşık olduğu yerlerde ayrı ayrıda yürütülebilir.
- ❖ Ayrı olmak zorundadır. Çünkü objektiflik esastır. İç denetim kesinlikle bağımsız olmalıdır. İç denetim iç kontrolü dışardan tarafsız olarak izleyen bir göz vazifesi görür. İşletmenin hedeflerine ulaşmasında yönetime güvenilir ve tarafsız danışmanlık hizmeti verir. İç kontrol ise işletmenin tüm faaliyetlerini içeren devamlılık arz eden bir yapı taşıdır. Bu yapı içerisinde yapılan rutin faaliyetlerde gözden kaçan, fark edilmeyen iç kontrol işlemlerini, iç denetim daha farklı bir bakış açısıyla irdeleyerek bulunmasında ve çözümünde önemli bir rol oynar.
- ❖ Evet. Çünkü İç denetim hedefe ulaşmada bir araçtır. Ayrı bir birim ve görevdir. İç kontrol ise hedefe ulaşmada bir amaçtır. Yönetim sisteminin tamamıdır.
- ❖ İç kontrol yapısının verimli çalışması, ortakların (hissedarların) yatırımlarının ve şirketin varlıklarının korunmasına katkıda bulunur. İç kontrol, işletme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli olmasını sağlar, iç ve dış raporlamanın güvenilirliğini artırır, kanunlara ve belirlenmiş standartlara uyulmasına yardımcı olur. İç kontrol yapısının etkin çalışması, bu yapının sürekli olarak muhasebe ve yönetim tarafından kontrol edilmesi ve bununla birlikte dönemler itibariyle denetim tarafından sorgulanması ile

mümkündür. İşletmenin kurumsal altyapısını oluşturacak şekilde, iç kontrol, iç denetim, muhasebe ve risk yönetimi aynı amaca yani kurumsal yönetim oluşturma amacına yönelik olarak kesişmektedir. Eğer işletme, kurumsal yönetim hedefi ile yönetilmek amacını taşıyorsa iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi kavramları işletmelerde mutlaka olmalıdır.

- ❖ İç kontrol ayrı bir birim olarak denetime destek olmalıdır. İç denetim için, iç kontrolün olması gerekmektedir. İç kontrol sistemin kurulması yürütülmesinde aktif rol oynarken, denetimin alt yapısını oluşturmaktadır.
- ❖ Evet olmalıdır. Çünkü denetim olmadan kontrol olmaz. İç kontrolün sağlıklı yürütülmesi için iç denetim gerekli bir unsurdur. Direk yönetimsel bir işlemdir.
- ❖ İç denetim ve iç kontrol birimleri fayda maliyet analizi çerçevesinde ayrı veya birleşik olarak bulunabilir. Eğer iç denetim ve iç kontrol birimlerinin ayrı ayrı olmalarının getireceği maliyet sağlayacakları faydadan düşükse ayrı ayrı olmalı. Tam tersi durum söz konusu ise ayrı ayrı olmamalıdır.

Değerlendirme

İç denetim ve iç kontrol işletmelerde birbirinden bağımsız ve ayrı birimler olarak uygulamaya konmalıdır fikri çoğunluktadır. Bunun sebebi olarak da meydana gelebilecek hata, usulsüzlük, eksikliklerin ve alınmış olan yanlış kararların farklı bir bakış açısıyla bağımsız olarak denetlenerek tespit edilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılmasına olanak sağlaması gösterilmektedir. Bu bağlamda iç denetim faaliyetlerini iç kontrolden ayrı olarak yapmalıdır. Aynı zamanda iç kontrol ve iç denetimin birlikte sürdürülebilir olması şirketlerde çift kontrol açısından daha verimli olacaktır. İç denetimin objektiflik ve tarafsızlık esası gereği iç kontrolün denetlenmesi ve sonucunun analiz edilirken tarafsız bir gözle gerçekleştirilmesi, raporlanması ve yönetimin karar aşamasında doğru yönlendirilmesi önemlilik arz etmektedir.

Soru 5- İç denetim ve iç kontrolün "risk tabanlı yönetilmesini" değerlendiriniz ve tartışınız.

Cevaplar 5

- ❖ Risk odaklı denetim süreci; risklerin tanımlanması, risklerin ölçülmesi, risk ağırlıklarının belirlenmesi, risklerin sınıflandırılması, risklerin minimize edilmesi veya transfer edilmesi aşamalarından oluşur. İşletmenin içinde bulunduğu olası tüm riskler tanımlanır. Bu riskler ağırlık derecesine göre sıraya konur ve risk seviyesi belirlenir. Risklerin azaltılması için gereken önlemler alınır ve uygulanır. Risk denetimine ilişkin raporlama yapılır. Son olarak risk yönetimi etkinleştirilir ve denetlenir.
- ❖ Risk tabanlı iç denetim; yönetsel faaliyetlerin ve iç kontrole ilişkin süreçlerin denetlenmesi ve barındırdığı risklerin yönetime sunulması içeriklidir. Kurum planlamalarının etkin, verimli ve risk yönetim haritalarının dikkate alınmasını sağlayan bir faaliyet sürecidir. Risk tabanlı iç kontrol; gerçekleşen faaliyet süreçlerin iş akışlarına, proselere, kurum misyonuna uygunluğunun sağlanmasına yöneliktir. İç kontrolde hata ve hilelerden arınmış, sağlıklı bilgi ve güvenilir raporlama sağlayan bir faaliyet sürecidir.
- ❖ Risk tabanlı yönetimi, işletmelerin işlevleri sırasında ortaya çıkabilecek risklerin önceden dikkatli bir biçimde ve ayrıntıları ile tanımlanıp değerlendirilmesi ve bu riskleri minimize edecek veya tam olarak ortadan kaldıracak önlemlerin alınması olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple İç denetim ve iç kontrolün oluşabilecek riskleri göz önüne alarak yapılmalıdır.
- ❖ İşletmeler kendilerine tahsis edilen kaynakları amaç ve hedeflerine ulaşmak için kullanırlar. Bu süreçte alınan kararlar, gerçekleştirilen faaliyetler ve uygulamalar çeşitli riskleri ortaya çıkarır. İşletmelerde iç kontrolün uygulanması sırasında riskin dikkate alınması gerekir. İşletme yöneticileri hangi risklerin ne ölçüde kabul edilmesi ve hangi seviyenin üzerindeki risklerin kabul edilmemesi gerektiğini belirlemelidir. İç kontrolün risk odaklı yapılmasında, risk tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir. Risk tabanlı iç denetim ise, denetime ayrılan kaynakların, riskin etki ve ortaya çıkma olasılığının en yüksek olduğu alanlara yönlendirilerek, bu alanlarda yoğunlaştırılmasıdır. Önemli

olan nokta, işletme risklerinin belirlenmiş olmasıdır. Eğer riskler tespit edilip değerlendirilemiyorsa o zaman iç denetçinin gerekli bilgileri sağlamak için işletme yönetimi ile iş birliği içine girmesi gerekmektedir. Risk tabanlı iç denetimde öncelikle risk durumu ortaya çıkarılmakta, iç denetim faaliyetinin kapsamı, içeriği, zamanlaması, kaynakların tahsisi gibi hususlar riske göre şekillendirilmektedir. İşletmelerin maruz kalacağı risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile risk tabanlı iç denetim planı hazırlanmaktadır. Yapılan risk değerlendirilmesi sonucunda işletme için yüksek risk alanları belirlenerek denetim bu alanlara uygun olarak yapılmaktadır. Söz konusu yaklaşım, yüksek risk alanlarına odaklanmayı sağladığı için denetimde etkinliği artırarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlamaktadır.

- ❖ Risk tabanlı denetim yaklaşımı işletme içerisindeki riskli alanların tespit edilerek bu alanlara ağırlık verilmesi ile hem zamandan hem de maliyetten tasarruf sağlanabilir. Riskler iç denetim tarafından değerlendirilir, İç kontrol sistemleri aracılığı ile bu risklere karşılık önlem alınır ve risklere karşılık verilir, Tüm bu süreç iç denetim tarafından raporlanarak üst yönetime sunulur. Risk odaklı denetim yaklaşımı iç denetim ve iç kontrol açısından sıklıkla kullanılır.
- ❖ Risk tabanlı değerlendirme için, kurumun olası risklerinin ortaya konması, önemlerine göre sıralanması gereklidir. Bu noktada riskin gerçekleşme olasılığı değil büyüklüğü öncelikli olacaktır. Bu işleyle, süreçler incelendiğinde ortaya çıkan riskler sıralanıp çözümler geliştirilmeli ardından ise kontrol edilerek çözümün denenmesi ve çözümün buna göre belirlenip duyurulması, risk tabanlı işleyişi oluşturacaktır.
- ❖ Risk tabanlı yönetilmesi iç kontrolün ve iç denetimin işletilirken daha tedbirli ve önlem alarak yürütülmesine olanak sağlamaktadır. İşletmelerde kurumsal risk yönetim sistemi ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun karar verme sürecinde alınan risk değerlendirme ve tutumlarına ilişkin insan doğasından kaynaklanabilecek bazı hatalar söz konusu olabileceği ya da kontrollerin engellenebileceğidir. Yine de İşletmelerde, daha bilinçli kararlar alınması, daha fazla fikir birliği sağlanması ve yönetimle daha sağlıklı iletişim kurulması gibi konular da dahil olmak üzere işletme yönetiminin risk tabanlı iç kontrol ve iç denetime dahil olması gerekmektedir.

- ❖ Risklerin çok fazla ve çeşitli olduğu büyük işletmelerde iç denetim riskleri belirlerken iç kontrol süreç içerisinde risklerin nasıl ve ne derece azaltıldığına yönelik çalışmalar yapar. Ve bu çalışmalar iç denetimin yönetime riskleri önleme konusundan bilgi aktarımı ve danışmanlık vermesini sağlar. Risk tabanlı yönetilen işletmelerde iç denetim ve iç kontrol karşılıklı etkileşim şeklinde yürütülür ise daha faydalı olacaktır.
- ❖ İç denetim, önce süreçleri anlayıp tanımlama yapacak, buna uygun bir risk modeli oluşturacak, risklerin önceliklerini belirleyecek, bu kapsamda bir planlama yapacak, kontrol hedeflerini belirleyecek ve testler yapacak bir sonuca varacak ve bu sonucu raporlayacak. İç kontrol ise bu raporlamalar sonucunda bu risklere karşı yönetim tarafından alınmış olan tedbirler varsa bunların uygulanması ile mükelleftir.
- ❖ En yüksek etkiye ve en düşük riske açıklığa sahip kontrolleri denetlemek. Olasılıklara göre değil, riske açıklığa göre önceliklendirme yapmak ve işin doğasında olan risk ve kalıntı riski belirlemektir.
- ❖ Özellikle 1990'lı yıllardan itibaren risk temelli denetim yaklaşımının benimsenmesi ile birlikte işletmelerde iç kontrol ve denetim faaliyetleri artmıştır. Risk tabanlı yönetim aslında iç kontrol ve iç denetim ile birlikte kurumsal risk yönetimini hedefleyen bir kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletme içerisinde kurumsal risk yönetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi aslında 1985 yılında oluşturulan COSO unsurlarının uygulanması ile mümkündür. Eğer işletmede hâlihazırda uygulanan kurumsal risk yönetim anlayışı mevcut ise, riskleri azaltmaya yönelik olarak işletme için en uygun varsayımlar, belirli modeller kullanılarak ortaya konulabilir. Zira kurumsal risk yönetimi, işletmenin bütününe çevreleyen (işletmenin risk seviyesine yönelik olarak her seviyede oluşabilecek risklerin yönetimi için geliştirilmiş) ve işletmenin hedeflerine yönelik olarak işleyen bir süreç olduğu için faaliyetlerin etkin yönetimine katkı sağlar. Özetle kurumsal yönetimi uluslararası standartlarda hedefleyen bir işletmenin risk tabanlı yaklaşımı benimseyen bir yönetim modeli oluşturması, iç kontrol unsurlarının bu model içerisinde tanımlanması ve nihayetinde de sürekli olarak bu süreçleri iç denetim ile denetleyen bir sistem kurması gerekir.

- ❖ Risk gelecekte maruz kalınabilen ve amaçlara ulaşılmasında engel teşkil eden tehditler veya hedeflere ulaşılmasını kolaylaştırabilen fırsatlar olarak tanımlanır. Risklerin belirlenmesi işletmenin risk profilini oluşturması için atması gereken en önemli adımdır. Risklerin ölçülmesi ve analizi, olası sonuçların aralığını tespit etmek amacıyla risklerin ve risk etkileşimlerinin değerlendirilmesi aşamasıdır. Denetimin amacı riskleri azaltmak içindir. İç kontrol sistemi ile denetim sağlanmakta ve riskler sıfırlanamamakla birlikte aza indirilmelidir.
- ❖ Risk tabanlı yönetim; yönetim şeklinde risk barındırıp barındırmamasıyla alakalıdır. Yapılan iç denetim ve iç kontrollerde düzenlenen raporlarla yönetsel anlamda risk barındırıp barındırmadığını ortaya koyar. Ayrıca firmanın iş ve iş süreçlerinin firmanın kendi iç mevzuatını uygunluğu da yine bu raporlardan elde edilir.
- ❖ İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlemesini yapmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler tanımlanmalıdır. Etkin bir risk değerlemesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkân vermelidir.

Değerlendirme

Genel olarak katılımcıların büyük bir çoğunluğu iç denetim ve iç kontrolün risk tabanlı yönetilmesinin gerekli olduğunu söylemektedir. Risklerin maruz kalınabilen gelecekte belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmada bir engel olarak görülmektedir ve işletmelerin devamlılığı açısından risk çalışması yapılarak büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun tedbirlerin alınması gereklidir sonucu çıkmaktadır. Bu sonuçtan da yapılan çıkarımla, yönetime destek olunması ve iç denetim sisteminin günümüz şartlarına uyumlu hale getirilmesi, değişimlere açık ve güncellenebilir olması gerekliliğidir. İyi ve güçlü bir kontrol sistemi kurulan işletmelerde bu sürece destek olarak sağlıklı bir iç denetim varlığından söz edilebilir. Sağlıklı bir iç denetimden söz edilebilmesi için ise yönetime verilecek tavsiyelerle risklerin ortadan kalmasına veya aza indirilmesi yönünde danışmanlık hizmetini sağlaması hususu öne çıkmaktadır. Bu kıstaslardan yola çıkılacak denilebilir ki küresel ekonomilerin hakim olduğu günümüzde, risk yönetimi işletme

ve kurumlarda yönetime destek veren, geleceğe yönelik alınacak kararlarda yn gs-
teren bir önemlilik arz etmektedir. İ kontrol ve iç denetim düzgün kurulmuş işletme-
lerde hedeften sapma mümkün değildir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde yaşanan ve birçok uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketlerin içinde bulunduğu finansal tablo ve muhasebe kayıtlarındaki yapmış oldukları hile ve usulsüzlükler birçok skandallara sebep olmuştur. Bunun neticesinde bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar almasına yol açmış ve piyasalarda güven sarsıcı olaylara sahne olmuştur. Bu güven sarsıcı olayların yarattığı güvensizliği ortadan kaldırmak amacı ile birçok kuruluşun bir araya gelmesi ile yeni kararlar ve önlemler almalarına ön ayak olmuştur. Birçok uluslararası kabul gören iç kontrol modelleri ve standartlar uygulamaya alınmıştır. Denetim kavramı daha kapsamlı, yenilenen yüzü ile geleceğe yönelik atılan adımlarda yol gösterici olarak rol oynamaktadır.

Bu olayların bir sonucu olarak iç kontrol ve iç denetim konuları öne çıkarak daha bir önem kazanmıştır. Hızla gelişen teknoloji ve yapılan işlemlerin daha karmaşık bir hal alması sebebiyle iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin işletmeler için vazgeçilmez iki unsur olmuştur. Günlük kullanımda kontrol ve denetim kavramları benzer anlamda kullanılıp anlam karmaşası yaratsa da birbirinin içine geçmiş ve birbirini tamamlayan iki unsurdur. Biri olmadan diğ erinden söz edilemez.

İyi kurulmuş ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı demek şirket veya kurumunda iyi ve başarılı olduğu anlamını taşımaktadır. İç kontrol bir konu üzerinde değil, işletmenin iç işleyişini ilgilendiren her türlü konuyu kapsamaktadır. Bu işletmenin beşeri kaynaklarından, personel eğitiminden, muhasebe işlemlerine kadar birçok konuyu içermektedir. Etkileşimi insandır. Yönetim tarafından uygulanabilirliği sağlanır ve işletme içerisinde herkesin sorumluluğundadır.

İç denetim bu noktada iç kontrolün bir parçası olarak devamı niteliğindedir. İç denetim yönetime hizmet eden bağımsız bir yapıdır. Geriye dönük olarak tüm iş ve işlemleri inceleyerek olası riskleri belirler ve gerekli önerilerde bulunarak yönetime destek olur. Vermiş olduğu tarafsız danışmanlık hizmeti ile kuruma değer katar ve işletmenin hedeflerine ulaşmasında yarar sağlar. Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin olması iç denetimin işini kolaylaştırır.

Küresel bir dünya ekonomisinde şirketlerin başarılı olabilmeleri ve büyüye bilmeleri için, ancak gelişime açık olmaları, sürekli güncel kalabilmeleri ile mümkündür. Bu-

nunda yolu teknoloji ve ekonomik çeşitliliği takip etmek ve işletme içerisinde uygulanabilecek veya uygulanan sistemleri daha da geliştirerek destekleyici, çözüm odaklı ve yön gösterici olarak kullanarak oluşabilecek riskleri bertaraf etmekten geçmektedir.

Aynı zamanda günümüz ekonomik şartlarında şirketleri tehdit eden, rakiplerine karşı zorlayan riskler ve rekabet koşulları için kurumsal yönetim anlayışı, klasik yönetim anlayışının önüne geçmiştir. Kurumsal yönetim anlayışı riskleri ve ana kütlelerini belirlemek, risklere karşı tedbir almak ve riskleri önlemek için önlem almaktır.

İşletme ve kurumlarda ölçeğine göre iç kontrol ve iç denetim sistemleri iyi tasarlanmalı ve kurulum aşamasında işlem ve süreçlere yedirilerek sistematik bir hale getirilmelidir. Yönetim ve tüm personel gerekli bilgi ve eğitimleri almaya teşvik edilerek, daha bilinçli, sonuç odaklı, geleceği öngörür bir anlayışa sahip olunmalıdır. Bağımsız ve belli bilgi birikimine sahip bir iç denetim elamanı veya biriminin rehberliğinde ileriye yönelik hedeflerin gerçekleşmesi yönünde ilerlemek işletmeye ayrıca değer katacaktır.

İşletme yönetimine kurumsal risk yönetim (KRY) anlayışı benimsenmelidir. Küçük ölçekli işletmelerde işler iç kontrol sistemi ile sürdürülebilse de büyük ölçekli kurumsal işletme ve kurumlarda muhakkak surette iç denetim ve iç kontrol ayrı ayrı uygulanmalı ve iç kontrol ve iç denetim birimi olarak koordineli çalışılmaya ortam hazırlayacak şekilde uygulanmalıdır.

EKLER

EK 1: İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

“ÇEŞİTLİ MESLEK GRUPLARINDA BİR UYGULAMA”

Mülakat formu İstanbul Ticaret Üniversitesi Muhasebe ve Denetim Programı Öğrencisi Ebru Meriç Narçın ve Tez Danışmanı Doç. Dr. Gencay Karakaya tarafından Yüksek Lisans Tezi araştırma konusu için hazırlanmıştır. Form beş sorudan oluşmaktadır. Araştırma bilimsel çalışmalara kaynak oluşturacağından soruları açık ve objektif olarak cevaplandırmanız önem arz etmektedir. Firma bilgileriniz ve kişisel bilgileriniz hiçbir kaynakta belirtilmeyecektir. Katkılarınız için teşekkürler.

Mülakat Soruları

- İç denetim ve İç kontrol kavramlarını "mesleki tecrübe ve bakış açınız" bakımından değerlendirerek kendi ifadelerinizle detaylı şekilde tanımlayınız.

- İç denetim ve İç kontrol kavramlarını "kapsam, yetki ve görev" bakımından değerlendiriniz.

- İç denetim ve iç kontrol kavramlarının birbirleri ile nasıl bir ilişkileri vardır, derinlemesine tartışınız.

- Her işletmede/kurumda iç kontrol ve iç denetim birimleri ayrı ayrı olmalı mıdır? Tartışınız

- İç denetim ve iç kontrolün "risk tabanlı yönetilmesini" değerlendiriniz ve tartışınız.

KAYNAKÇA

Kitap

ADİLOĞLU, Burcu Adiloğlu, İç denetim süreci ve Kontrol Prosedürleri, Türkmen Kitapevi: İstanbul 2011

ALAGÖZ, Ali. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, Güncel İşletmecilik Konuları, Editörler: Doğan Zeki, İnal Mehmet Emin, Konya: Tablet Yayınları:2018

AKSOY, Mehmet. Kamuda İç Kontrol & İç Denetim, Muhasebat kontrolörleri Derneği Yayınları: Ankara 2008

AKSOY, Tamer. Tüm Yönleri ile Denetim AB Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, Yetkin Basım: Ankara 2006

ALPTÜRK, Ercan. Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi”, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara 2008

ARSLAN, Mehmet Cemil. İç Denetim Büyük Şehir Belediyelerinin İç denetim uygulamaları, Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları: İstanbul 2014

BAKKAL, Hakan, TUNÇ, İlknur, KASIMOĞLU Alper Kasımoğlu. İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi, İdeal Kültür Yayıncılık: İstanbul 2016

BOZKURT, Nejat. Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları: İstanbul 1999

DERİCİ, Onur. İç Kontrol ve Risk Yönetimi, Bekad Yayınları: Antalya 2015

DOYRANGÖL CÖMERT, Nuran. Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın Matbaası: İstanbul,2001

ERDOĞAN, Melih, vd. Denetim, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012

ERDOĞAN, Melih. Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları: Ankara 2006

GÜCENME, Ümit. Muhasebe Denetimi, Aktüel Yayınları: İstanbul 2004

GÜÇLÜ, Faruk. Muhasebe Denetimi ilkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık: Ankara, 2005

GÜREDİN, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Arıkan Basın Yayım Dağıtım: İstanbul 2007

HAFTACI, Vasfi. Muhasebe Denetimi, Umuttepe yayınları: Kocaeli 2006

KAYA, Gamze Ayça, Ekonomi ve yönetim Bilimlerinde Güncel Akademik Araştırmalar, Akademisyen Kitapevi: Ankara 2020

KEPEKÇİ, Celal. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251/171. Eskişehir: 1982.

KURNAZ, Niyazi, ÇETİNOĞLU Tansel. İç Denetim Güncel Yaklaşımlar. Kocaeli: Umuttepe yayınları 2010

Muhasebe Denetim, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik SMMM Yeterlilik Serisi, Deha yayınları: İstanbul 2016

ÖZGÜL, Burcu, MENGİ TARHAN, Banu. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Güvencesi "İç Denetim", Bist Sürdürülebilirlik Endeksi'ne Tabi şirketlerde Anket Çalışması, İstanbul: Beta Basım Yayınları 2016

PEHLİVANLI, Davut. Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları, Beta Yayınları: İstanbul, 2014

SEVİNDİK ONUR, Ayşenur. Avrupa Birliği'nde Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Merkezi Uyumlaştırma Yapılanmasına Yönelik Avrupa Birliği Yaklaşımı, İç Denetim, Yönetime Değer Katma,(Der.) Halis Kıral, İç Denetim Koordinasyon Kurulu: Ankara 2014

TESMER, Denetim, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları: 85, Ankara 2009

TOROSLU, M.Vefa. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim, Vedat Yayınları: İstanbul 2014

USUL, Hayrettin. Türkiye Finansal raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık: Ankara 2013

UYAR, Süleyman Uyar, İç Kontrol 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme. Gazi Kitabevi: Ankara, 2009

UZAY, Şaban. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK yayınları: Ankara 1998

UZUN, Ali Kamil. İç Denetim (Ne) Değildir, (Der.) Halis Kıral, İç Denetim Yönetime Değer Katmak, İç Denetim koordinasyon Kurulu Yayınları: İstanbul 2014

ÜLGEN, Hayri. İşletmelerde organizasyon ilkeleri ve uygulaması, İşletme Fakültesi Yayınları: İstanbul 1989

YILANCI, F. Münevver. İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım 2006

Sürelî Yayın

ABDİOĞLU Hasan. İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Araştırmaları Ve İngiltere Ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları, Sayıştay Dergisi 2008

AKSOY, Tamer. Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç kontrol İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme, Mali Çözüm Dergisi, SMMMO Yayın Organı

AKYEL, Recai Akyel, Türkiye’de iç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi: Manisa,2010

ASLAN, Bayram. Aslan. Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi: 2020

BAKKAL, Hakan, KASIMOĞLU, Alper. İç Kontrol Sistemine Karşılaştırılmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli, Mevzuat Dergisi: 2012

BOZKURT, Cevdet. Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim, Denetim Dergisi, Kamu İç Denetçiler Dergisi KİDDER Yayınları

ÇANKAYA, Fikret, DİNÇ Engin, KARA Mümine. Etik İlkeler Raporlama Zamanlılığının Risk Odaklı İç Denetimin Başarısına Etkisi, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2012

DABBAGOĞLU, Kadir Dabbagoğlu, İç Kontrol Sistemi, Journal of Qafqaz University, Azerbaycan, 2009

DEMİR, Mehmet, ÜLKER, Yakup, ARSLAN, Öznur. İç Kontrol, İç Denetim, Bağımsız Denetim İlişkisi. Van Yüzyıl Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2018

DOĞAN, Saim. KAYAKIRAN Dilek. İşletmelerde Hile Denetiminin önemi, Maliye Finans Yazıları Dergisi, 2017

DOYRANGÖL Nuran Cömert. İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, İSMMM, Temmuz, Ağustos, Eylül,2002

ERGÜDER, A. Engin. Kontrol Öz Değerlemesi, Mali Çözüm Dergisi, 2009

GÖNÜLAÇAR, Şener Gönülaçar, İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler, Mali Hukuk Dergisi, 2007

İBİŞ, Cemal, ÇATIKKAŞ Özgür. İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, Sayıştay Dergisi, Mayıs-Haziran 2021

KARAKAYA, Gencay. Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi, Vergi Sorunları Dergisi, Mart 2016

KARAKAYA, Gencay. BDS 265 Kapsamında Bağımsız Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi, İşletme Dergisi, 2020

KESKİN ANIL, Duygu. Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi, Denetim Dergisi, 2009

KESKİN ANIL, Duygu. İşletmenin Sürekliliğini Sağlamada Kritik Öneme Sahip Risk Yönetimi ve Risk Odaklı Yaklaşım, Denetim Dergisi (KİDDER) yayını: Ankara 2010

KIZILBOĞA, Rüveyda, ÖZŞAHİN Filiz. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi 2013

KİRACI, Murat. Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi: Eskişehir 2003

SABUNCU, Birsal. İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler Ve Gelişmeler, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2018

SABUNCU, Birsal. İşletmelerde İç Denetim Ve İç Kontrol İlişkisi, Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2017

TUTAR, Hasan, ALTINÖZ, Mehmet. Hesap Verilebilirlik Bağlamında İç Denetim ve Sorun Alanları: Eleştirel Bir Analiz, Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi: 2007

TÜREDİ, Hasan, GÜRBÜZ Filiz, ALICI Ümmüğülsüm. Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. C. 11, S. 42, (Temmuz 2014),

TÜREDİ, Hasan, KARAKAYA, Gencay. COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, 2015

UZUN, Ali Kamil. Kamu Yönetiminde İç Kontrol Ve İç Denetim Yaklaşımı, Denetim Dergisi (KİDDER), 2009

YURTSEVER, Gürdoğan Yurtsever, İç Denetimin Fonksiyonları ve Katma Değeri, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, 2015

İnternet

COSO, <http://www.coso.org> (Erişim Tarihi 15.03.2021)

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü,” İç Denetim”, İç Denetim Birimi, Kocaeli 2008
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj2c_MopvyAhXHi6QKHafJBeEQF-noECAkQAw&url=https%3A%2F%2Fms.hmb.gov.tr%2Fuploads%2F2019%2F09%2F2008_yili_kamu_icdenetim_genel_raporu.pdf&usg=AOv-Vaw1WWWKm6WyTCXE3ByhUdZfv

İSMMMO, İç Denetime Genel Bir Bakış 2015
<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiQ0uXupJvyAhV3gf0HHU7NAdYQFnoECAMQAw&url=https>

İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası), KOBİ’lerde İç Denetim için Pratik Bilgiler”, Nisan 2013
<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap-3>

Resmi Gazete, Sayı:22570 Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr
(Erişim Tarihi 18.03.2021)

Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi 15.03.2021)

SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No:16,
www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi 19.03.2021)

SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No:19, Resmi Gazete, Sayı: 24924 Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi 19.03.2021)

SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”, Seri: X, No:22, Resmi Gazete, Sayı: 26196 Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi 19.03.2021)

Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr (Erişim Tarihi 20.03.2021)

T.C Sosyal Güvenlik Bakanlığı, iç Denetim Birimi, <https://www.csgeb.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri> (Erişim Tarihi 19.03.2021)

T.C Sosyal Güvenlik Bakanlığı, iç Denetim Birimi, <https://www.csqb.gov.tr/idb/ic-denetim/tanimi-ozellikleri-ve-turleri/> (Erişim tarihi 14.04.2021)

Tez

ALKAYA, Yasin. İç Kontrol Sistemi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha İyi Bir Bağımsız Denetim Uygulanması için İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009

BİÇER, Ali Altuğ. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,

ÖZEN, Gamze. İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: 2010

SEZAL, Levent. Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim Ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

TUNAHAN, Hakan. Türkiye’de ve Gelişmiş Ülkelerde Sermaye Piyasalarını Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluşlar, Y. Lisans Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1995

YALMAN, Harun. İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve iç Denetim Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2015

YILMAZ, Ahmet Emin. Basın İşletmelerinde İç Denetim, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2012, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

Toplantı Notları

YAKUP, Selvi. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar, IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, Kasım 2001, <http://archive.ismmmo.org.tr>