

**T.C.**  
**NEVŞEHİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN**  
**OLUŞTURULMASI VE MUHASEBE MESLEK**  
**MENSUPLARININ ROLÜ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**  
**(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan**  
**Murat KARA**

**Danışman**  
**Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

**Ağustos 2012**  
**NEVŞEHİR**

**KABUL VE ONAY**

Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ danışmanlığında Murat KARA tarafından hazırlanan “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Araştırma” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

15.....108./2012

**JÜRİ:**

Danışman :Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ

Üye :Doç. Dr. Alper ASLAN

Üye : Yrd. Doç. Dr. Ersan ERSOY

**ONAY:**

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 17.08.2012 Tarih ve 2012./181... Sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Alper ASLAN  
Enstitü Müdürü

**ÖNSÖZ**

Bu çalışmanın yürütülmesinde ve tamamlanmasında bilgi ve deneyimini esirgemeyen, bilimsel araştırma konusunda tecrübelerini benimle paylaşan, tez hazırlama aşamasındaki yönlendirmeleri ile çalışmanın sonuçlanmasına katkısı olan tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Ahmet Tanç'a, anket çalışmalarında yardımcı olan Malatya ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarına ve tez çalışmam boyunca büyük fedakârlıklar ve sabır gösteren, her zaman yardım, ilgi ve desteklerini bulduğum aileme, özellikle de kardeşim Mehmet Kara'ya, teyzem Hatice Sevim'e teşekkürlerimi sunarım.

**Nevşehir, Ağustos 2012**

**Murat KARA**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE  
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA**

**MURAT KARA**

**Nevşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2012**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

**ÖZET**

Son yıllarda dünyada meydana gelen muhasebe skandalları sonucunda işletmelerde iç kontrol sistemlerinin ve iç denetimin yetersiz olduğu gerçeği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda devletler ve uluslararası mesleki kuruluşlar iç kontrol, iç denetim kavramlarını daha detaylı ele alarak çeşitli iç kontrol sistemleri ve değerlendirme modelleri geliştirmeye başlamışlardır.

Bu noktada COSO gibi iç kontrol değerlendirme modelleri tarafların iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik değerlendirmelerinde, görüş bildirmelerinde önemli enstrüman olacaktır. COSO modeline göre, yönetimin iç kontrol amaçlarına ulaşabilmesi ve kabul edilebilir bir güven düzeyi sağlaması için aşağıdaki beş bileşeni tasarlaması ve uygulaması gerekir;

- Kontrol Ortamı
- Risk Yönetimi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi Sistemleri ve İletişim

İzlemedir. Bu çalışmada işletmelerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasına yönelik bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm işletme fonksiyonlarını kapsayan COSO değerlendirme modeli kullanılmıştır. Bu doğrultuda tezin amacı; işletmelerde iç kontrol sisteminin nasıl kurulduğunu, prosedürlerin nasıl geliştirildiğini ve denetimlerin nasıl yapıldığını ortaya koymak ve söz konusu işlemlerde görev alacak personel ve özellikle muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili rol ve sorumluluklarını incelemektir.

**Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi, Muhasebe Meslek Mensubu**

**TO FORM IN THE BUSINESS INTERNAL CONTROL OF SYSTEM AND A  
RESEARCH CONNECTED WITH OVER PART ACCOUNT PROFESSIONAL**

**MURAT KARA**

**Nevşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2012**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ahmet TANÇ**

**ABSTRACT**

A number of accounting scandals taking place all around the world in recent years has revealed the fact that internal control systems and internal audit functions of enterprises are quite insufficient. Therefore, states and international professional organizations have started to deal with the internal control and internal audit concepts in a more detailed way and to develop internal control systems and evaluation models.

At this point internal control evaluation models like COSO will be important instruments to evaluate the effectiveness of internal control system. According to COSO model, management must establish and perform five components below to achieve internal control goals and to provide an acceptable assurance level.

- Control environment
- Risk assessment
- Control activities
- Information systems and communication
- Monitoring. In this study COSO evaluation model which contains entities whole functions, had been used to evaluate efficiency of internal control systems. At this proper thesis objective is at the business internal control which established how developed methods and in question and personnel which to commission in operation specially connected account professional interested with subject part and to their commitment.

**Key Words: Internal Control, Internal Control System, Accountants**

## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY .....	<b>Hata! Yer işareti tanımlanmamış.</b>
ÖNSÖZ .....	i
ÖZET .....	iii
ABSTRACT .....	iv
KISALTMALAR .....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	ix
GİRİŞ .....	1
<b>BİRİNCİ BÖLÜM: İÇ KONTROL KAVRAMI VE MUHASEBE İLE İLİŞKİSİ .</b>	<b>3</b>
1.1. İç Kontrolün Tanımı.....	3
1.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi .....	7
1.3. İç Kontrol Sistemini Önemi.....	8
1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	11
1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları.....	11
1.4.1.1. İşletmenin Varlıklarını Korumak .....	13
1.4.1.2. Bilgilerin Doğruluk ve Güvenirliğini Sağlamak .....	15
1.4.1.3. Faaliyetlerin Politikalara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak.....	15
1.4.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak .....	16
1.4.1.5. Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak .....	17
1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları.....	17
1.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları.....	20
1.5.1. Kontrol Ortamı .....	20
1.5.2. Risk Değerlemesi .....	21
1.5.3. Kontrol Faaliyetleri .....	23
1.5.4. Bilgi ve İletişim.....	26
1.5.5. İzleme .....	26
1.6. İç Kontrol Standartları.....	28
1.6.1. COSO İç Kontrol Modelleri .....	29
1.6.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) İç Kontrol Standartları .....	30
1.6.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları .....	31
1.7. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	33
1.7.1. Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol.....	34
1.7.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü.....	36
1.7.3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü .....	37
1.7.4. Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler .....	38
1.8. İç Kontrol Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi.....	39
1.8.1. Not Alma Yöntemi .....	40
1.8.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi.....	41
1.8.3. Akış Şemaları Yöntemi .....	44
1.9. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler .....	47
1.9.1. Risk.....	48
1.9.2. Maliyet.....	50
1.9.3. Yönetimin Sorumluluğu .....	52
1.9.4. Önleyici Özellik Taşımak.....	52

1.9.5. Sistemde Mevcut Sınırlamalar .....	53
1.10. İç Kontrollerin Sınıflandırılması.....	53
1.10.1. Yönetimsel Kontrol .....	55
1.10.2. Muhasebe Kontrolü .....	58
1.10.2.1. Varlıkların Korunması .....	58
1.10.2.2. Finansal Kayıtların Güvenirliği.....	59
1.10.2.3. Kıymet Hareketleri .....	59
1.11. İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe İle İlişkisi .....	61
<b>İKİNCİ BÖLÜM: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ İÇ KONTROL</b>	
<b>BİLEŞENLERİ İLE İLGİLİ TUTUMLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA</b>	
.....	64
2.2. Araştırma Kapsamı .....	64
2.3. Araştırma Yöntemi ve Güvenirlilik Analizi .....	65
2.4. Anket Çalışması ile İlgili Sonuçlar .....	66
2.5. Bulgular .....	66
2.5.1. Demografik Bulgular .....	66
2.6. Karşılaştırmalı Tablolar.....	70
2.7. Kontrol Ortamıyla İlgili Sonuçlar .....	73
2.8. Risk Yönetimi ile İlgili Sonuçlar .....	77
2.9. Kontrol Faaliyetleri ile İlgili Sonuçlar .....	80
2.10. Bilgi ve İletişim Sistemi ile İlgili Sonuçlar .....	83
2.11. İzleme ile İlgili Sonuçlar .....	87
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:SONUÇ</b> .....	91
<b>KAYNAKÇA</b> .....	94
<b>EKLER</b> .....	98
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	103

## KISALTMALAR

<b>A.g.e.</b>	: Adı geçen eser
<b>A.g.m.</b>	: Adı geçen makale
<b>AICPA</b>	:The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>COSO</b>	: Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants(Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
<b>INTOSAI</b>	: International Organisation of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği)
<b>S.</b>	: Sayfa numarası
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SOX</b>	: Sarbanes Oxley Act( Sarbanes Oxley Antlaşması)
<b>IIA</b>	: Institute of Internal Auditors(İç Denetçiler Enstitüsü)
<b>PIFC</b>	: Public Internal Financial Control(Kamu İç Mali Kontrolü)



## TABLOLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> İç Kontrolün Bileşenleri .....	28
<b>Tablo 2:</b> Anket Soru Formu Örneği .....	43
<b>Tablo 3:</b> Araştırmaya Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı .....	67
<b>Tablo 4:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterme Durumlarına Göre Dağılımı .....	67
<b>Tablo 5:</b> Araştırmaya Katılanların Yaşa Göre Dağılımı .....	67
<b>Tablo 6:</b> Araştırmaya Katılanların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı.....	68
<b>Tablo 7:</b> Araştırmaya Katılanların Medeni Duruma Göre Dağılımı.....	68
<b>Tablo 8:</b> Araştırmaya Katılanların Kaç Yıldır Mesleki Faaliyette Bulunduğunun Dağılımı .....	69
<b>Tablo 9:</b> Araştırmaya Katılanların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı .....	69
<b>Tablo 10:</b> Araştırmaya Katılanların Kaç Eleman Çalıştırdığına Göre Dağılımı .....	70
<b>Tablo 11:</b> Araştırmaya Katılanların Cinsiyetlerinin Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterme Durumlarına Göre Dağılımı .....	70
<b>Tablo 12:</b> Araştırmaya Katılanların Cinsiyetlerinin Yaşa Göre Dağılımı .....	71
<b>Tablo 13:</b> Araştırmaya Katılanların Cinsiyetin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı .....	71
<b>Tablo 14:</b> Araştırmaya Katılanların Cinsiyetin Medeni Duruma Göre Dağılımı.....	72
<b>Tablo 15:</b> Araştırmaya Katılanların Yaşının Mükellef Sayısına Göre Dağılımı.....	72
<b>Tablo 16:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	73
<b>Tablo 17:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Kontrol Ortamı İle İlgili Önem Dereceleri .....	74
<b>Tablo 18:</b> Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Kontrol Ortamıyla İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	75
<b>Tablo 19:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Risk Yönetimi İle İlgili Önem Dereceleri.....	78
<b>Tablo 20:</b> Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Risk Yönetimi İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	79
<b>Tablo 21:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Önem Dereceleri.....	81
<b>Tablo 22:</b> Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları .....	82
<b>Tablo 23:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Bilgi Ve İletişim İle İlgili Önem Dereceleri .....	84
<b>Tablo 24:</b> Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Bilgi Ve İletişim İle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	85
<b>Tablo 25:</b> Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin İzleme İle İlgili Önem Dereceleri.....	87
<b>Tablo 26:</b> Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının İzleme İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları.....	88

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Akış Şeması Sembolleri.....	46
<b>Şekil 2.</b> Alacaklar Muhasebesi Akış Şeması.....	47
<b>Şekil 3.</b> İç Kontrolle Katılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler.....	51

## **GİRİŞ**

Son yıllarda küreselleşme ile birlikte artan rekabet ortamı, işletmelerin; kendilerini yeniden yapılandırmak, örgütsel anlamda yenilenmek, sermaye yapılarını güçlendirmek, varlıklarını ve yatırımlarını korumak ve olası hataları ortadan kaldırmak için doğru ve güvenilir finansal bilgilere olan gereksinimini arttırmıştır.

İç kontrol sistemi; işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmasını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uyum içinde yürütülmesini, faaliyetler arasında koordinasyon ve geri besleme sağlanmasını, bu konularda standartlar ve kontrollerin yapılmasını ve ayrıca işletmede yapılan kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan önemli bir yönetim kontrol aracıdır.

Küreselleşme sürecinde, tam rekabet ve hızlı piyasa koşullarında işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için etkin bir iç kontrol yapısını işletme bünyesine yerleştirmiş olmaları gerekmektedir. Bu şekilde işletmeler muhtemel risk ve tehditlere karşı, pazarın güçlü ve zayıf yanlarını keşfederek gerekli müdahalelerde bulunabilirler. İşletmelerin, varlıklarını ve kaynaklarını etkin kullanarak, oluşturduğu güven ve saygınlık mali tabloların şeffaf olmasıyla açıklanır. Bu şeffaflığı da hiç kuşkusuz iç kontrol yapısı sağlamaktadır.

Küreselleşen dünyamızda, dünya ekonomisinin akış seyri tamamen değişmiştir Çok hareketlilik gösteren ekonomilerde iç kontrolün yeri ve önemi çok büyüktür. İç kontrol sistemi işletmeler açısından hata ve hile riskini minimuma indirger.

Etkili bir iç kontrol sistemi, işletmelere, finansal hedeflerini belirlemede, kaynak kayıplarını önlemede, işlemlerin kayıtlarının doğru tutulmasında ve güvenilir finansal tablolar hazırlamalarında yardımcı olabilir.

Bu çalışmanın amacı işletmelerde iç kontrol sisteminin nasıl kurulduğunu, prosedürlerin nasıl geliştirildiğini ve denetimlerin nasıl yapıldığını ortaya koymak ve söz konusu

işlemlerde görev alacak personel ve özellikle muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili rol ve sorumluluklarını incelemektir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, iç kontrol ve iç kontrol ile ilgili kavramlara yer verilmiş ayrıca muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemi ile ilgili üstlendikleri ve üstlenmeleri gereken roller açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol üzerindeki rolüne yönelik araştırmanın bulgu ve sonuçlarına yer verilmiştir. Üçüncü bölüm sonuç bölümünde ise, yapılan araştırma hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır.

Konu ile ilgili literatür incelenip geniş bir arşiv araştırması ve kaynak taraması yapılmıştır. Bu amaçla kütüphanelerde ve çeşitli kuruluşlarda araştırmalar yapılmış ve internetteki veri tabanları taranmıştır. Çalışmanın özellikle uygulama bölümünde muhasebe meslek mensupları ile görüşmeler yapılarak onların bilgi, birikim ve deneyimlerinden yararlanılmıştır. Anketler bizzat araştırmacı tarafından ve e-posta yoluyla muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Elde edilen anket formları belli kriterler doğrultusunda değerlendirildikten sonra analiz edilebilir durumdaki anketler istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM: İÇ KONTROL KAVRAMI VE MUHASEBE İLE İLİŞKİSİ**

### **1.1. İç Kontrolün Tanımı**

İç kontrolün tam olarak anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları mevcuttur. İşletme yöneticileri, kanuni düzenlemeleri yapanlar ve düzenlemelerden sorumlu mesleki kuruluşlar konuyu algılayışları farklı olmaktadır. Bununla birlikte genel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden söz etmek mümkündür.<sup>1</sup> İç kontrol kavramını daha iyi açıklayabilmek için öncelikle kontrol kavramı üzerinde durulması gerekir. Kontrol kavramının kökü Latince “contrarotula” kelimesidir. Daha sonra Latince’den Fransızca’ya “contrôle” şeklinde geçen bu kelime, dilimize İngilizce’de yer alan “control” kavramından uyarlanarak “kontrol” şeklinde girmiştir.<sup>2</sup>

Kontrol (control) kavramı, muhasebe literatüründe denetim (auditing) kavramından farklı anlamda kullanılmaktadır. Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Örneğin, enflasyon kontrol altına alındı denildiğinde fiyat artışlarına etki edildiği anlaşılır. Yangın kontrol altına alındı denildiğinde yangın olayına etki edildiği anlaşılır. İşletmelerde de yürütülmekte olan faaliyetlere bazı yöntemlerin ve araçların kullanılmasıyla etki edilebilmektedir. İşletmenin belirlenen amaçlarına ulaşması için, işletme yöneticilerin almış olduğu önlemlere, uyguladığı yöntemlere “kontrol usul ve yöntemleri” adı verilir. Örneğin, paranın korunmasına ilişkin çeşitli kontrol usul ve yöntemleri (prosedürleri) kabul edilebilir: parayı korumak için kilitli bir kasa

---

<sup>1</sup>Orhan AKIŞIK; “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 14, 2005, s. 91.

<sup>2</sup>İzzet Gökhan BİLGİN; **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi Ve Analizi**, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.57.

kullanılabilir; kasanın açılması, kilitlemesi, kasaya para konulması ve kasadan para alınması yetkisi bir personele verilebilir; hırsızlığa ve yangına karşı çeşitli önlemler alınabilir; kasada belirli bir tutarın üzerinde para tutulmasını yasaklayıcı kurallar kabul edilebilir; tahsil ve ödeme yetkisi ile kayıt yetkisi ayrı ayrı personele verilebilir; kasadan sorumlu olmayan yetkili bir personele ani kasa sayımları yaptırılabilir. Bu örneğe göre de kontrol kavramı; fiziksel bir araç, bir faaliyeti yürütme yöntemi, bir işlemin herhangi bir adımı ve bir sonuca ulaşma yoludur.<sup>3</sup>

“İç kontrol” kavramı ise İngilizce’deki “internal control” tamlamasının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Burada geçen “internal” kelimesi aslında “içe ait, dahili” anlamına gelmekle beraber, dilimize bu tamlama “iç kontrol” şeklinde girmiştir. Konuyu işletmeler açısından ele aldığımızda ise iç kontrol kavramı “işletmenin içindeki kontrol” şeklinde ifade edilebilir.

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fizik olarak büyüdükçe faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurularak ve yürütülerek giderilebilir.<sup>4</sup>

İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimince kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür.

İç kontrol sistemi, en genel haliyle, “bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planını ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem” olarak tanımlanabilir.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.55.

<sup>4</sup>Tamer AKSOY; **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara Smmmo Yayını.

<sup>5</sup>John COOK ;W.Gary ;M.Winkle; Auditing:Philosophy and Technique 2.Ed., Houghton Mifflin Company, Boston, 1980, p.198.

Özellikle, bağımsız denetçilerin yaptıkları çalışmanın işletmelerin kontrol mekanizmalarının gözden geçirilmesi esasına dayandığını keşfetmelerinden sonra iç kontrole olan ilgi artmış ve muhasebe mesleğiyle ilgili pek çok örgüt iç kontrole yakından ilgilenecek çeşitli tanımlamalar yapmıştır. Bu tanımlar arasında en önemlileri şöyle sıralanabilir:<sup>6</sup>

- AICPA'nın Denetim Standartları,
- İç Denetçiler Enstitüsünün çalışmaları,
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Muhasebe Uzmanları Federasyonunun çalışmaları,
- Treadway Komisyonu ve COSO Report.

Yukarıda sıralanmış olan mesleki örgütlerin iç kontrole ilgili olarak yapmış oldukları tanımlamalardan bazıları:

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsünün yayınladığı 55 No'lu standarda göre iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır:<sup>7</sup>

“Bir işletmenin iç kontrol yapısı, özel amaçların başarılmasında uygun bir güvence sağlamak için belirlenen politikalar ve yordamlardan oluşur.” Tanımda geçen politikalar, işletmenin hedeflerini yerine getirmek için yönetim tarafından belirlenen kurallardır. Örneğin, ürün fiyatlandırma politikası gibi. Yordamlar ise, bu politikanın takibinde yerine getirilecek özel aşamaları ifade eder. Örneğin, bütün kredili satışlar kredilendirme bölümünün onayından geçmelidir.

Uluslararası Muhasebe Federasyonuna göre, iç kontrol sistemi:<sup>8</sup>

- İşletmenin varlıklarını korumak,

<sup>6</sup>Münevver YILANCI; **İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir, Osmangazi Üniversitesi Basımevi, 2003, s.33.

<sup>7</sup>Şaban UZAY; **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara, Pelin Ofset, 1999, s.11.

<sup>8</sup>Saime KERTİŞ; **Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması**, Yüksek Lisan Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.14.

- Yolsuzlukları ve yanlışlıkları önlemek ve bulmak,
- Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak,

Amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş olan tüm usul ve yöntemler ile örgüt planında oluşur.

İç Denetçiler Enstitüsü ise iç kontrol sistemini şöyle tanımlamaktadır:<sup>9</sup>

Kontrol, daha önceden planlanmış hedeflerin gerçekleşme olasılığını arttırmak için yönetim tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir. Kontroller, önleyici (istenmeyen olayların olmasını önleyici), tespit edici (istenmeyen ancak olmuş bir olayı tespit edici ve düzeltici), ya da yöneltici (gerçekleşmesi arzulanan bir olayın meydana gelmesini teşvik edici) nitelikte olabilirler. İç kontrol sistemi kavramı ise, bir işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olan her türlü kontrol unsur ve faaliyetlerini entegrasyonundan ibarettir.

ABD’de özellikle 1990’lı yılların başında yayınlanan hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeniyle Hileli Finansal Raporlama Komisyonu bu raporlar üzerindeki önemi fark etmiş ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu amaçla oluşturulan Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO) yapmış olduğu çalışmalar sonucunda iç kontrol ile ilgili İç kontrol - Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control - Integrated Framework) isimli raporu yayınladı. Rapor bazen COSO Raporu olarak da isimlendirilmektedir.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup>Saime KERTİŞ; **Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması**, Yüksek Lisan Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005), s.15.

<sup>10</sup>Münevver YILANCI; **a.g.e**, s.38.



COSO Raporuna göre iç kontrol şu şekilde tanımlanmaktadır:<sup>11</sup>

“İç kontrol, aşağıda belirtilen konulardaki amaçları elde etmede uygun güveni sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir:

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum”.

İç kontrol bir işletmenin faaliyetlerini, çalışmalarını başarılı bir şekilde yerine getirmesine, kârlılık hedeflerine ulaşmasına ve kaynak kaybının önlenmesine yardımcı olur. İç kontrol güvenilir finansal raporlamanın sağlanmasına katkıda bulunur. İç kontrol sadece işletmenin amaçlarını, hedeflerini başarmasına yardımcı olur, işletmenin başarılı olacağı ve uzun ömürlü olacağı konusunda garanti veremez. Çünkü iç kontrol; doğuştan kötü bir yöneticiyi iyi bir lider haline getiremez, nitekim rakiplerin çalışmaları ve ekonomik koşullar yönetimin kontrolü dışındadır. İç kontrol başarıyı veya işletmenin hayatta kalmasını garanti edemez.

## **1.2. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi**

İç kontrol kavramı ilk olarak 1940’lı yıllarda ABD’de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayımlanan raporlarda görülmeye başlanmıştır. İç Kontrol Sistemine ait gelişmeler 1970’li yıllara kadar hızla devam etmiştir. 1973’de gündeme gelen Watergate siyasi skandalı sonrasında, kanun yapma ve düzenleme yetkisine sahip kurumlar tarafından büyük önem verilerek ciddi bir biçimde ele alınmıştır. Kamu kaynaklarının kanunlara aykırı biçimde kötüye kullanımını engellemek amacıyla çıkarılan birçok yasa, bildirge, rapor ve kurulan komisyon ve kurullar 1978 yılına kadar büyük bir hızla devam etmiştir. 1978’de çıkarılan tüm yayımlarda İç Kontrol Sisteminin standartlarını belirlenmesi yönünde tavsiye kararlarına yer verildiği görülmüştür. 1980 ve 1985 yılları arasında, İç Kontrol Sisteminin profesyonel standartlarının çıkarılması, geliştirilmesi ve mükemmel hale getirilmesi çalışmaları yapılmıştır. Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında

---

<sup>11</sup>Münevver YILANCI; **a.g.e**, s.39.

kurularak, İç Kontrol Sistemi literatürünün yeniden gözden geçirilmesi, İç Kontrol Sistemlerinin kurulması ve etkinliklerinin değerlendirilmesi için proje çalışmaları başlatılmıştır. Bu Projeyi ve çalışmalarını ele alan, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi 1992 yılında “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” raporunu yayımlamıştır. Bu rapor, COSO İç Kontrol Sistemi modeli olarak bilinmektedir.<sup>12</sup>

### 1.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi

Özellikle 1940’lı yıllardan sonra işletme yapılarında meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Tepe yönetimlerin merkezden tüm işletme organizasyonuna doğrudan egemen olamamaları önemli bir sorun olarak görülmüştür.<sup>13</sup>

İşletmeler büyüdükçe, iş ve işlemler daha karmaşıklaşmakta ve kontrol altında tutulması güçleşmekte, yönetime sunulan bilgilerin güvenilirliği azalmakta ve yönetimin bilgi ihtiyacı sağlıklı olarak karşılanamamaktadır. Bununla beraber yatırımların, işletme kaynaklarının ve varlıkların kontrol edilmesi zorlaşmakta, etkin bir personel yönetimi sağlanamadığı gibi işletme içinde ortaya çıkabilecek hata, hile, hırsızlık, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi gibi işletmenin geleceği açısından önemli sıkıntılara neden olabilecek olumsuz davranışların önlenmesi de güçleşmektedir. Her işletmede ayrıntılı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol mekanizması vardır. İşletmelerde iç kontrolü kurmakla sorumlu olan üst yönetimdir; ancak yönetimin görevi sistemi kurmakla bitmez. Kurulan iç kontrol yapısının işleyip işlemediği, nerelerde eksikleri olduğu tespiti için işletmede kurmay düzeyde iç denetim bölümü oluşturulur.<sup>14</sup>

Bir işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması iç kontrol yapısının hata ve düzensizlikleri önlemede veya ortada çıkarmadaki etkisizliğinin göstergesidir. İşletmenin belge ve kayıtlarında bulunabilecek kasıtlı ve kasıtsız bazı hata ve düzensizlik türleri aşağıdaki gibidir:<sup>15</sup>

<sup>12</sup>Sumru TÜMER; **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, 1. Baskı, Ankara, Poyraz Ofset, 2010, s.35.

<sup>13</sup>Nejat BOZKURT; **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 2006, s.121.

<sup>14</sup>Murat KİRACI;”**Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi**”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 2, Eskişehir, s.75.

<sup>15</sup>Hasan GÜRBÜZ; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990, s.58–60.

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

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

faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç olduğu genel kabul görmektedir.<sup>16</sup>

İç kontrol ile ilgili bazı temel gerçekler aşağıda sıralanmıştır:<sup>17</sup>

- İç kontrolün başlangıç noktası kuvvetli şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır.
- Başarılı bir kontrol ortamı, yönetimin kararlılığı ve desteğini gerektirir.
- İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her işin ayrılmaz bir parçasıdır.
- İç kontrolün gerçek amacı, çalışanları kontrol etmek değil, iş sürecini kontrol etmektir.
- İç kontroller işlerin ilk seferinde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olur.
- Şirketin büyümesi veya küçülmesi gibi durumlarda farklı kontrollere ihtiyaç duyulur.
- İç kontroller işletmelerin amaçlarına ulaşmasında makul ölçüde bir teminat sağlar, tam olarak güvence vermez.
- İç kontrol ile işletme verimliliği arasında doğrudan ve dolaylı yakın bir ilişki vardır.
- Etkili olmak için kontrolleri denetime değil, önemli noktalara yerleştirmelidir.

Denetimi planlamak ve uygulanacak denetim testlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için iç kontrol yapısı yeterince incelenmeli ve anlaşılmalıdır. Etkin bir iç kontrol yapısı, işletmeyi ve çalışanları yersiz suçlamalardan ve soruşturmalardan koruyabilir. İç kontrol yapıları ile çalışanlarda daha başarılı bir organizasyon içerisinde takım oyuncularını olur ve önemli rol oynarlar. Bunun yanında güçlü iç kontrol yapıları muhasebe sistemlerini daha da etkili kılar. Eğer iç kontrol yapısı iyi ise etkin bir denetim yolu kurulmuştur.<sup>18</sup>

<sup>16</sup>Ali ALTUĞ BİÇER; **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlamada İç Denetimin Rolü Ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.41.

<sup>17</sup>Şaban UZAY;“**İç Denetimin Geleceği Ve Yeni Eğilimler**”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya: T.C Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, 21-25 Mayıs 2003, s.207.

<sup>18</sup>Mehmet Fuat GÜLSEREN; **İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Risklerinin Belirlenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s.4-5.

Denetçiler, iç kontrol yapısından tam güvenlik bekleyemezler. Bu nedenle her zaman için denetçinin iç kontrol yapısı üzerinde vereceği kararlarda kontrol riski vardır. Dolayısıyla denetçiler çok iyi bir iç kontrol yapısı ile karşılaşsalar bile söz konusu kontrol riskini düşünerek kendi denetim çalışmalarını gerçekleştireceklerdir.<sup>19</sup>

#### **1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları**

Yöneticiler bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletme içinde meydana gelmiş veya gelebilecek olası savurganlıkları ve yolsuzlukları vb. durumları en az indirecek, işletmenin verimliliğini artıracak; işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun iç kontrol sistemi kurulmasından ve yürütülmesinden sorumludur.<sup>20</sup>

İç kontrol sistemini kurmak isteyen üst yönetim, önce işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirlemelidir. Daha sonra bu risklerden kaçınmak için veya riskin derecesini düşürmek için politikalar ve prosedürler kabul edilmeli ve ilgili personele iletilerek, personel bilgi sahibi yapılmalıdır. Bu politikalar ve prosedürler (usuller ve yöntemler) işletmenin iç kontrol sistemini oluşturur. İç kontrol sistemi, finansal riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden kaçınmak için kurulduğundan, risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre sistemin amaçları iki düzeyde incelenebilir. Bunlar:

- İç kontrolün genel amaçları,
- İç kontrolün özel amaçlarıdır. Bu amaçlar ayrı ayrı ele alınacaktır.

##### **1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları**

Kontrol amaçları, denetim amaçlarının aynısı değildir. Denetim amaçları, kontrol amaçlarının yeterli olup olmadığını ve bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmeyi içerir. Kontrol amaçları yönetim amaçlarının aynısı olarak düşünülmelidir. Bu, özellikle iç denetim çalışmalarında doğrudur. Aslında, kontrol amaçlarının doğru tanımlanması, kaliteli bir denetim çalışmasının ön koşuludur.

<sup>19</sup>Nejat BOZKURT; Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi, Öneri, Cilt: 1, Sayı: 2, Ocak 1995, s.30.

<sup>20</sup>Cemal ELİTAŞ; “Kontrol Önlem ve Yordamlarını Üst Yönetim, Orta ve Alt Yönetim İle İş Görenler Açısından Rolü ve Önemi”, Maltepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonomik, Toplumsal ve Siyasal Analiz Dergisi, Sayı: I, 2003, s.24.

Yönetimin amacı, belirlenen hedeflere ulaşmak konusundaki başarının gerçekleşmesidir. Yönetimin başarısı bir amaca ulaşmakla sağlanabileceğinden, amaçlardan yola çıkmak ve bütün yönetim faaliyetinin bu amaç etrafında odaklandırmak gerekir.<sup>21</sup>

Muhasebe kontrol sisteminin tanımlanmasında işlemlere ve varlıklara ilişkin kontrol amaçları aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır:

- 1- İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- 2- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- 3- Varlıklara ve belgelere erişim personelle sınırlandırılmalıdır.
- 4- Mevcut varlıklar belirli sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde, farkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.<sup>22</sup>

İç kontrol sisteminin tanımında sistemin genel amaçları açıkça belirtilmektedir. Ayrıca iç denetim standartlarında da bu amaçlar yer almaktadır. Bu amaçlar:<sup>23</sup>

- İşletmenin varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- Faaliyetler için belirlemiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır. Bu amaçları ayrı ayrı ele alınacaktır.

---

<sup>21</sup>Richard L. DAFT; **Management**, Sixth Edition, Thomson South-Western West Copyright, 2003, s.213.

<sup>22</sup>Volkan DEMİR; **a.g.e.**, s.91.

<sup>23</sup>Volkan DEMİR ; “**İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması**”, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 11, 1999, s. 90.

#### 1.4.1.1. İşletmenin Varlıklarını Korumak

Varlıkların korunması, müşterilere ait olan önemli muhasebe belgelerinin güvenli bir ortamda saklanması ve oluşabilecek herhangi bir zarara karşı önlem alma durumuyla gerçekleşir.<sup>24</sup> Geniş anlamda varlıkların korunması, işletmenin varlıklarının arzu edilmeyen durumlara karşı korunması amacıyla yönetim tarafından önceden alınan önlemlerdir. Bu tanımın kullanımı, mevcut varlıkların korunması ve yeni varlıkların kazanılmasına yol açar. Örneğin, belirli bir fiyattan bir ürünün satışına ilişkin bir yönetim kararı, satış kârlı sonuçlanmadığı takdirde, varlıkların korunması açısından, bu satış başarısızlık olarak yorumlanır ve iç kontrolün yetersizliğinin bir göstergesi olarak kabul edilir. Aynı yorum, gereksiz veya yetersiz duran varlık harcamalarına, ürününü kalitesini bozan hammadde harcamalarına, satılamayacak mal alışlarına, etkisi olmayan reklam harcamalarına ilişkin yönetim kararları için de geçerlidir. İşletme yönetimi, bazı duran varlıklara gereğinden fazla yatırım yaparsa, işletme tam kapasitesi ile çalıştığında bile, bu duran varlıklar atıl kapasitede kalacaktır. Sermayenin, çalışmayan duran varlıklara bağlanması, öz sermaye kârlılığının azalması demektir. Bazı duran varlıklara yetersiz yatırım yapılması ise, işletme tam kapasitede çalıştırılmak istenildiğinde bir kısım duran varlığın üretim kapasitesi, diğerlerine göre yetersiz kalacağından, üretim aksamayacak veya işlemlerin tamamlanması gecikecektir. Kapasitenin düşük gerçekleşmesi, başka bir deyişle tüm duran varlıkların atıl kalması, kârlılığın olması gereken tutardan düşük gerçekleşmesine neden olur. Bu durumda varlıklar korunmamış demektir. İşletme yönetimi, ucuz, fakat kalitesi düşük hammadde ve malzeme satın aldığı anda, kullanılan hammadde ve malzeme üretiminde kayıplara yol açıyorsa veya ürünün kalitesini bozuyorsa, ürün kalitesinin bozukluğu ürünün satış fiyatını düşürüyorsa, satılabilme olasılığını azaltıyorsa, işletmenin uğradığı kayıplar nedeniyle varlıklar korunmamış demektir.<sup>25</sup>

İşletmelerin fiziksel varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır.<sup>26</sup> İç kontrol sistemi, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen usul ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirir. Aynı zamanda, iç kontrol sistemi

<sup>24</sup>Wanda WALLACE; **Handbook of Internal Accounting Controls**, Second Edition, Business Information&Publishing Division Practice Hall, 1991, p.188.

<sup>25</sup>Celal KEPEKÇİ; Bağımsız **Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.61.

<sup>26</sup>Çağrı KÖROĞLU, Tuğba UÇMA; 2006, “**İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemini Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi**”, Mevzuat web sayfası, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02htm>, Erişim Tarihi: 10.12.2011.

varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılması; yangın, sel ve don gibi olaylara karşı varlıkların fiziksel korunması; duran varlıkların bakımının zamanında yapılması; hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesi; savurganlığa ve varlıkların kötü kullanımına karşı hemen dikkati çekecek iç raporlama yöntemlerini belirlenmesiyle de ilgidir. İşletme yönetimi, varlıkların satın alınmasında uygun kalitede ve fiyatta ve gerektiği kadar satın alınması için satın alma departmanı ile ilgili usul ve yöntemleri belirlemelidir. Örneğin piyasa araştırması, satın alma usulü, teslim almada uyulması gereken kurallar gibi. İşletme yönetimi yangın, sel ve don gibi olaylara karşı da gerekli usul ve yöntemleri getirmelidir. Örneğin, yangından korunma yönergesi kabul ederek bunu personeline duyurmalı, gerekli yangın söndürme sistemi gibi fiziksel koruma önlemleri almalı ve varlıkları yangına karşı sigorta ettirmelidir. Duran varlıkların, teknik bakımdan bakımları gerekli zamanlarda yaptırılmalıdır. Bakımın zamanında yapılmamasından doğacak arızalar nedeniyle duran varlıkların değerinde meydana gelecek zararlar ve üretimin durması nedeniyle ortaya çıkacak kayıplar olduğunda varlıklar korunamamış demektir.<sup>27</sup>

İkinci bir yoruma göre, varlıkların yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve kaydında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanan usul ve yöntemler, varlıkların korunması olarak anlaşılır. Hatalar; satış faturasının hazırlanmasında bilmeyerek yanlış birim fiyatının uygulanması veya yanlış hesaplanması yoluyla satış tutarının düşük gösterilmesi; satın alınan mal ve hizmetlerin fiyatında, miktarında yapılan yanlışlıklar nedeniyle satıcılara fazla ödeme yapılması; ücretlerin yanlış hesaplanması sonucu çalışanlara fazla ödeme yapılması gibi durumlardır. Yolsuzluklar ise, kasıtlı aldatma ve haksız kazanç sağlama olarak nitelenebilen yasadışı davranışlardır. İşletmenin zararına ya da yararına olacak şekilde işletme içindeki veya dışındaki kişiler tarafından yolsuzluk düzenlenebilir. Yolsuzluk işlemleri çok farklı şekillerde düzenlenebilmekte, fakat hepsinde ortak özellik olarak kasıt unsurunu varlığı ve hazırlayıcısının dolaylı veya dolaysız çıkar sağlamasının görülmesidir.

Varlıkların fiziki olarak korunması için kaydetme fonksiyonundan tamamen bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için

<sup>27</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.61.



mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlıklar ile kullanılmayan belgeler, kayıtlar güvenilir yerlerde saklanmalı, kilitli kasa gibi önlemler alınmalıdır.<sup>28</sup>

Varlıkların, kasıtlı ve kasıtsız davranışlardan doğacak zararlara karşı korunmasını savunan ikinci görüşün daha anlamlı bir yorum olduğu genelde kabul edilmektedir.<sup>29</sup>

#### **1.4.1.2. Bilgilerin Doğruluk ve Güvenirliğini Sağlamak**

Faaliyetlerin etkin ve verimli biçimde yürütülebilmesi için, yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. İşletme kararlarının alınmasında değişik türde geçerli bilginin toplanması zorunludur. Özel bir siparişin kabul edilip edilmemesi, bir makinenin satın alınması veya kiralanması seçenekleri arasında bir seçimin yapılması, geçerli ve tutarlı bilgilere gereksinim gösterir. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgiler daha az maliyetle, zamanında ve güvenilir bir biçimde sağlanır.<sup>30</sup>

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, finansal nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulandığını ifade eder. Muhasebe bilgilerinin güvenirliliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtmasını, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmadığını ifade eder.<sup>31</sup>

#### **1.4.1.3. Faaliyetlerin Politikalara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak**

İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden ve uygulanmasından yönetim sorumludur. Bu sorumluluk sadece kontrol usul ve yöntemlerinin kurulmasında ve işletilmesinde değil, işletme faaliyetlerini ilgilendiren yasalarda değişiklik yapıldıkça, kontrol usul ve yöntemlerinde de değişiklik yapılmasında yarar vardır.<sup>32</sup>

<sup>28</sup>Şaban UZAY; İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara 1999, s.20.

<sup>29</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.60–61.

<sup>30</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Eylül 1999, s.168.

<sup>31</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.61–62.

<sup>32</sup>Ömer DUMAN; **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: TESMER Yayınları, No: 78, 2008, s.70.

İşletmelerin tümünü ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve kurallar bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da sağlayıcı niteliktedirler. Bazıları muhasebe ile dolaylı ilgili olup bazıları da doğrudan ilgili olabilir. Örneğin, çevre koruma ve çalışma yaşamını düzenleyen yasalar ve kuralların, muhasebeyle dolaylı bir ilişkileri vardır. Oysa vergi yasaları, defter tutma ile ilgili düzenlemeler, muhasebeyi doğrudan etkiler. İç kontrol, bu yasa ve kurallara uygun olarak işleyen bir kontroller dizisini oluşturmak zorundadır. Örneğin, yasalara göre her çalışanın sigortalı olması zorunludur. İç kontrol, oluşturulan personel veri tabanının sigorta numarası girilmeden işlem yapılmasını önleyecek bir kontrol noktasını oluşturmalıdır.<sup>33</sup> İşletmelerin iç kontrol sistemi ne kadar etkili ve yeterli ise faaliyetleri istenilen planla ve doğrultuda o kadar etkili ve verimli bir şekilde sürdürülecektir.<sup>34</sup>

#### **1.4.1.4. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanımını Sağlamak**

İşletme amaçlarının ekonomik ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır. Kaynakların ekonomik kullanımı; amaçlara ve hedeflere, riske uygun olan bir maliyette ulaşmak demektir (Tutumluluk). Başka bir deyişle, planlanmış maliyetle gerçekleşmiş maliyet arasındaki ilişkidir. Gerçekleşmiş maliyetler planlanmış maliyetlerin altında ise kaynaklar ekonomik (tutumlu) kullanılmış demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynaklar ile elde edilen fayda arasındaki ilişkidir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir.

İşletme yönetimi, bir faaliyetin ekonomik olup olmadığını ve kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçebilmek için faaliyet standartlarını belirlemek zorundadır. Belirlenmiş faaliyetlerin standartları iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli, düzeltici önlemlerin alınmasından sorumlu kişiye iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır.<sup>35</sup>

<sup>33</sup>Melih ERDOĞAN; **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.85.

<sup>34</sup>Murat KİRACI; **“Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”**, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık 2003, s.76.

<sup>35</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.62–63.

#### 1.4.1.5. Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

İç kontrol sisteminin planlandığı gibi uygulanması, sistemin etkinliğini ifade eder. İşletme yönetimi, işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlayacak şekilde sistemi yönlendirdiğinde, etkin kontrol mevcuttur. Sistemi yönlendirme, belirlenmiş amaçlara ulaşmaya ek olarak işlemleri yürütmek için yetki vermeyi, faaliyetlerin gözetimini, incelemeyi ve sorumlu kişilere raporlamayı, planlanmış faaliyetlerde gerçekleşmiş durumu karşılaştırmayı ve sistemin planladığı gibi eşleştiğini kanıtlayacak, işlemlerin yürütülüşüne ilişkin belge düzenini kurmayı kapsar.

İşletmenin faaliyet sonuçlarının belirlenmiş amaçlarla ve hedeflerle tutarlı olmasını sağlayacak ve faaliyetlerin planlandığı gibi yürütülmesini gerçekleştirecek kontrol usul ve yöntemleri kabul edilmelidir. Belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi, işletme faaliyetlerinde “etkinlik” olarak ifade edilir. Bir işletme, belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşmışsa, faaliyetlerde etkinlik o derece sağlanmış demektir. İş programları etkinliği ölçmek için kullanılır. Programlarda planlanmış sonuçlar, gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılır ve faaliyetlerin etkinliği değerlendirilir.<sup>36</sup> Örneğin, işletme bir aylık süre içinde (A) malından 1000 birim üretmeyi planlamışsa ve ay sonunda 900 birim üretimi gerçekleştirmişse, faaliyetlerde etkinlik derecesi % 90’dır.<sup>37</sup>

#### 1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Genel kontrol amaçları, bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için, genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının belirlenmesi gerekir.

Özel kontrol amaçlarını belirlemeden önce, işlem gruplarını departmanlar düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya faaliyet döngülerine (activity cycles) göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda, işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır.

<sup>36</sup>Ömer DUMAN;a.g.e., s.71.

<sup>37</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.63.

Denetçiler, uygulamada iç kontrol sisteminin genel amaçlarının daha ayrıntılı bir listesinin yapılmasını yararlı bulmaktadır. Aşağıda verilen kontrol amaçları listesi, genel nitelikte olmakla birlikte, daha ayrıntılı düzenlenmiştir.<sup>38</sup>

1. Yetki: İşlemler, yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir. Yetkisiz bir kişi tarafından yapılan işlem, varlıkların kaybına yol açabilir. İç kontrol sistemi, tüm işlemlerin yetkiye dayalı olarak yapılmasını sağlamalıdır.
2. Gerçeklik: Kaydedilen işlemler meydana gelmiş olayları göstermelidir. Örneğin; kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir.<sup>39</sup>
3. Bütünlük: Tüm işlemler kaydedilmelidir. İç kontrol sistemi bazı işlemlerin kayıt dışı bırakılmasına izin vermemelidir.
4. Kayıtsal Doğruluk: İşlemler, tutar bakımından doğru olarak kaydedilmelidir. Bir işlemin tutarı hesaplamada ve kaydetmede, kaydın çeşitli sayfalarında yapılabilecek hatalardan kaçınmak için gerekli usul ve yöntemler iç kontrol sisteminde bulunmalıdır.
5. Sınıflandırma: İşlemler, doğru olarak sınıflandırılmalıdır. Mali tabloların doğru olarak sunulması için işlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalıdır.
6. Zamanlılık: İşlemlerin, gerçekleştiği zamandan önceki veya sonraki döneme kaydedilmesi, mali tablolarda tutarların yanlış gösterilmesine yol açar. İç kontrol sistemi, dönem sonunda doğru hesap kesimi işlemlerinin yapılmasını sağlamalıdır.
7. Varlıkları Koruma: Varlıkların fiziki olarak korunması için personel görevlendirilmeli, sadece belirli personel varlıklara doğrudan erişebilmeli, belgelere erişim uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlık ve belgeler güvenilir yerde saklanmalı ve gerekli güvenlik önlemleri alınmalıdır.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.64–65.

<sup>39</sup>Şaban UZAY; **a.g.e.**, s.21.

<sup>40</sup>Süleyman UYAR; **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.29.

8. Mutabakat: Muhasebe ve sorumluluk kayıtları, ilgili varlıklarla zaman zaman karşılaştırılmalı, ana hesaplar yardımcı hesaplarla karşılaştırılmalı, belirlenen farklar soruşturulmalı ve gerekli düzeltme kayıtları yapılmalı ve düzeltici önlemler alınmalıdır.

Aşağıda, kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol amaçları, örnek olarak verilmiştir:<sup>41</sup>

1. Yetki: Müşterilere satılan malın gönderilmesinde, müşteriye tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.
2. Gerçeklik: Kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir.
3. Bütünlük: Gönderilen tüm mallar için sevk irsaliyesi ve fatura düzenlenmelidir.
4. Kayıtsal Doğruluk: Kredili satış işlemleri miktar ve tutar bakımından doğru olarak belgelendirilmeli ve kaydedilmelidir.
5. Sınıflandırma: Kredili satış işlemleri müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken, doğru hesaplara kaydedilmelidir.
6. Zamanlılık: Kredili satış işlemleri, işlemin gerçekleştiği dönemin kayıtlarında gösterilmelidir.
7. Varlıkları Koruma: Müşteri ve stok kartları kilitli yerlerde saklanmalıdır.
8. Mutabakat: Belgeler satış kayıtlarıyla; müşteri kartları ticari alacaklar ana hesabıyla, bu kayıtları tutmayan bir kişi tarafından karşılaştırılmalıdır.

İç kontrol sisteminin amaçları aynı zamanda iç kontrolün neleri kapsamı gerektiğini de açıklamaktadır. İç kontrol, öncelikle işletmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olmalıdır. Bu amaçlar ilk olarak işletmenin politikalarıyla uyum içinde olmalıdır. İkinci olarak işletmenin faaliyetlerinin yasalara uygunluğu sağlanmalıdır. Bunun için hata, yolsuzluk ve usulsüzlüğün önlenmesi, varsa tespit edilmesi ve giderilmesi hedef olarak belirlenmelidir. Varlıkların korunması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Üçüncü olarak kaynakların etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması esas alınmalıdır. Bu husus iç kontrolün kendisi için de geçerlidir. İç kontrol faaliyeti, iç kontrolün amacına

---

<sup>41</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.64–65.

uygun olmalı, uygulanacak kontrol, o kontrolden beklenen faydaya değmelidir. Son olarak, finansal bilgi ve yönetim bilgisinin güvenilir olarak zamanında oluşturulması ve işletme içi sürekli iletişim sağlanması amacıyla da ilgililere uygun şekilde sunulması sağlanmalıdır.<sup>42</sup>

### 1.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergesi olacak göstergeler aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları olarak adlandırılmaktadır. Bu unsurlar değişik kaynaklarda değişik şekilde kaleme alınmış bulunmaktadır. Uluslararası Denetim Standartlarından olan “400 Risk Değerlemesi”ve Kontrol isimli standartta uzun süre yürürlükte kalmıştır. Ancak dünyada meydana gelen olumsuz deneyimler iç kontrolün yeniden ele alınmasını gerektirmiş ve bu amaçla COSO bir rapor hazırlamış ve iç kontrolün unsurlarını beşe çıkarmıştır. Türkiye’de de Denetim Standartları olarak kullanılan SPK’nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ’de de (Seri X, No: 22) bu unsurlar benimsenmiştir. Bu unsurlar şunlardır:<sup>43</sup>

1. Kontrol Ortamı
2. Risk Değerlemesi
3. Kontrol Faaliyetleri
4. Bilgi ve İşletim
5. İzleme

Bu unsurlar aşağıda kısaca incelenmeye çalışılacaktır.

#### 1.5.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol sistemi kapsamında, kontrol ortamı işletme üst yönetiminin (yönetim kurulunun ve genel müdür ve yardımcılarında oluşan ekip) işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorun çözümede yaklaşımı ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini gösterir. İşletme üst yönetiminin işine verdiği önem, işi ile

<sup>42</sup>Sait ARCAĞÖK; Erüz ERTAN; “**Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**”, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, Eylül 2006, s.153–154.

<sup>43</sup>Hasan KAVAL; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.129.

bütünleşmesi, uzmanlık isteyen konulara yatkınlığı, işletme kültürü, yönetim stili, emir ve talimatlarını veriş şekli, uyguladığı kontrol yöntemlerinin sıklığı veya yoğunluğu onun işletmeyi ne denli kontrol ettiğine bir fikir verir ve çalışanlara olduğu kadar iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına neden olur. Kontrol ortamı dar anlamda, üst yönetimin işletmeyi ve işletmede çalışanları kontrol bilinci şeklinde de algılanabilir. Başka bir bakış açısıyla “yönetimin felsefesi”dir. Ancak kontrol ortamı sadece üst yönetimin tavrı olarak algılanmamalıdır. Bunun işletme personeli tarafından da benimsenmiş olması gerekir. Personelin kendisini bir kültür ortamında hissetmesi, bu ortamda herkesin işletmenin hedeflere ulaşmakta sorumluluğunun olduğunu bilmesi, kendi yetki alanından uzaklaştığında, sorumluluklarını yerine getirmediği veya getiremediği durumlarda işletme tarafından taşınamaz olduğunu hissetmesi gerekir.

Kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının temelini oluşturur. İç kontrollerin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilgili olup; dürüstlük ve etik değerler, yeteneğe bağlılık, yönetim kurulu ve denetim komitesi tarafından gösterilen özen, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, örgütsel yapı, yetki ve sorumlulukların dağıtım şekli ve insan kaynakları politika ve prosedürleri kontrol ortamını etkileyen unsurlardır.<sup>44</sup>

### 1.5.2. Risk Değerlemesi

Günümüzde işletmelerin yoğun rekabetçi baskılar altında bulunmaları, kaynakları daha verimli kullanmaya yönelmelerine böylelikle de, daha riskli bir ortamda faaliyet göstermelerine sebep olmaktadır. Bütün işletmeler belirli risklerle karşı karşıya bulunmaktadır. Risk değerlemesi, uluslararası iç denetim enstitüsünün standartlarında, işletmeyi olumsuz yönde etkileyecek muhtemel durum veya olayların sistematik süreçte değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Risk, işletmenin mali yapısının sağlamlığını, ürün ve hizmet kalitesini etkileyerek rekabet gücünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır.<sup>45</sup>

COSO'ya göre iç kontrolün ikinci temel unsuru risklerin değerlendirilmesidir. Her işletme, dikkate alması gereken birçok riskle karşı karşıyadır. Bunların bir kısmı işletme içi, bir kısmı ise işletme dışı kaynaklıdır. Risk belirlenmesinin ön koşulu amaçların

<sup>44</sup>Nuran Cömert DOYRANGÖL; “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002, s.2.

<sup>45</sup>Ali Kamil UZUN; “Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”, Active, Nisan-Mayıs 1999.

belirlenmesidir. Çünkü risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Başka bir ifade ile amaçlara ulaşmada ortaya çıkma ihtimali olan engellerdir. Bu nedenle risk değerlendirmede öncelikle amaçlar oluşturulmalı, daha sonra ise bu amaçları elde etmek için ilgili riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Bu işlem, işletmedeki risklerin nasıl yönetilebileceği konusunda bir esas, alt yapı oluşturacaktır. Ekonomideki, endüstrideki, yasal düzenlemelerdeki ve iş koşullarındaki değişiklikler işletmeler için sürekli risk kaynağı oluştururlar. İşletmeler, bu değişikliklerle ilgili özel riskleri belirlemeli ve bu risklere karşı davranışlarını ayarlamalıdır. Çünkü riskler, işletmenin rekabet şansını, başarısını, finansal politikalarının etkin biçimde uygulayışını, kaliteli ürün sunumunun devamlılığını, toplum içerisinde iyi bir imaj yaratmasını vb. konuları etkileyecektir. Bu nedenle riskleri yok sayarak hareket etmek mantıklı değildir. Bunların varlığını bilerek hareket etmek işletme için en akılcı yol olacaktır.<sup>46</sup>

Finansal raporlama için risk değerlendirmesi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasında, yönetimin risk tanımlamasını, analizini ve yönetimini ifade etmektedir. Denetimin tanımında olduğu gibi, yönetimin hazırladığı finansal tablolar bir dizi sav içermektedir. Bu savların gerçekleşmesini engelleyen ve finansal verilerin kaydını, işlenmesini, özetlenmesini ve raporlanmasını olumsuz biçimde etkileyen iç ve dış olaylarla, koşulları göz önünde tutulmalıdır. Risk belirlenmesinde, denetim riskinin bileşenlerinden biri olan kontrol riski, iç kontrole ilişkin risk alanını oluşturmaktadır. Kontrol riskleri işletmelerde çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bu riskler altı ana gruba ayrılabilir:<sup>47</sup>

- Hatalar
- Hileler
- Varlıkların hatayla kayba uğraması
- Varlıkların çalınması
- Güvenlik eksikliği

---

<sup>46</sup>Münevver YILANCI; **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Nobel Yayınları, s.58.

<sup>47</sup>Melih ERDOĞAN; **Denetim**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.90.



- Doğal afetler ve şiddet olayları

İyi bir kontrol sistemi olmadığı zaman bu tür risklerin olması kaçınılmaz olduğu gibi aynı zamanda finansal tablolarda hatalı veya yanlış gösterimi, yanlış raporlama ve denetçi açısından da yanlış görüş verme riski artacaktır. İşte bu tür risklerin ne olduğu bilinmeli ve risklere karşı önlemler alınmalı ve sistematik çalışan bir erken uyarı sistemi kurulmalıdır.

### 1.5.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol eylemleri, politika ve prosedürlerle desteklenen, zamanında ve uygun olarak yürütüldüğünde riskleri azaltan olaylardır.<sup>48</sup> Kontrol faaliyetlerini işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılandırma faaliyetleri olarak nitelenebilir. Yönetimin kendi hedeflerini gerçekleştirmek için uyguladığı önlemler bütünü olarak da nitelenebilir. Kontrol faaliyetleri aynı zamanda işletme içi risk yönetim faaliyeti olarak da nitelenebilir.

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin önlenmesine yardımcı olan politikaların ve yordamların (prosedürlerin) uygulanmasıdır. Her işletme, amaçlarına ulaşmayı engelleyecek risk alanlarına yönelik olarak bazı politika ve prosedürler uygulamalıdır. Böylece, yönetim direktiflerinin başarı şansı artmış ve amaçlara ulaşma kolaylaşmış olacaktır.<sup>49</sup>

Kontrol faaliyetleri; önleyici, saptayıcı, yönlendirici, tamamlayıcı faaliyetler, olarak sınıflanabilir.

**Önleyici Kontroller:** İstenmeyen durumların önlenmesini sağlamak için alınan önlemlerdir. Örneğin;<sup>50</sup>

- **Görevlerin Ayrılığı İlkesi:** Hiçbir işin başından sonuna dek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi, bunun sağlanması içinde işletmenin faaliyetlerinin alt faaliyetlere bölünmesi ve her bir alt faaliyetin başka bir kişinin sorumluluğuna verilmesidir. Böylece işin basitleştirilmesi sağlandığı gibi, bunun sonucunda nitelikli elemana olan ihtiyaçta azalacaktır. Ancak bunun iç kontrol

<sup>48</sup>“Understanding Internal Control”, [www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf](http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf), s.5.Erişim tarihi:02.02.2012

<sup>49</sup>Münevver YILANCI;**a.g.e.**, s.67.

<sup>50</sup>Hasan KAVAL; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.132.

sistemi açısından önemi, böyle bir durumda elemanın hata ve hile yapabilme olanağının kısmen elinden alınmış olmasından kaynaklanır.

- **Bilimsel Yetkilendirme İlkesi:** Daha zor ve karmaşık işlemleri daha üst bölümlere, belirli işlemlerin işletmenin tümünde değil, belirli bölümlerinde yerine getirmek. Örneğin bankalar dış ticaret ve kambiyo işlemlerinin zorluğu nedeniyle her şubeye değil, bazı büyük şubelere ve bölge müdürlüklerine bu görevi verirler. Şubelerini kambiyo işlemleri yapmaya yetkili/yetkisiz şube şeklinde ayırma tabi tutarlar. Böylece hatalı işlem yapma olasılığı azaltılmaya çalışılır.<sup>51</sup>
- **Erişimin Sınırlandırılması İlkesi:** Belirli bölümler fiziki ve personel olarak ayrılır ve buralara giriş çıkış belirli oranlarda yasaklanır. Örneğin, vezne muhasebeden, mamul ambarları satış bölümünden fiziken ve personel olarak ayrılırlar.
- **Yetki Limitlerinin Belirlenmesi İlkesi:** İşin büyüklüğüne ve önemine bağlı olarak yetki limitlerini belirlenmesi. Örneğin tüketim malzemesi alımlarında ..... TL ye kadar Bölüm Müdürlerinin daha yüksek tutarları Merkezi Satın alma bölümünün satın alma yetkisi, Bankalarda belirli bir büyüklüğe kadar tutarı gişe elemanının, daha yüksek tutarları şef veya müdürlerin ödemeye yetkili olması,
- **Kişisel Yetkilendirme İlkesi:** Bilgisayar sistemine girişin şifre sistemine bağlanması,
- **Fiziksel Koruma Önlemlerinin Alınması:** Bilgisayar sisteminin güvenliği sağlayıcı önlemler (düzenli yedekleme, yedeklerin fiziki olarak uzak bir alanda korunması gibi).
- **Genel Gözetimler:** Özellikle vezne ambarlar gibi kritik noktalardaki personelin izinleri ve yaşam tarzlarının gözlem altında tutulması. Bunların işe alımında, çalıştırılmalarında daha dikkatli davranılması şeklinde kontrollerdir.

---

<sup>51</sup>Münevver YILANCI;a.g.e., s.67.

**Saptayıcı Kontroller:** Bunlar her bir personelin ne miktarda işletmenin varlıklarını zimmetinde tuttuğunu, işletmeye ne ölçüde borçlu veya alacaklı olduğunu saptamaya bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir. Örnekleri şunlar olabilir:<sup>52</sup>

- Ambarlarda giriş/çıkış fişleri ve stok kartlarının, vevnede tahsil/tediye fişlerinin kullanılması,
- Demirbaş niteliğindeki malzemelerin personele zimmetlenmesi,
- Stok kartları ile raftaki veya depodaki mal varlıkların karşılaştırılması, banka mevcutları ile kayıtların karşılaştırılması (Bağımsız Mutabakat),
- Düzenli aralıklarla sayım yapılması,
- Bütçelenen/Gerçekleşen karşılaştırması.

**Yönlendirici Kontroller:** Personelin belirli hedeflere yönlendirilmesi, üst yönetim isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayıcı, onları güdüleyici önlemler. Örneğin;

- İşletme çapında bütçe sistemi uygulaması,
- Belirli hedefleri tutturana ödül verilmesi,
- Belirli günleri kutlama programlarının, birlikte iş gezilerinin düzenlenmesi,
- Rutin işlerin yönetmeliklere bağlanması (Muhasebe, Vezne, Satın alma, Satma, Personel Yönetmeliği gibi).

**Telafi Edici (Tamamlayıcı) Kontroller:** Bunlar aksayan veya stratejik konularda yönetimin bizzat işe karışması, ek örgüt birimleri kurulması gibi önlemlerdir. Örneğin;

- Bankalarda olduğu gibi Aktif/Pasif Yönetim Komitesi,
- Risk Yönetim Komitesi kurulması,

---

<sup>52</sup>Hasan KAVAL; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.134.

- Yönetim Kurulu üyelerinin bizzat bir çalışan gibi bazı fonksiyonları kendi aralarında paylaşarak devamlı iş başında olması,
- Personelin eğitim programlarına gönderiliyor olması.

Bu kontroller sayesinde işletme personeli neyi, nasıl yapacağını, sorumluluklarını bilir hale gelir. Eğer kötü niyetli davranış sergilenmiş ise bunun sonuçları ile kimler tarafından yapıldığı, ne kadar zarar verdiği kolay anlaşılabilir veya bulunabilir hale gelir.<sup>53</sup>

#### 1.5.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve amaçların gerçekleştirilmesi için bir kurumun tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. İşletmelerde bilgi akışının kaynağı, bilgi ve iletişim sistemidir. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve duyurulmalıdır.<sup>54</sup>

Günümüzde modern örgütlerde çok gelişmiş formel olarak düzenlenmiş bilgisayar destekli bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Özellikle finansal bilgilerin üretilmesinde ve muhasebe sistemlerinin geliştirilmesinde bilgisayar teknolojileri önemli yenilikler ve imkânlar sağlamaktadır. Bu tür iç kaynaklı formel bilgi sistemlerinin önemi yadsınamazken, dış bilgi kaynakları da unutulmamalıdır. Müşteriler veya satıcılar gibi işletme dışı kişilerden informal bilgi akışı da önemli bilgi kaynaklarıdır.<sup>55</sup>

#### 1.5.5. İzleme

İç kontrolün beşinci temel unsuru olan izleme, diğer unsurlarda ortaya çıkan iç kontrol tablosunun sürekli takip edilmesi ve değerlendirilmesi demektir. Bir işletmede kurulmuş bulunan iç kontrol sistemi zamanla değişikliklere ve bozulmalara maruz kalabileceği gibi, kullanılan iç kontrol yöntemlerinde gelişmeler de meydana gelebilir. Bu nedenlerle izleme esasta iki temel nedene yöneliktir. İlki, kurulmuş bulunan iç kontrol sisteminin etkinliğinin takibi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılan izlemelerdir. Çünkü iç kontrol sistemi zamanla değişebilir. Daha önce etkin olan kontroller daha az etkin hale gelebilir.

<sup>53</sup>Hasan KAVAL; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s.132–135.

<sup>54</sup>Melih ERDOĞAN; **a.g.e.**, s.97.

<sup>55</sup>Münevver YILANCI; **a.g.e.**, s.67.

Bunlar yeni personel alımı, eğitim sorunları, kaynaklarda kısıtlamalar veya aksamalar vb. nedenlerden doğabilir. İkincisi ise yeni gelişmeler değişen koşullar neticesinde işletmede uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir. Bu durumda yönetim yeni risk alanlarını tespit ve buna uygun kontrol sistemindeki prosedürler ve eylemlerde yapabileceği değişiklikleri belirleme ve uygulama ihtiyacı duyar.<sup>56</sup>

İzleme iç kontrolün zaman içindeki performansının kalitesini değerlendirme sürecidir. Bu amaçla,<sup>57</sup>

- Kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yerine getirilip getirilmediği,
- Tanımlanmış alanlarda iyileştirilme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı,
- Gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir.

Kurulan iç kontrol sisteminin etkin ve ucuz maliyetli olması bir zorunluluktur. Bir başka zorunluluk ise, bu sistemin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı yenilenmesi gereğidir. Bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı gözlemlenmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkması gerekir.<sup>58</sup>

---

<sup>56</sup>Münevver YILANCI; **a.g.e.**, s.190.

<sup>57</sup>Larry F. KONRATH; Auditing: “**A Risk Analysis Approach**”, South-Western Thomson Learning, USA, 2002, s.213–214.

<sup>58</sup>Hasan KAVAL;**a.g.e.**, s.95.

Aşağıdaki tabloda iç kontrolün ana bileşenine ait örnekler verilmiştir:<sup>59</sup>

**Tablo 1: İç Kontrolün Bileşenleri**

İZLEME	1) Gözlemler ve yönetimin incelemeleri 2) İç ve dış denetim 3) Yönetim ve Yönetim Kurulu'nun gözetimi
BİLGİ VE İLETİŞİM	1) Yönetim raporları, dış mali raporlama 2) Dışarıdan elde edilen bilgilerin analizi 3) İş kararlarının verilmesi
KONTROL AKTİVİTELERİ	1) Onay ve yetkilendirme, politika ve prosedürler 2) Teyit ve mutabakat 3) Görevlerin ayrılığı
RİSK DEĞERLENDİRMESİ	1) İş amaçlarının oluşturulması 2) Risklerin belirlenmesi ve analizi 3) Risk yönetimi 4) Değişiklik ve büyümenin yönetimi
KONTROL ORTAMI	1) Kontrol herkesin işidir 2) Ahlaki değerler, yönetimin felsefesi ve operasyon stili, 3) Yetki ve sorumluk, insan kaynakları politikaları

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin kontrolü sistemin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması ve gelişmelere uyumun sağlanması açısından sürekli olarak izlenmesi gerekmektedir. İç kontrol sistemi özellikle üst yöneticiler tarafından izlenmeli, sapmalar tespit edilip gerekli önlemler alınmalıdır.

### 1.6. İç Kontrol Standartları

İç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin uygulama esnasında başvurduğu temel ilkelerdir, iç kontrol sisteminin işleyişine ve uygulanmasına yönelik detaylı açıklamalar içerdiğinden sistemin işleyişinin çalışanlar ve yöneticiler tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlar. Standartlar, kontrol sürecinde en önemli faktördür, iç kontrol sisteminin belirlenmiş esaslara uyumlu olarak yürütülmesini sağlar ve uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara yönelik öneriler içerir. İç kontrol sisteminin etkinliğini

<sup>59</sup>PWC Çözüm Ortaklığı Platformu Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, 22 Aralık 2004, <http://www.pwc.com/Tr/tur/about/events/training/icdenetim/pdf>, Erişim Tarihi: 10.12.2011.

artırmak için; usuller ve hedeflere ulaşılmasına yeterli güvence sağlayan diğer önlemlerin yanı sıra kurumun tüm işlemlerine uygulanabilecek iç kontrol standartlarına ihtiyaç duyulur. İç kontrol sisteminin yararlanacağı iç kontrol standartları, kurum faaliyetleri sınıflandırılarak belirlenebileceği gibi genel ve ayrıntılı standartlar biçiminde de belirlenebilir. Söz konusu standartlar iç kontrollerin hem geliştirilmesinde hem de değerlendirilmesinde bir ölçüt olarak kullanılmalıdır, iç kontrol standartları yalnızca mali işlemlere değil idarenin bütün faaliyetlerine uygulanmalıdır. Kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü, çeşitliliği, işlem hacmi, kayıtların çokluğu ve çeşitli düzenleme ve yasaların varlığı dikkate alınarak iç kontrol standartlarının belirlenmesi gerekmektedir. Kamu kaynaklarının yönetim ve kontrolü yasal düzenlemelerle yapıldığından, standartların kamu otoritesi tarafından düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.<sup>60</sup>

Bu bölümde iç kontrol standartlarıyla ilgili bazı organizasyonların standart yaklaşımlarına yer verilmiştir.

### **1.6.1. COSO İç Kontrol Modelleri**

Coso Treadway Komisyonunun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla “iç kontrol bütünlük sistemi” raporunu yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir. Avrupa Birliğinin genişleme sürecinde de mali kontrol alanında yapılan çalışmalar sonucunda COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi benimsenmiştir. Avrupa Birliğine üye ve aday ülkelerin buna uygun iç kontrol sistemi oluşturmaları beklenmektedir. Avrupa Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission Internal Control Integrated Framework Komisyonu 31.12.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere iç kontrol standartlarını belirlemiştir.<sup>61</sup>

COSO raporuna göre, iç kontrol sistemi birbiriyle ilişkili beş bileşenden meydana gelir: Kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetimdir.

<sup>60</sup>Nihal SALTİK, “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünya Dergisi, Cilt:2, Sayı:26, Yaz 2007, s.59.

<sup>61</sup>Nihal SALTİK; a.g.m., s.60.

### **1.6.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) İç Kontrol Standartları**

Uluslararası Sayıştaylar Birliği, (INTOSAI) 2004 yılında “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu”nu yayımlamıştır. İç kontrol, hedeflerin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olduğundan yönetim, iç kontrol yapısının kurulması, gözden geçirilmesi, güncelleştirilmesi, yeterliliği ve etkinliğinden sorumludur. İç kontrol standartları ikili bir ayrıma gidilerek; genel ve ayrıntılı standartlar olarak belirlenmiştir. Bunlar;

Genel standartlar olarak beş başlık altında ele alınmıştır:

- Makul güvence,
- Destekleyici tutum,
- Dürüstlük ve yeterlilik,
- Kontrol hedefleri ve
- Kontrollerin gözetimi genel standartları oluşturur.

Ayrıntılı Standartlar da beş başlık altında ele alınmıştır:

- Belgeleme,
- İşlemlerin anında ve uygun kaydı,
- İşlemlerin onaydan geçirilmesi ve görevlerin ayrılması,
- Gözetim,
- Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk.

İç kontrol sistemi, kurumun aşağıdaki hedeflere ulaşmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir:<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup>Sumru TÜMER; “İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planını Hazırlama ”, Mart, 2009, s.33–34.



- Kurumun işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetle gerçekleştirilmesi;
- Kaynakların savurganlıktan, suiistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin talimatlarına uyulması;
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

### 1.6.3. Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları

Avrupa Birliği, Kamu İç Mali Kontrolü yaklaşımını benimsemiştir. Kamu iç mali kontrolü, mali yönetim ve kontrol sistemi, iç denetim sistemi ve bu iki alandaki merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşmaktadır. Söz konusu sistem, kamu kaynaklarının etkili kullanılması, mevzuata uygunluğun sağlanması ve iyi mali yönetim ilkelerinin uygulanması bakımından gelişmeye açık bir alandır.<sup>63</sup>

Avrupa Komisyonu, 2000 yılında iç kontrol çerçevesini destekleyen ve yönetim sürecinin her aşamasında uygulanabilecek 24 adet iç kontrol standardı belirlemiştir. İç kontrol standartları, tüm birimlerin kaynaklarını kullanırken izlemesi gereken yönetim kuralları olarak tanımlanmıştır. Standartların bir kısmının hemen uygulanması öngörülürken bir kısmı Reform White Paper'daki diğer faaliyetlerin ileri tarihlerdeki uygulamalarına bağlanmıştır. 2001 ve 2002 yılında yayınlanan sentez raporunda daha önce yayınlanan iç kontrol standartlarında, belgelendirme ve denetim gibi kontrol faaliyetleri konusunda gelişmeye ihtiyaç duyulan alanlar belirlenmiştir. Komisyon, sağlam bir iç kontrol çerçevesi oluşturulması için iç kontrol standartlarının önemini vurgulayarak 2003 yılı sonuna kadar uyum sağlanmasına yönelik işlemlere öncelik verilmesini istemiştir. Söz konusu standartlar 2005 yılında küçük değişiklikleri içerecek biçimde güncellenmiştir.

Avrupa Birliği'nde uygulanan kamu iç mali kontrol sistemi COSO modelini esas almaktadır.<sup>64</sup> Avrupa Birliği yetkilileri, COSO modelindeki beş unsurun üye ülkelerde

<sup>63</sup>Nihal SALTİK; **a.g.m.**, s.65.

<sup>64</sup>Sumru TÜMER; “İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planını Hazırlama”, Mart, 2009, s.39.

uygulandığını varsaymaktadır. Ancak uygulamanın gerçekte hangi boyutta olduğunu kesin olarak söylemek mümkün değildir.<sup>65</sup>

Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve gözetim ana başlıkları altında yirmi dört adet standarttan oluşmaktadır.

Bu standart başlıklar şöyledir:<sup>66</sup>

- Kontrol Ortamı;
  - Ahlak kuralları ve dürüstlük,
  - Misyon, rol ve görevler,
  - Personel yetkinliği (işe alım, eğitim ve yer değişikliği),
  - Personel performansı,
  - Hassas görevler,
  - Yetki verme,
- Performans ve Risk Yönetimi;
  - Hedef belirleme,
  - Çok yıllık programlama (Sadece çok yıllık bütçeye sahip olan faaliyetlerde uygulanabilir),
  - Yıllık yönetim planı,
  - Hedeflere İlişkin performansın izlenmesi,
  - Risk analizi ve yönetimi,

---

<sup>65</sup>Nihal SALTİK; **a.g.m.**, s.66.

<sup>66</sup>Nihal SALTİK; **a.g.m.**, s.66-68.

- Bilgi ve İletişim;
  - Yeterli yönetim bilgisi
  - Evrak kayıt ve dosyalama sistemleri
  - Hataları raporlama
  - Kontrol Faaliyetleri
  - Yöntemlerin belgelendirilmesi
  - Görevler ayrılığı
  - Gözetim
  - İstisnaları kaydetme
  - Faaliyetlerin sürekliliği
- Gözetim ve Değerlendirme
  - İç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi
  - Denetim raporları
  - İç denetimin yeterliliği
  - Değerlendirme
- İç kontrolün yıllık gözden geçirilmesi

### **1.7. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Yasal Düzenlemeler**

Dünya genelinde geçtiğimiz yıllarda yaşanan Worldcom, Enron, Parmalat, Ahold gibi yolsuzluk skandalları genel olarak kurumsal yönetim politikalarının yetersizliğine işaret etmiştir. Bu nedenle OECD tarafından kurumsal yönetim ilkeleri belirlenerek, tüm üye ülkelerin kendi hukuksal yapılan çerçevesinde bu ilkeleri uygulamaları önerilmiştir. Bu çerçevede, ABD’de kurumsal yönetimi zorunluluk haline getiren Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmış, AB ülkelerinde ortak bir direktif çıkarılması için çalışmalar başlatılmış,

Türkiye’de de SPK tarafından “Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu” yayınlanmıştır.<sup>67</sup>

### 1.7.1. Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol

Enron, Worldcom, AOL, Tyco International, vb. firmalarda yaşanan küresel etkili muhasebe skandalları yatırımcıların ABD piyasasına, şirketlere, finansal bilgilere ve bu şirketlerin bağımsız denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güvenini sarsmıştır.<sup>68</sup> Kaybedilen kamu güvenini yeniden sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de 11 ana başlıktan oluşan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act – SOX) çıkarılmıştır.<sup>69</sup>

Yasa ağırlıklı olarak kurumsal yönetim üzerine hükümler içermekle birlikte yasa da yer alan hükümlerin bir kısmı, bağımsız denetçiler ve özellikle de SEC gibi şirket dışı unsurları da içermektedir. Yasanın temelinde yöneticilerin ve şirket çalışanlarının şirkete ilişkin görevlerinde sadakat ve bağlılık ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamak ve buna uygun davranmayanları çok ciddi şekilde cezalandırmak yatmaktadır. Şirket yöneticileri ve çalışanları için oldukça ağır para ve hapis cezaları öngörülmüştür. Ayrıca yasa ile ABD’de bağımsız denetime ilişkin yeni bir sistem oluşturularak, Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu kurulmuş ve bağımsız denetim hizmeti görececek şirketlerin bu kurula uyumu zorunlu tutulmuştur.

Bu yasanın getirdiği hükümler en çok, yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, standart koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar, avukatlar ve analistleri etkilemiştir. Şirket üst yönetimi ile bağımsız denetçiye önemli sorumluluklar getirilmiştir.<sup>70</sup>

<sup>67</sup>Duygu Anıl KESKİN; **İç Kontrol Sistemi Öz Değerlendirme**, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul, 2006, s.31.

<sup>68</sup>Cansen Başaran SYMES ; Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, İstanbul, 2004, s.24–27.

<sup>69</sup>Tamer AKSOY; **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği**, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, 2005, 72, 138–163.

<sup>70</sup>Ayça Zeynep SÜER; Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, İstanbul, 2004, s.128–135.

Sarbanes Oxley içerisinde iç kontrol 404, 301, 302 ve 103 maddeleri olmak üzere dört kısımda görülmektedir (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>).<sup>71</sup>

Sarbanes Oxley Madde 404 yasasına göre;

a. Yıllık raporlar içerisinde iç kontrol sistemi ile ilgili bir kısım bulunmalı ve bu kısımda yönetim iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi ile ilgili yapmış olduğu faaliyetleri beyan etmelidir (<http://www.soxlaw.com/s404.htm>).<sup>72</sup>

b. Bağımsız dış denetçiler yönetimin beyanını raporlamalı ve tasdik etmelidirler.

Sarbanes Oxley Madde 302'ye göre SEC raporunu imzalayan firma yetkilileri (CEO ve CFO) güvenilir bir finansal raporlama için gerekli iç kontrolleri uyguladıklarına dair attıkları imza ve tasdikten sorumlu olacaklardır. 302. Maddenin amacı; şirket yöneticilerinin şirket bünyesindeki düzgün olmayan ve mevzuata aykırı uygulamalardan habersiz olduklarını iddaa etmelerini engellemektir. Böylece hisse senetlerinin halka arzında ve kamuya yapılacak diğer bildirimlerde şirket yöneticilerine sorumluluk yüklenmesi suretiyle kamunun aydınlatılmasına ilişkin bütün bu belgelerin gerçek ve doğru bilgi içermeleri garanti altına alınmaya çalışılmaktadır. Getirilen bu yeni düzenleme ile şirket yöneticileri gerçekten bilgileri bulunmasa dahi kasten veya ihmalen yanlış bir onaylama veya tasdik yapmalarından dolayı sorumlu olmaktadırlar ([www.soxlaw.com/s302.htm](http://www.soxlaw.com/s302.htm)).<sup>73</sup>

Sarbanes Oxley Madde 103'e göre denetim raporlarını hazırlayacak ve onaylayacak olan bağımsız denetçi tarafından kullanılması için denetim, tasdik ve kalite kontrol standartları için bir yapı belirlenmelidir(<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>).<sup>74</sup>

Bu kısım aynı zamanda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve dökümanite edilmesi ile ilgili standartları da içerir.

Sarbanes Oxley Madde 301 nolu bölümünde, borsaya kayıtlı şirketlerin İç Kontrol ve İç Denetimden sorumlu Denetim Komitesi (Audit committee) kurması hüküm altına alınmıştır. Denetim komiteleri, yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve bu komitece her yıl iç kontrol sistemine ilişkin hazırlanacak raporun, genel müdür ve üst düzey

<sup>71</sup><http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>. Erişim Tarihi: 09.12.2011.

<sup>72</sup><http://www.soxlaw.com/s404.htm>. Erişim Tarihi: 09.12.2011.

<sup>73</sup>[www.soxlaw.com/s302.htm](http://www.soxlaw.com/s302.htm). Erişim Tarihi:09.12.2011.

<sup>74</sup><http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>. Erişim Tarihi:09.12.2011.

yöneticilerin onayı sonrası faaliyet rapor ekinde yayınlanacaktır. Ayrıca denetim komitesi, iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikâyetlerin değerlendirilmesinden de sorumlu tutulmuştur. Bunlara ilaveten, komite, dış denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi, dış denetim ve dış denetim raporunun kontrol ve gözetimi, dış raporlama, finansal raporlama dahil dış denetime konu çalışmaların gözetimi ve denetim firmasınca kendisine sunulacak denetim raporlarının incelenmesinden doğrudan sorumlu olacaktır.<sup>75</sup>

Genel olarak değerlendirecek olursak Sarbanes Oxley Yasasında (md. 103–301–302–404) şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumlulukları ağırlaştırılmıştır. Bu doğrultuda şirket yönetimince iç kontrol değerlendirme raporlarının hazırlanması, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla beraber değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu doğrultuda şirket yönetimince hazırlanan ve şirket yönetim kurulu başkanı imzası ile SEC’e sunulan yıllık raporlarda; “yeterli ve uygun bir iç kontrol yapısı ile iç kontrollerin kendisince tasarlanarak oluşturulduğu, işler vaziyette yürürlükte tutulduğu ve şirketçe kullanılan iç kontrol sisteminin, iç kontrollerin, iç kontrol usûl ve esasları ile iç kontrol yapısı etkinliğinin kendilerince değerlendirildiği, iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmelerin önemli bir hata içerip içermediği, yönetimin değerlendirmelerinin genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığı iç kontrol mekanizmaları ve prosedürlerindeki tüm açık noktalar ve önemli zayıflıklar ile yönetimin bu konuda vardığı sonuçların denetim komiteleri ve bağımsız dış denetçilere iletildiği, suistimal vb. iç kontrol sürecini olumsuz etkileyecek her tür durumun bildirildiği, iç kontrole ilişkin önemli değişiklikler, eksiklikler, zayıflıklar ile bunlara ilişkin alınan tüm önlemlerin kendilerince hazırlanan şirket iç kontrol raporunda belirtildiği, şeklindeki hususları onayladığını açıkça beyan edecek ve bu beyanların sorumluluğunu bizzat üstlenecektir.<sup>76</sup>

### 1.7.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

İç kontrol sistemiyle ilgili yasal düzenlemelerde bazı kurumlar etkili olmuştur. Bunlardan birisi olan Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü, Performans, uygulama ve nitelik standardı olmak üzere uygulama zorunluluğu olmayan standartlar geliştirmiştir.

<sup>75</sup>Tamer AKSOY; **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2005, 72, 138–163.

<sup>76</sup>Tamer AKSOY; **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2005, 72, 138–163.

Enstitünün uygulamış olduğu bu standartların performans standartları başlığıyla yayınlanan metnin 2120 numaralı alt maddesinde, kontrol faaliyetine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Bu maddeye göre, iç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasını belirtmektedir. Standart maddesi, aynı zamanda iç denetim faaliyetinin, risk değerlendirmesi sonuçlarına bağlı olarak, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmesi gerektiğini ifade etmektedir. Maddeye göre yapılacak değerlendirmenin, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini, varlıkların korunmasını ve kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularının kapsamı gerekmektedir.<sup>77</sup>

### 1.7.3. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI), 1992 Washington Kongresinde kabul edilen Denetim Standartları ve İç Kontrol Standartlarının ana hatları, tüm dünyada benimsenmiş kurallar haline gelmiştir. INTOSAI'nın her üç yılda bir değişik ülkelerde gerçekleştirilen kongreleri, kamu kesimindeki güncel ve önemli denetim sorunlarının görüşüldüğü ve gerekli tavsiye kararlarının alındığı bir forum niteliğindedir.

Örgütün İç Kontrol Standartları Komitesi,<sup>78</sup>

- Etkili iç kontrollerin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yönelik genel bir çerçeve çizmek,
- Kamu yöneticilerinin ve denetçilerinin iç kontrolle ilgili rollerini ve sorumluluklarını açıklamak,
- Yaygın biçimde yaralanılan iç kontrol uygulamalarını tanımlamak,
- İşletmenin, etkili bir iç kontrol sağlaması bakımından, alması gereken önlemler olup olmadığını tespit etmeye yardımcı olacak basit bir kıyaslama listesi sunmak,
- Daha fazla bilgi edinmek üzere bir kaynak listesi vermek,

<sup>77</sup>Duygulu Anıl KESKİN; a.g.e., s.33.

<sup>78</sup>Duygulu Anıl KESKİN; a.g.e., s.38.

Gibi, yukarıda sıralanan amaçları gerçekleştirmek üzere bildirimler ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaya yönelik rehber yayınlamaktadır.

#### 1.7.4. Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde, son yıllarda genelde kamu yönetimi anlayışı sorgulanmakta ve bu alanlarda değişim ihtiyacı gündeme getirilmektedir. Kamu mali yönetimine ilişkin değişim ihtiyacının, kamu gelirlerinin kullanımı ve kamu harcamaları konusunda artan kamuoyu hassasiyeti ile gerek bürokraside gerekse akademik çevrelerdeki değişim çalışmalarından oluşan iç etkenlerin yanı sıra uluslararası mali kuruluşlarla olan ilişkiler ve Avrupa Birliğine üyelik sürecinde birlik müktesebatının üstlenilmesi çalışmalarından oluşan dış etkenlerden kaynaklandığını söylemek mümkündür. Bu değişim çalışmalarının da etkisiyle kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi alanında bazı mevzuat değişiklikleri yapılmış, bazı mevzuat değişiklikleri de taslak veya tasarı aşamalarında çalışmaları devam etmektedir.<sup>79</sup>

Mali yönetim ve kontrol sistemi alanında en köklü değişim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla yapılmıştır. Bu Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimiz bütünüyle yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiştir. Kanunda, planlama-bütçeleme süreci yeniden tanımlanmış, idarelerin yönetim sorumluluğuna ağırlık verilmiş, bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemelere yer verilmiş, sonuç veya amaç odaklı bir mali yönetim sistemi kurulmaya çalışılmış yeni bir iç kontrol mekanizması oluşturulması öngörülmüştür.<sup>80</sup>

Ülkemiz ekonomisinin büyük bir kısmını oluşturan KOBİ'ler için ise bu düzenlemelerin ayrı bir önemi vardır. Basel II düzenlemeleri ile bankacılıkta önemi daha da artacak olan kurumsal yönetim ve risk yönetimi ile yeni bankacılık kanunuyla getirilen düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, reel sektörün de iç kontrol sistemleri ve iç denetimin kurulması ve etkin çalışması konusunda gereken önemi vermesi gerekecektir. Önceleri çoğunlukla büyük ölçekli firmaların iç kontrol sistemi ve iç denetime yer verdiği gözlenirken; Basel II düzenlemeleri ile birlikte artık KOBİ'lerin de kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri ve iç kontrol sistemi ve iç denetimi gerçekleştirmeleri

<sup>79</sup>Mehmet Sait ARCAGÖK; “**Yeni Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol**”, s.1. , <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf>, Erişim Tarihi:09.12.2011.

<sup>80</sup>Mehmet Sait ARCAGÖK;**a.g.m.**, s.2.



zorunlu bir hal almıştır. Aksi takdirde, bankalardan kredi temininde zorluklar yaşanacaktır. Böylece, Basel II ile etkin risk yönetimi ve denetim anlayışının ön plana çıkarıldığını söylemek mümkündür.<sup>81</sup>

### 1.8. İç Kontrol Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Belgelendirilmesi

İş ve işlemleri ilgilendiren belgeler tam ve doğru olmalı, ilgili personel ve denetçilere kolaylıkla ulaşılabilir ve işlemin her aşamasında incelenebilir durumda bulunmalıdır. Belgeleme, işletmenin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmalı ve yöneticilere, denetçilere ve diğer personele çalışmalarında yardımcı olmalıdır.<sup>82</sup>

Bu süreçte, bilgi kaynaklarına ulaşmada bazı yaklaşımlar sergilenir. Bunlar:<sup>83</sup>

- İşletmenin örgüt şeması,
- İşletmenin hesap planı ve yönetmeliği,
- İşletme yönetiminin yayınladığı genelge ve yönetmelikler,
- İş tanımları,
- İşletme personeli ile yapılan görüşmeler,
- İç denetçinin raporları, çalışma kâğıtları ve denetim programı,
- Muhasebe çalışmalarının gözlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi,
- İşletme büro, makine ve tesislerinin gezilmesi,
- Önceki yılların denetim raporu, çalışma kâğıtları ve iç kontrol raporları,
- Çeşitli yayınlar, araştırma ve istatistikler.

<sup>81</sup>Ganite KURT, Pınar OKAN; “**Basel II Kapsamında Kobi’lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler**”, I.Uluslararası sempozyum, İzmir Ekonomi Üniversitesi Kitabı, Mayıs 2008, s.150.

<sup>82</sup>Nihal SALTİK; “**İç Kontrol Öz Değerlendirme**”, Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, 2006, s.64.

<sup>83</sup>Hasan GÜRBÜZ; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995, s.68–69.

Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili anladıklarını belgelendirmede kullanacağı başka yöntemler şunlardır;

- Not Alma Yöntemi
- Anket(Soru Formu) Yöntemi
- Akış Şemaları Yöntemidir. Bu yöntemler ayrı ayrı başlıklarda ele alınacaktır.

### **1.8.1.Not Alma Yöntemi**

İşletme hakkında elde edilen ön bilgilerden sonra, iç kontrol yapısı hakkında detaylı bilgi edinmek için kullanılan yöntemlerden en çok yararlanan ve en sabit olanı not alma yöntemidir. Not alma yönteminde; denetçi, bölüm yöneticileri ve personeli ile karşılıklı görüşmelerden sağladığı bilgileri çalışma kâğıtlarına kaydeder. Daha sonra bu çalışma kâğıtlarını referanslayarak raporda kullanılmak üzere ana dosyaya klase eder. Not alma yöntemi, yukarıda da belirtildiği gibi denetçilerin en çok başvurduğu (özellikle küçük işletmelerin sistemi incelemelerinde) ve genelde diğer yöntemlere yardımcı nitelikte kullanılan bir yöntemdir.<sup>84</sup>

Not alma yöntemini uygulanmasında not biçimine getirilmesi gereken bazı özellikler bulunmaktadır:

- 1.Muhasebe sisteminde yer alan her bir belge ve kaydın doğuş noktalarının ortaya konulması,
- 2.Sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
- 3.Sistemde yer alan belge ve kayıtların düzenlenme biçimlerinin not biçiminde izlenmesi,
- 4.Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulama biçimlerinin not alınması.

---

<sup>84</sup>Şenol URAL; “İç Kontrol Sistemi ve Değerlemesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995, s.30.

### 1.8.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi

Anket yöntemi, iç kontrol yapısı incelenen işletmenin her bir denetim alanı ile ilgili sorulacak soruların önceden hazırlanıp, sorulup, yanıt alınması işlemlerinden oluşur. İç kontrol yapısının tanınmasında ve belgelenmesinde çoğunlukla kullanılan yöntem olan anket yönteminde denetçi sorduğu sorulara aldığı yanıtları anında form üzerinde sınıflandırır. Alınan yanıtlara göre sistemin zayıf yönleri belirlenmeye çalışılır.<sup>85</sup>

Sorular genellikle “evet” veya “hayır” cevapları alınacak şekilde düzenlenir. Bu sorular işletmenin ilgili personeline sorulur. “Hayır” cevabı iç kontrol yapısında zayıflığı gösterecek şekilde soru formu hazırlanır. Sorular, işletmenin iç kontrol politikaları ve prosedürleriyle ulaşılabilecek çeşitli iç kontrol amaçlarına yöneliktir. Kontrol amaçları üzerinde durulmasının nedeni, kontrol amaçlarını içeren soruların amacının gerektiği şekilde anlaşılmasını sağlamak ve kontrol amaçlarına ulaşmak için işletme tarafından kullanılmakta olan kontrol prosedürlerini tanımaktır.<sup>86</sup>

Yöntemin uygulanmasında, sorulara evet ya da hayır şeklinde yanıt aranır. Ayrıca bir de açıklama bölümü eklenir.

Tipik olarak bir iç kontrol anketinde şu bölümler bulunur:<sup>87</sup>

- Genel,
- Kasa,
- Satışlar, sevk ve alacaklar,
- Stoklar ve maliyet sistemleri,
- Satın almalar, teslim alma ve borçlar,
- Sabit varlıklar ve birikmiş amortismanlar,
- Hisse senedi. Tahviller ve iştirakler,

<sup>85</sup>Nejat BOZKURT; **a.g.e.**, s.143.

<sup>86</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.79.

<sup>87</sup>Hasan GÜRBÜZ; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995, s.70.

- İpotekli. Tahvilli ve diğer borçlar,
- Öz sermaye,
- Diğer gelir ve gider hesapları.

Anket formu yönteminin başlıca yararları şunlardır:

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

Bu yöntemle getirilen başlıca eleştiriler ise şunlardır:

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

İç kontrol amaçlarına yönelik olarak hazırlanmış anket soru formu örneği Tablo 2'de görülmektedir.

**Tablo 2: Anket Soru Formu Örneği<sup>88</sup>**

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

<sup>88</sup>Nejat Bozkurt; **a.g.e.**, s.144.

İç kontrol yapısının belirlenmesinde genellikle bu yöntem kullanılır. Anket yöntemi ayrıntılı bilgi vermesine karşın, akış şemaları yöntemi ise genel görünüm sağlar. Bu nedenle çoğunlukla iki yöntem birlikte kullanılır.

### 1.8.3. Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemi, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişinin genel bir görünümü sunulur. İşletmedeki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir şekilde gösterilir. Böylece denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktalarını ortaya atabilir. Akış şeması işletmede kıymet hareketi doğuran bir olayın doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine ve ait olduğu hesaba yansıtılmasına kadar geçen tüm işlemleri şema ile gösterir.<sup>89</sup>

Denetçinin işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktaları ortaya çıkartabilir. Örneğin işletmeye bir sipariş emri geldiği andan itibaren nelerin yapıldığı, satış işleminin hangi aşamalardan geçtiği, düzenlenen belgelerin nelere gittiği, başlangıçtan son noktaya kadar sembollerle izlenebilir.

Denetçi akış diyagramını hazırlarken kendisi için gerekli olan bilgileri aşağıdaki gibi sağlar.

1. İlgili süreçlerden sorumlu olan kişi ile görüşmeler yapmak,
2. Sürece ait bilgileri sürecin başından sonuna kadar izleyerek,
3. Belgeleri hazırlamaktan sorumlu olan kişilere sorular sorarak bilgi almak ve her belgeye ait bilgileri birleştirip derleme yapmak.

Akış şemaları yöntemini diğer tekniklere nazaran üstün yönleri şunlardır:<sup>90</sup>

- **Anlaşılabilirliği kolaydır.** Görsel tanımlama yazılı anlatımlarla da desteklendiğinden denetçi notları ya da soru kâğıtlarına nazaran daha kolay anlaşılırlar.
- **Karmaşık bir sistemin tümüyle verilmesini kolaylaştırır.** Soru kâğıtları ile on beş, denetçi notlarında ise on sayfa tanımlanacak karmaşık bir sistem iki sayfalık bir akış şemasında gösterilebilir.

<sup>89</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.187.

<sup>90</sup>Nejat BOZKURT;**a.g.e.**, s.140.

- **Bilgi işlem belgeleri ile paralelliği söz konusudur.** Elektronik bilgi işlem sistemleri genellikle akış şemaları ile belgelendirildiğinden, işlem bilgi departmanı personeli akış şemalarına aşinadır ve denetçiye yardımcı olabilirler.

- **Güncelleştirilmeleri kolaydır.** Bir denetim sırasında hazırlanmış olan akış şemaları, daha sonraki denetim çalışmalarında sistemde meydana gelmiş değişiklikler eklenerek kolayca güncelleştirilebilirler. Dolayısıyla tekrarlanan denetim çalışmalarında zamanla tasarrufu sağlarlar.

Akış şeması yönteminin, not alma ve anket yöntemine göre dört önemli sakıncası vardır. Bunlar;<sup>91</sup>

- Önemli ölçüde bilgi ve deneyim gerektirir.
- Hazırlanmaları zaman alır.
- İç kontrol soru kâğıtlarında hayır cevapları ile tespit edilebilen zayıflıkları, akış şemaları üzerinde saptayabilmek daha fazla bilgi ve tecrübe gerektirir.
- Tamamlanan akış şemalarından sonra kontrolün zayıf olduğu noktaların belirlenmesi için yapılan analiz daha zordur.

Akış şemalarının özel bir önemi vardır. Muhasebe bilgi akışları işletme tarafından akış şemaları ile belirlenmiş ve belgelendirilmiş ise, bu şemalardan yararlanılarak muhasebe kontrolleri hem sistem, hem de mantık akışı içerisinde değerlendirilebilir. Çünkü bu akış şemaları, işletmedeki bölümler ve görev ayrımları arasında hangi belge ve bilgilerin dolaştığını açık ve ayrıntılı olarak göstermektedir.<sup>92</sup>

### **Akış Şemaları Sembolleri**

Akış şeması yönteminde bazı semboller kullanılır. Bazı semboller, kullanıldıkları alanlara ve durumlara göre çok çeşitli olmasına rağmen kullanımı genelleşmiş olan bazı semboller Şekil 1’de gösterilmiştir.

---

<sup>91</sup>Aslan KAYA; Halit DEMİRAL;”Vergi İncelemerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”, Ankara, TÜRMÖB Yayınları, Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi, Yayın No:3, Ocak 2001, s.90.

<sup>92</sup>Melih ERDOĞAN;a.g.e., s.108.

### Şekil 1. Akış Şeması Sembolleri.<sup>93</sup>



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



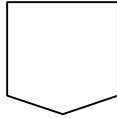
**Girdi / Çıktı:** Giren ya da çıkan bilgiyi gösterir. Bir belgenin sisteme ilk girişi halinde belgeyi simgeleyen şekil yerinde kullanılabilir.



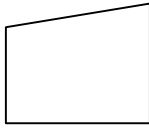
**Delikli Kâğıt Şerit:** Kâğıt şerit şeklindeki giriş-çıkış işlemini ifade eder.



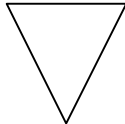
**El İşlemi:** Çeşitli türde bilgilerin mekanik araçlardan yararlanmadan el ile işleme tabi tutulmasıdır.



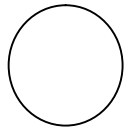
**Sayfalar Arası Bağlayıcı:** Aynı akış şemasının sayfaları arasındaki geçişleri (giriş-çıkışları) gösterir. Giriş-çıkış noktaları sembolün içine konulan harf veya sayfa numarası ile belli olur.



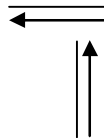
**Bağlı Klavye (El Girişi):** Düğmeye basma, tuşa basma, çevirme gibi işlemler uygulanarak mekanik aygıtla el ile giriş yapıldığını ifade eder.



**Dosya Saklama:** Bilgi veya belgelerin depolandığını gösterir. Depolama türü sembolün içerisinde tarih, numara gibi ifadelerle gösterilebilir.



**Bağlayıcı:** Akış şemasında aynı sayfa üzerinde şemanın bir bölümünden diğerine geçişleri (çıkış ve girişleri) gösterir. Bu giriş ve çıkışları belli etmek için sembolün içine harf konulması gereklidir.



**İşlem Akış Yönleri:** İşlemin yönünü gösterir. Normal olarak soldan sağa ve yukarıdan aşağıya olan yönleri ifade ederler. Bunun dışındaki ters yönlerin gösterilmesi halinde ok işaretlerinin kullanılması zorunludur.

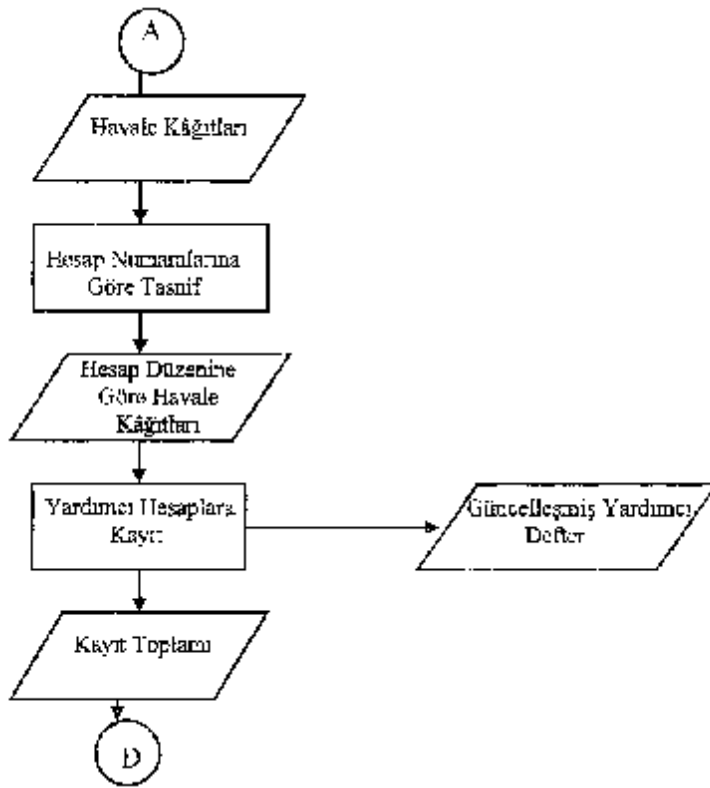
<sup>93</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Arıkan Yayınevi, 11.Baskı, 2007, s.337.



### Akış Şeması Örneği

Genelde muhasebe sistemi üzerine hazırlanan akış şemalarının yanı sıra satışlar, nakit girişleri, üretim, nakit çıkışları ve ücret ödemeleri gibi işlem bölümleri içinde akış şemaları hazırlanabilir. Şekil 2’de alacaklar muhasebesi memurunun işlemleriyle ilgili akış şemasını görmekteyiz.

**Şekil 2. Alacaklar Muhasebesi Akış Şeması<sup>94</sup>**



### 1.9. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulması Gereken Faktörler

Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması için uygun bir kontrol ortamına gerek vardır. Bu ortama iç kontrol sistemi ortamı adı verilir. İç kontrol sistemi ortamı hem işletme içi hem de işletme dışı etkenler tarafından belirlenir. Dış etmenler işletme yönetiminin kontrolü dışında olan faktörlerdir. Bunlar genelde çeşitli ekonomik koşullardır. İç

<sup>94</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Arıkan Yayınevi, 11.Baskı, 2007, s.342.

kontrol sistemi ortamını etkileyen iç etmenler ise yönetimin doğrudan kontrol edebildiği faktörlerdir.<sup>95</sup>

İç etmenler; yönetimin önderliği, organizasyon yapısı, personel, iç denetim, bütçeleme ve işletme içi raporlama, işletme uygulama ve politikaları şeklinde sayılabilir.<sup>96</sup>

İç kontrol sistemi kurulmadan önce göz önünde bulundurulması gereken faktörler vardır. Bu faktörler iç kontrolün daha iyi kavranmasına yardımcı olacaktır.

Bu faktörler:

- Risk,
- Maliyet,
- Yönetimin sorumluluğu,
- Önleyici özellik taşımak,
- Sistemde mevcut sınırlamalar. Bu faktörler ayrı ayrı ele alınacaktır.

### 1.9.1. Risk

Risk, istenilmeyen bir olayın veya olaylar setinin ortaya çıkma olasılığıdır. Risk kelimesi çoğunlukla negatif veya istenilmeyen bir olayı ifade etmektedir. Risk kelimesi işletmeler açısından ele alındığında başarılı olmak yerine başarısız olmak ihtimalini ifade eder.<sup>97</sup>

Tüm işletmeler amaçlarına ulaşmada çeşitli risklere katlanırlar. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmemesi olasılığıdır.

Başka bir ifade ile amaçlara ulaşmada ortaya çıkma ihtimali olan engellerdir. Bu nedenle, risk belirlemede öncelikle amaçlar oluşturulmalı, daha sonra ise bu amaçları elde etmek için ilgili riskler belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Ekonomideki, endüstrideki, yasal düzenlemelerdeki ve iş koşullarındaki değişiklikler işletmeler için sürekli risk kaynağı oluştururlar. İşletmeler bu değişikliklerle ilgili özel riskleri

---

<sup>95</sup>Mevlüt ÖZER; **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997, s.79.

<sup>96</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.174.

<sup>97</sup>Ali İhsan KARACAN; **Bankacılık ve Kriz**, Ankara: Creative Yayıncılık, 2001, s.19.

belirlemeli ve bu risklere karşı davranışlarını ayarlamalıdır. Çünkü riskler, işletmenin rekabet şansını, başarısını finansal politikalarının etkin biçimde uygulayışını, kaliteli ürün sunumunun devamlılığını, toplum içerisinde iyi bir imaj yaratmasını vb. konuları etkileyecektir.<sup>98</sup>

Risk faktörlerini ikiye ayırmak mümkündür:<sup>99</sup>

Aktifin suiistimale elverişli olması;

- Nakit işlemlerin fazlalığı,
- Envanter kalemlerinin küçük ama değerli olması,
- Çabuk nakde çevrilebilecek varlıkların çokluğu,
- Sabit kıymetlerin küçük ve kolay pazarlanabilir olması,

Kontroller ile ilgili risk faktörleri;

- Yönetimin yeterli özeni göstermemesi,
- Suiistimale açık varlıklar ile ilgili personelin işe alımının yeterince incelenmeden yapılması,
- Bağımsız denetimin olmaması,
- Onay ve kabul sisteminin olmaması,
- Varlıkların fiziki kontrollerindeki yetersizlik,
- İşlemlerin geç muhasebeleştirilmesi.

Bunlara ek olarak beklentilerin dışında gerçekleşen olaylardan da işletmeler için belirli bir risk durumu söz konusudur:

Şöyle ki, doğal afetler gibi beklenmedik olaylardan kaynaklanan risk, ortaya çıkabilecek maksimum zarara karşı önlem almayı gerektirirken, belirsizliğin yarattığı riskin

---

<sup>98</sup>Münevver YILANCI, , **a.g.e.**, s.78.

<sup>99</sup>Barış SİPAHİ; "SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, s.119.

yönetilmesinde riskin boyutunun, ortaya çıkma ihtimali ile birlikte tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu durumda riskin önemli bir unsuru da risk olmaktadır. Örneğin, piyasaya yeni bir ürün sunulması durumunda, ürünün kabul görmemesi, tabidir ki söz konusu ürün için yapılan yatırımlardan zarar edilmesi sonucunu doğurur, ürünün kabul görmesi ise, bu yeni ürünün ilk tedarikçisi olan firmaya ürün taklit edilinceye kadar önemli bir fırsat ve getiri sağlar. Sonuçta alınan her kararın meydana getirebileceği risklerin belirlenmesi, risklere karşı önlem alınmasında ve elde edilen getirinin alınan risk karşılığında yeterli olup olmadığının belirlenmesinde önem taşımaktadır.<sup>100</sup>

Öte yandan işletmelerin finansal yöneticilerinin karşı karşıya kalma olasılığı olan iki tür risk faktöründen de söz etmek yerinde olacaktır. Bunlar:

- Finansal Riskler: Uygun olmayan yönetim politikalarının uygulanması ve yolsuzluk işlemleri sonucu varlıkların kaybı olasılığıdır,
- Muhasebe Riskleri: Varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda yapılacak hata olasılığıdır.

İşletme büyüklüğü, faaliyet konusu, kullanılan varlıkların türü ve işletme sahibinin işletme ile ilgi derecesi hem varlıkların yetersiz ve yolsuzluk işlemlerinde kullanılması riskini (finansal risk), hem de muhasebe kayıtlarında ve raporlarında yapılan hatalara ilişkin riskleri (muhasebe riskini) etkileyen faktörlerdir.

### **1.9.2. Maliyet**

İç kontrol sistemini kurma ve işletmeye getireceği maddi maliyet kurulan sistemde yer alacak personel sayısı ve niteliği ve kurulan sistemde yer alacak teknik elemanlarla doğru orantılıdır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin maliyeti, bu sistemi kurmaktan elde edilmesi beklenen faydayı hiçbir zaman geçmemelidir.

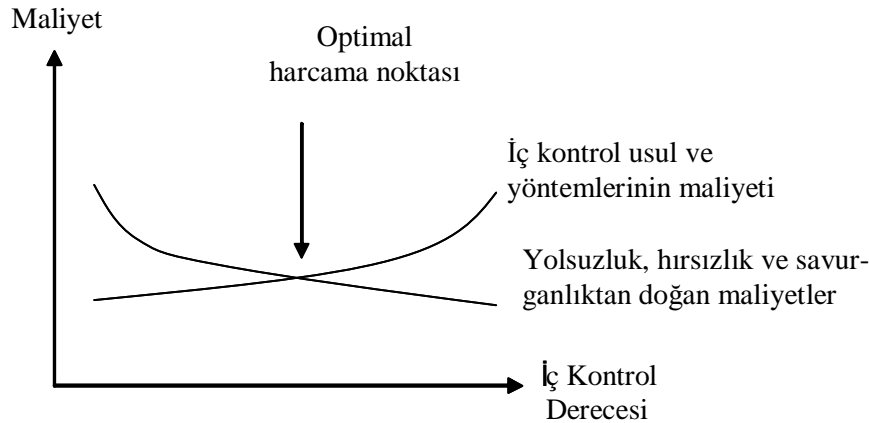
İç kontrol usul ve yöntemlerinin uygulanması işletme içinde bürokrasiyi arttırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü harcanır. Ayrıca, bürokratik işlemler nedeniyle işlerin gecikmesi, karlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine yol açtığı için bir kayıp söz konusu olabilir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında işletmenin katlandığı bu kayıp ve harcamalar iç

<sup>100</sup>Yasemin TÜZÜN; “Risk Nedir?”, İç Denetim Dergisi, Sayı: 4, Yaz 2002, s.26–27.

kontrol sisteminin maliyetidir. İşletmede uygulanan iç kontrol usul ve yöntemleri (prosedürleri) arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de artar.<sup>101</sup>

Fayda ve maliyet ilişkisi Şekil 3'de gösterilmiştir. İç kontrolle tasarruf edilen yerden katlanılan maliyetlerin kesiştiği noktaya kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına devam edilmelidir. Çünkü bu noktaya kadar iç kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti, bu usul ve yöntemlerin sağladığı faydadan düşüktür. Kesişme noktasından sonra sisteme eklenen kontrol usul ve yöntemlerinin maliyeti buraların faydasını aşmaktadır ve giderek eklenen iç kontrol usul ve yöntemlerin maliyeti ile faydası arasındaki fark büyümektedir. Kesişme noktası iç kontrol için yapılacak harcamaların optimal noktasıdır.

**Şekil 3. İç Kontrolle Katlanılan ve Tasarruf Edilen Maliyetler**<sup>102</sup>



Fayda ve maliyet ilişkisi iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında göz önünde bulundurulması gereken bir kriter olmakla beraber, fayda ve maliyetin kesin olarak ölçülmesi genellikle mümkün değildir. Fayda ve maliyet ilişkisini değerlendirme, yönetimin yargısına, katlanılan ve tasarruf edilen maliyetleri tahmin etmesine bağlıdır.<sup>103</sup>

Bununla birlikte, iç kontrol sistemi oluşturulurken koşullarda zamanla meydana gelebilecek değişikliklerin kontrol önlemlerini zayıflatabileceği ve kontrol maliyetlerini de arttırabileceği göz önünde tutularak, iç kontrol sistemleri kurulurken her zaman insan

<sup>101</sup>Celal KEPEKÇİ; a.g.e.s., s.68.

<sup>102</sup>Celal KEPEKÇİ; **İç Kontrol Sistemi**, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 1994, s.58.

<sup>103</sup>Celal KEPEKÇİ; **İç Kontrol Sistemi**, TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları, Ankara, 1994, s.58.

faktörünün sistemin en önemli parçası olduğu unutulmamalıdır. İç kontrol usul ve yöntemlerinden daha fazla verim alınabilmesi ve değişen koşullarda iç kontrol sistemini etkinliğini koruyabilmesi için işletme, çalışanlarına kontrol kültürü aşılması, iç kontrol sisteminin düşünsel yönünü oluşturmalarıdır.

### 1.9.3. Yönetimin Sorumluluğu

Bir işletmedeki tüm iç kontrollerin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi sorumluluğu yönetime aittir.<sup>104</sup> Büyük işletmelerde üst düzeydeki yöneticiler, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilişkiye sahip olma olanağını bulamamaktadırlar. Bu nedenle yöneticiler savurganlıkları ve yolsuzlukları en aza indirecek verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında esas sorumluluğa sahiptirler. Sorumluluk, örgüt planının yapılmasında, her bölümü içinde görev dağıtımının gözden geçirilmesinde, onaylanmasında ve iç kontrol usul ve yöntemlerinin karşılıklı ilişkilerinin kurulmasında görülür.

İç kontrol sistemi kurulduktan sonra, sistemin fonksiyonlarını belirlediği şekliyle yerine getirip getirmediğini görmek için kontrol sistemi, yönetim tarafından sürekli gözden geçirilmeli ve işletmenin çalışma koşullarındaki değişikliklere uygun olarak düzeltmeler yapılmalıdır.<sup>105</sup>

### 1.9.4. Önleyici Özellik Taşımak

Bir işlemin muhasebeleştirilme sürecindeki kontroller; önleyici, ortaya çıkarıcı ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırılabilir.

Önleyici kontroller, hata ve hile daha gerçekleşmeden önüne geçilmesidir. Ortaya çıkarıcı kontroller meydana gelmiş hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Düzeltici kontroller ise, hataların düzeltilmesinde kullanılırlar.

İç kontrol sistemi hem önleyici hem de ortaya çıkarıcı özellik taşıyabilir. İç kontrol sisteminin ortaya çıkarıcı bir nitelik taşımaktan öte önleyici bir özellik taşıması daha uygundur. Her ne kadar bir yönetici için, işletmeden hırsızlık yapan birisinin

<sup>104</sup>Murat AZALTUN; **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir: A.Ü. Yayınları, 1999, s.17.

<sup>105</sup>Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000, s.59.

yakalanmasının ve cezalandırılmasının sağlanması önemli ise de, geliştireceği etkin prosedürlerle hırsızlık yapılabilecek fırsatın ortadan kaldırılması gerçek başarı olacaktır.<sup>106</sup>

### **1.9.5. Sistemde Mevcut Sınırlamalar**

Yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi hata ve hilelerin önlenmesi konusunda yüzde yüz güvence veremez. İşletme yönetimi, iç kontrol sistemini değerlemede sistemin kendisinde mevcut sınırlamaları göz önünde bulundurmalıdır.

Bu sınırlamalardan birincisi, birçok kontrol usul ve yönteminde mevcut olan insan faktörüdür. Personelin görevde bulunmama alışkanlığı, yanlış kararlar, yönergelerin yanlış anlaşılması, kişisel dikkatsizlik, ihmal, dalgınlık veya yorgunluk gibi nedenlerle belirli bir iç kontrol usul veya yönteminin etkinliği azalabilir veya kalmayabilir. Ayrıca, iş bölümü esasına dayalı usul ve yöntemlerin etkinliği bile, personelin veya işletme dışındaki üçüncü kişilerin ortaklaşa yolsuzluğa katılmasıyla kaybolabilir.

İkinci bir sınırlama, iç kontrol usul ve yöntemlerinin işletmenin tüm işlemlerini kapsamamasıdır. İç kontrol usul ve yöntemleri, her zaman karşılaşılamayan işlemlerde ve muhasebe raporlarının hazırlanmasında yöneticilerin subjektif yargılarına dayanan tahminlerin yapılmasında uygulanmayabilir.

Üçüncü bir sınırlama ise, işletmelerin içinde bulunduğu çevrenin statik olmamasıdır. Değişken koşullar yüzünden kontrol usul ve yöntemleri yetersiz kalabilir. Örneğin, kilit düzeydeki bir personelin istifası veya emekli olması, bilgisayar sistemine geçilmesi veya bilgisayar sisteminde değişiklik yapılması mevcut iç kontrol sisteminde de büyük değişiklik yapılmasını gerektirecektir.

### **1.10. İç Kontrollerin Sınıflandırılması**

İç kontrol sisteminin diğer bir özelliği de uygulanan kontrol yordamlarının, yalnızca mali nitelikteki faaliyetlere değil, bütün idari faaliyetlere uygulanabilecek nitelikte olmasıdır. Başlangıçta iç kontrol muhasebe ve finans ile sınırlı kaldığı için, temel amaç, varlıkların korunması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi olmuştur. Daha

---

<sup>106</sup>Murat AZALTUN; a.g.e., s.19.

sonraları işletmelerin büyüme ve gelişmeleri neticesinde iç kontrol sistemi de gelişmiş ve kapsamına diğer faaliyetler de girmiştir.

Her işletme ya da örgütte farklı bireyler olması nedeniyle farklı amaçlar bulunmakta ve dolayısıyla da her bireyin iç kontrole bakış açısı farklı olmaktadır. Muhasebeciler, geleneksel olarak iç kontrol sistemini, organizasyon planı ve muhasebecileri ilgilendiren belli amaçları başarmada kullanılan yöntem ve ölçüler olarak tanımlamaktadırlar. Söz konusu ölçüler, varlıkların korunması, doğru ve güvenilir muhasebe verilerinin sağlanması, faaliyet verimliliğinin yükseltilmesi ve personelin yönetim politikalarına uymaya teşvik edilmesi olarak sıralanabilir. Bunlardan ilk ikisi muhasebeciler için çok daha önemlidir ve bunlar muhasebe kontrolleri olarak adlandırılır. Diğer ikisi ise yönetim için önemli olup yönetsel kontroller olarak adlandırılmaktadır.<sup>107</sup>

İç kontrolün muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olarak iki kısımda incelenmesinin temel amacı, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim çalışmasının kapsamının belirlenebilmesini sağlamaktır. Böyle bir sınırlama yapılmadan önce bağımsız denetçilerin çalışma sahalarının sınırlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmakta idi. Bu konudaki çalışmalarını sürdüren Denetim Yordamları Komitesinin yayınlamış olduğu bildiriye göre bağımsız denetçi asıl olarak muhasebe kontrolü ile ilgilidir. Genel olarak muhasebe kontrolleri, doğrudan doğruya ve önemli ölçüde finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgilidir ve denetçinin bir değerlendirme yapmasını gerektirir. Yönetsel kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir ve bir değerlendirme yapılmasını gerektirmez.<sup>108</sup>

Bugüne kadar yapılmış olan tartışmalar dikkate alınarak denetim açısından iç kontrol (1) yönetsel kontrol ve (2) muhasebe kontrolü olarak ikiye ayrılmış ve bunlardan her biri aşağıdaki biçimde yeniden tanımlanmıştır.

**“Yönetsel Kontrol:** Yönetsel kontrol, aşağıdakilerle sınırlı olmamakla birlikte örgüt planını, yönetimin onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içerir ve işlemlerle ilgili bir muhasebe kontrolünün kurulmasında hareket noktasını oluşturur.

<sup>107</sup>Nuran Cömert DOYRANGÖL; “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, Mali Çözüm, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.34.

<sup>108</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.165–166.



Yönetmel kontrol, organizasyon planına uyumu özendirir ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi amaçlayan kontrollerdir. Finansal kayıtlarla dolaylı olarak ilgili olan yönetmel kontroller; genel olarak istatistikî analizleri, performans raporlarını ve kalite kontrollerini kapsar.<sup>109</sup>

**Muhasebe Kontrolü:** Muhasebe kontrolü, daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunmasını, mali oranların zamanında ve doğru düzenlenebilmesi için alınan önlemler veya kurulan sistemler sayesinde yerine getirilir.<sup>110</sup>

Muhasebe kontrolü örgütün planını, finansal kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları kapsar ve aşağıdaki hususların yerine getirilmesini sağlayacak bir biçimde tasarlanır. Muhasebe kontrolünün kabul edilebilir düzeyde güven sağlaması için aşağıdaki ilkelerin uygulanması gerekir:

- İşlemler, yönetimin genel ve özel yetkilerine uygun yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve diğer bir kurala uygun olarak muhasebe raporlarının hazırlanmasını sağlayacak ve varlıklar için hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıkları kullanma hakkına sadece yönetimin yetkilerine uygun olarak izin verilmelidir.
- Varlıkların korunmasıyla ilgili sorumluluğu belirlemek için yapılmış kayıtlar, belirli zaman aralıklarında mevcut yapılarla karşılaştırmalı ve herhangi bir fark bulunduğunda gerekli işlem yapılmalıdır.<sup>111</sup>

### 1.10.1. Yönetmel Kontrol

Yönetmel kontrol; işlemlerin, işletme üst yönetiminin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı

<sup>109</sup>Argun DOĞAN, Başak Ataman AKGÜL; **İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998, s.10.

<sup>110</sup>Hasan KAVAL; **Muhasebe Denetimi**, a.g.e., s.128.

<sup>111</sup>Münevver YILANCI; **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, 2003, s.34.

arttıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir.<sup>112</sup>

Yönetim politikasına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetsel kontrol olarak tanımlanır. İşletme yönetiminin temel amacı dönem kârını en yüksek tutara ulaştırmaktır. Yönetim bu amaca ulaşabilmek için işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmelidir. İyi bir iç kontrol sistemi kurup işletmelidir. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin sağlamayı umduğu amaçlar başlıca dört grupta toplanır:

**a) Güvenilir bilgi sağlanması:** Faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. İşletme kararlarının alınmasında değişik türde geçerli bilginin toplanması zorunludur. Örneğin; bir ürünün fiyatlandırılması kararının alınmasında o ürünün üretim maliyeti ile ilgili bilgilere gereksinim vardır. Özel bir siparişin kabul edilip edilmemesi, bir makinenin satın alınması veya kiralanması seçenekleri arasında bir seçimin yapılması, geçerli ve tutarlı bilgilere gereksinim gösterir. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu işletmelerde bu bilgiler daha az maliyetle, zamanında ve güvenilir bir biçimde sağlanır.<sup>113</sup>

**b) İşletme varlıklarının ve kayıtların korunması:** Bir işletmenin fiziki varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir; ya da bu varlıklara istenmeyerek zarar verilebilir. Bu gibi durumların önlenmesi ve varlıkların korunması için uygun kontrollere gerek vardır. Aynı endişeler fiziki olmayan alacaklar, önemli belge ve kayıtlar (örneğin; yevmiye defterleri, büyük defter, yardımcı defterler...) gibi varlıklar için de geçerlidir. Özellikle bilgisayarlardan yararlanılmaya başlandığından beri belirli varlıkların ve kayıtların korunması daha da önem kazanmıştır. İşletmede etkin bir iç kontrol sistemini olması bu tür korumaların gerçekleştirilmesine önemli ölçüde yardımcı olur.

**c) Verimliliğin artırılması:** Faaliyetlerin her kademesinde fire ve artıkların azaltılmasını sağlamak, çabaların gereksiz yere tekrarlanmalarını, kaynakların verimsiz

<sup>112</sup>Çağrı KÖROĞLU, Tuğba UÇMA; “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, Yıl:8, Sayı:103, Temmuz, 2006

<sup>113</sup>Ersin GÜREDİN ; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.168.

ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmalarını önlemek, kısaca faaliyetlerin verimliliğini arttırmak için her işletmede uygun kontrol önlemleri olmalı ve işletilmelidir.

**d) Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme:** Örgütün temel amaçları ve bu amaçlara varmak için izlenecek politika işletme yönetimi tarafından belirlenir. Saptanmış amaçlara ulaşabilmesi için işletmede çalışanlar bir amaç birliği içinde hareket ederek, kendilerine verilen yazılı ve yazısız kurallara ve politikalara uygun davranmalıdır. İşletmede var olan bir iç kontrol sistemi çalışanların belirlenmiş politika ve kurallara uygun davrandıklarının araştırılmasında önemli bir araçtır.

Bağımsız denetçinin temel amacı yönetimin hazırlayıp sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmış olduğunu saptamaktır. Bu açıdan denetçi sadece iç kontrolün finansal tablolar üzerine yaptığı etki ile ilgilenir. Yönetimsel kontrolün finansal tabloların dürüstlüğüne yapacağı etki ile ilgilenen bağımsız denetçinin amacı işletme faaliyetlerinin verimliliğini ölçmek değildir. Örneğin; işletme yönetimi bir sermaye bütçelemesi ile ilgili olarak çeşitli yatırım projelerini kârlılık indeksine göre sıralamaktadır. Bu işletmeyi denetleyen bağımsız denetçi gelecekteki sermaye projelerinin planlanması ile ilgilenmeyecektir; bu planlama doğrudan doğruya işletmenin kârını arttırma yönünde bir yönetsel faaliyettir ve bağımsız denetçinin görev alanı dışındadır.<sup>114</sup>

Finansal tablolar üzerine etki yapan yönetsel kontrollerin önemini belirtmek üzere şu örneği verelim. Özberk Şirketinin mali işler genel müdür yardımcısı bir banka ile uzun vadeli bir kredi anlaşması imzalamıştır. Anlaşmaya göre, işletme borcunu tam olarak geri ödeyinceye kadar yılda belirli bir tutarın üzerinde sermaye harcaması yapamayacaktır. Bu tutarın üzerine çıkılması halinde, kredi sözleşmesi kendiliğinden sona erecek ve borcun tamamı def'aten ödenecektir. İşletme bu kısıtlayıcı koşula aykırı davranışı izleyecek sorumlu bir kişili belirlenip görevlendirilmemiştir. Gerekli kontrolün yapılmamış olması nedeniyle, yıl içinde öngörülen tutarın üzerinde bir sermaye harcaması gerçekleştirilmiştir. Yılsonu denetiminde bağımsız denetçi durumu görmüş ve işletme yönetimini kredi anlaşmasının koşullarına aykırı davranıldığı hususunda uyarmıştır. Böylece uzun vadeli önemli bir borç tutarı hemen ödenmesi gereken kısaca vadeli bir yükümlülüğe dönüşmüştür. Denetçi bu durumun yıllık faaliyet

<sup>114</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.168-169.

raporunda açıklanmasını sağlamıştır. Yıllık faaliyet raporunda yapılan açıklama işletmenin hisse senetlerinin piyasa fiyatını önemli ölçüde düşürmüştür. Bu işletme basit bir yönetsel kontrol sistemi bulunmuş olsa idi, ortakların çıkarları zedelenmemiş olurdu.<sup>115</sup>

### **1.10.2. Muhasebe Kontrolü**

Muhasebe kontrolü genel olarak yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması gibi görevler ile varlıkların korunması için yapılan varlıklar üzerindeki fiziki kontroller gibi faaliyetlerin sürdürülmesine yönelik iç kontrol faaliyetleridir.<sup>116</sup>

Muhasebe kontrolleri varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgili iç kontrollerdir. Bu kontroller finansal tablolar üzerine doğrudan etki yaparlar. Bu nedenle de iç denetçinin iç kontrol sistemini değerlemesinde inceleme kapsamına girerler. Muhasebe kontrolü başlıca iç unsur tarafından belirlenir. Bu unsurlar (a) varlıkların korunması (b) finansal kayıtların güvenilirliği ve (c) kıymet hareketleri ile ilgili işlemlerdir. Bu unsurların açıklanması muhasebe kontrolü kavramının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olur.

#### **1.10.2.1. Varlıkların Korunması**

Varlıkların korunması geniş anlamda ve dar anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda varlıkların korunması dendiğinde, kaynakların arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Bunlar, doğal afetlerden başlayarak kötü işletme kararlarına kadar, akla gelebilecek her türlü zararlara karşı alınmış önlemlerdir. Kavramı bu şekilde geniş ele aldığımızda her türlü işletme kararı muhasebe kontrolü kapsamına girer. Örneğin; bir işletmenin mamulünü kârlı olmayan bir fiyatla satması kararı mevcut varlıkların korunması konusunda bir ihmali ifade edeceğinden, uygun olmayan bir muhasebe kontrolü şeklinde düşünülecektir. Aynı şekilde; gerekli olmayan bir yatırım kararının verilmiş olması, üretim sırasında fazla fire veren düşük kaliteli hammaddenin satın alınmış olması, sürümü olmayan malların ticari amaçla satın alınmış bulunması, etkin olmayan bir reklam kampanyasına gidilmiş

<sup>115</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.168–169.

<sup>116</sup>Fatih Mehmet GÜVEN; **İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.25.

olması, gibi durumlar da geniş anlamda varlıkların korunması ile ilgili bulduklarından etkin olmayan muhasebe kontrolleri olarak kabul edileceklerdir.

Yukarıdaki açıklamalardan görüldüğü gibi, varlıkların korunmasını geniş anlamda düşünmek aslında yönetsel kontrolün kapsamındadır. Bu açıdan geniş yaklaşımlı kavram muhasebe süreci dışında kabul edilmelidir.<sup>117</sup>

Varlıkların korunmasından kasıt sadece işletmenin aktif hesap kalemleri değil, çalışanların ve bilginin de korunmasıdır. Aşırı çalışma insan kayıtlarının kaybına neden olur. Tecrübeli ve eğitilmiş çalışanların kaybedilmesi ve bunların yerine yeni çalışanların işe alım ve adaptasyon süreçlerinde kaybedilen zaman, organizasyonun varlıklarının israfına sebep olur. Bilgi, bilgi yönetimi ve bilgi teknolojisi de aynı şekilde korunması gereken işletme varlıklarındandır.<sup>118</sup>

### **1.10.2.2. Finansal Kayıtların Güvenirliği**

Muhasebe kontrolü açısından finansal kayıtların güvenirligi finansal bilgilerin hem işletme içine hem de işletme dışına raporlanması ile ilgilidir. Genel olarak yönetime sunulan işletme içi finansal bilgiler işletme dışına raporlanan bilgilerden özetlenir. Bilindiği gibi bağımsız denetimin amacı işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların dürüstlüğü ve güvenirligi hakkında bir görüş bildirmektir. Bu nedenle denetim açısından finansal kayıtların güvenirligi denildiğinde işletme temelde işletme dışına yayınlanan finansal raporlardaki bilgilerin güvenilir olması anlaşılır. İşletme dışına raporlama geniş anlamda düşünülmelidir. Dış raporlama pür finansal tablolara oranla geniş kapsamlıdır. Yıllık faaliyet raporu kapsamında yer alan tüm finansal bilgiler bu kavrama dahildir. Denetim açısından asıl önemli olan, işletme dışı raporlardaki finansal bilgilerin güvenilir olmasıdır.

### **1.10.2.3. Kıymet Hareketleri**

Kıymet hareketleri bir işletmedeki faaliyetlerin temelini oluşturur. Kıymet hareketleri ile ilgili muhasebe kontrolünün en önemli konusudur. Kıymet hareketleri işletme ile işletme dışındaki taraf arasında meydana gelen varlık ve hizmet değişimlerini ve bu tür varlıkların ve hizmetlerin işletme içindeki tüketimlerini ifade eder. Kıymet hareketlerini

<sup>117</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.170.

<sup>118</sup>Belgin OKAY;“ Hepsi Bizim Günlük İşimiz”, **İç Denetim**, Sayı:11, 2005, s.19.

muhasebe sistemi içindeki akışı bu hareketlerle ilgili yetkilendirmenin, yürütmenin, muhasebe kayıtlarına geçirmenin ve ilgili varlıkların hesabının verilmesinin gerçekleştirilmiş olmasını gerektirir.

İşletmedeki kıymet hareketleri ile ilgili kesin ve tek yetki işletmenin sahip ve ortaklarındadır. Bu yetki ortaklar veya sahipler tarafından yöneticilere, müdürlere, memurlara ve gerekli görülen personele aktarılır. Yetkinin aşağıya doğru aktarılması bir yönetim işlevidir. Burada kullanıldığı anlamda yetkilendirme, varlıkların belirli amaçlar için belirli koşullar dahilinde uygun bir biçime değişimi, aktarılması veya kullanımı ile ilgili yönetim kararlarını ifade etmektedir. Yetkilendirme genel veya özel olabilir.

Belirlenmiş koşullara uyan tüm işlemler için yapılmış yetkilendirme genel yetkilendirmedir. Yönetim politikası genel yetkilendirmenin sınırlarını tayin eder ve sorumlu kişilerin bu sınırlar dahilinde davranması konusunda yetki verir. Bu kişiler yetki sınırları dahilinde olan her işlemi yetkilerine dayanarak onaylar. Genel yetkilendirmeye örnek olarak; her türde müşteriye satılacak ürünlerin satış fiyatlarının tespiti, müşterilere tanınacak kredi sınırlarının saptanması, çalıştırılacak personelin niteliğinin ve sayısının belirlenmesi ve benzeri kararlar gösterilebilir.

Belirli tek bir işleme ait yetkilendirme ise özel yetkilendirmedir. Özel satış işlemleri, özel alış işlemleri, özel bir kişinin işe alınması, belli bir özel sipariş için özel nitelikli bir hammaddenin kullanılması gibi kararlar bu tür yetkilendirmeye örnektir.

Kıymet hareketleri işletme ile işletme dışındaki taraf arasında meydana gelen varlık ve hizmet değişimleri ile bu tür varlıkların ve hizmetlerin işletme içindeki tüketimlerini ifade eder. Kıymet hareketleri bir işletmenin temelini oluşturur. İşletmedeki kıymet hareketlerinin yetkisi işletmenin sahip ve ortaklarına aittir. Bu yetki sahip ve ortaklar tarafından yöneticilere, müdürlere, memurlara ve gerekli görülen personele doğru yukarıdan aşağıya doğru aktarılır.<sup>119</sup>

Kıymet hareketlerinin yürütülmesi ise varlıkların işletme dışına satılması veya işletme içinde aktarılması; ya da işletme içinde tüketilmesi ile ilgili safhaların tümünü ifade eder. İşlemlerin yürütülmesi için birbirini izleyen çeşitli safhaların tamamlanması

<sup>119</sup>Şaban UZAY; **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarının Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 132, 1999, s.17.

gerekmektedir. Örneğin; bir satış işleminin tamamlanması için siparişin alınması, malların yollanması, yollanan mallar için faturanın çıkartılması ve fatura tutarının tahsili gerekmektedir.<sup>120</sup>

Kıymet hareketlerinin yürütülmesi ile birlikte bunların muhasebe kayıt ortamına aktarılması, sınıflandırılması ve özetlenerek belirli dönemsel raporlar şeklinde ilgi duyanlara sunulması, muhasebenin kayıtlama fonksiyonunun bir gereğidir. Kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına eksiksiz bir biçimde yansıtılması sağlanmalıdır.

Nihayet kayıtlara alınan varlıkların satın alınmalarından elde çıkarılmalarına, ya da kullanılarak tüketilmelerine kadar her zaman için hesaplarının verilebilmesi gerekmektedir. Hesaplaşma fonksiyonu defter kayıtları ile fiziki varlıklar arasında dönemsel karşılaştırmalar yapılarak uygunluk aranmasını emretmektedir. Böylece ilgili varlıkların hesabının verilmesi aranmakta ve sağlanmaktadır.<sup>121</sup>

Kıymet hareketlerinin muhasebe kayıt ortamına geçirilmesi sırasında meydana gelebilecek hataların önlenmesi için muhasebe kontrolünün şu amaçlara hizmet etmesi gerekmektedir;<sup>122</sup>

- Sadece uygun kabul edilen kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi,
- Sadece gerçek olan kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve muhasebe kayıtlarında gerçek olmayan kıymet hareketlerine yer verilmemesi,
- Kıymet hareketlerinin uygun bir biçimde onaylanması,
- Gerçekleşen kıymet hareketlerinin eksiksiz biçimde muhasebe kayıtlarına aktarılması

### **1.11. İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe İle İlişkisi**

Günümüz işletmelerinin artan rekabet baskısına karşın büyüyebilmeleri için; muhasebe bilgilerinin oluşturulmasının yanında bunların doğruluğunun kontrol edilerek karar

<sup>120</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.170.

<sup>121</sup>Ersin GÜREDİN; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000, s.170–171.

<sup>122</sup>Şaban UZAY; **a.g.e.**, s.18.

vericilere iletilmesini sağlayacak personelin, araçların ve kayıtların iyi organize edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, işletmelerdeki muhasebe organizasyonun; “Muhasebe fonksiyonuna yönelik faaliyetlerin saptanması, bu faaliyetlerin alt bölümlere ayrılması ve aralarındaki ilişkilerin kurulmasıdır” şeklinde tanımlanması mümkündür. İç kontrol sistemi ise, işletme yönetiminin, işletme varlıklarının korunması, hata ve yolsuzlukların önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanında hazırlanmasının sağlanması ve aynı zamanda faaliyetlerin işletme politikalarına uygunluğunun belirlenmesi amacıyla kabul ettiği prosedürlerin yerine getirilmesi ile ilgilidir. Yönetim için gerekli olan verilerin toplanması, saklanması, işlenmesi ve raporlanması bir muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin desteğini gerektirmektedir.

Artan rekabet baskısının günümüzün hızla büyüyen işletmelerinin faaliyetlerini daha karmaşık hale getirmesi, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve işletme politikalarının değerlendirilmesi için doğru ve güvenilir finansal bilgiler elde etmesini zorunlu kılmıştır. Öyle ki, günümüz işletme sahipleri ya da yöneticileri için bilgi olmadan ileriye dönük planları oluşturma, uygulama ve kontrol etme olanağı kalmamıştır. Bu bağlamda, bilginin güvenilir, zamanlı ve ihtiyaca uygun olarak üretilerek karar almada kullanılması gerekmektedir. Söz konusu bilgiler ise ancak işletme içinde oluşturulan etkin bir muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sistemi ile sağlanabilmektedir.<sup>123</sup>

İşletmelerde kurulacak muhasebe organizasyonun her türlü ihtiyaca cevap verebilmesi, her aşamada denetime olanak sağlaması ve tüm işletme için geçerli bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Özellikle büyük işletmelerde parasal hareketlerin zamanında kayda alınması, maliyete ilişkin bilgilerin elde edilmesi ve bunların yönetim kadrosuna zamanında raporlanabilmesi iyi bir muhasebe organizasyonun varlığı ile gerçekleştirilebilir. Ancak her işletmenin muhasebe organizasyonu farklı özellikler gösterebilir. Çünkü işletmelerin örgüt tipleri, hukuki yapıları, faaliyet türleri, büyüklükleri ve üretim teknikleri birbirlerinden farklıdır. Bu özellikler, muhasebeden

---

<sup>123</sup> Seçkin GÖNEN; **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.6.



beklentileri de farklı kılmaktadır. Örneğin, işletmelerin büyümesi, rekabetin artması ve iş hacminin gelişmesi; muhasebenin kaydetme ve sınıflandırma gibi fonksiyonlarının yanında yöneticilere yardımcı olma fonksiyonunun da önem kazanmasına neden olmuştur. Yöneticiler karar alırken ve geleceğe ilişkin planlar yaparlarken muhasebenin sunduğu bilgileri kullanmak zorundadırlar. Aynı zamanda alınan kararların sonuçlarının kontrolü de muhasebenin sağladığı verilerle olanaklıdır. Bu nedenle, yönetimin bilgi gereksiniminin karşılanması muhasebe organizasyonunun temel görevleri arasında sayılmaktadır.

İşletmelerde etkin biçimde organize edilmiş bir muhasebe sisteminde hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi zorunluluğu iç kontrol sisteminin gerekliliğini gündeme getirmiştir. Bu bağlamda, bir işletmenin aktiflerinin korunmasına, yönetimin belirlediği ilkelere, politikalara ve emirlere uyulmasına, yöntem ve işlemlerin zaman, para ve emek kaybına yol açmayacak şekilde yürütülmesine ve muhasebe kayıtlarının gerçeğe uygunluğunun incelenmesine olanak verebilecek bir iç kontrol sisteminin kurulması esastır. Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında; beklentileri karşılayacak şekilde hazırlanmış bir organizasyon planına, muhasebe sistemine, yeterli sayıda ve kalitede personele ve iç denetimi gerçekleştirebilecek bir organizasyonel birime ihtiyaç vardır. Söz konusu işlemlerin yerine getirilmesi, finansal tablolarda hata ve düzensizlik bulunması olasılığını azaltmakta, çalışanların bireysel zaaflarından kaynaklanan olumsuzluklardan korunulmasını sağlamakta, mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesini arttırmaktadır.<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> Seçkin GÖNEN; **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.6.

## **İKİNCİ BÖLÜM: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ İÇ KONTROL BİLEŞENLERİ İLE İLGİLİ TUTUMLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Bu bölümde COSO İç Kontrol Değerlendirme Modelinde yer alan değişkenlere ait verilerin toplanması ve analiz edilmesi için kullanılan istatistiksel yöntemler ve bu yöntemler sonucunda ortaya çıkan bulgular açıklanmaktadır.

### **2.1. Araştırmanın Amacı**

İç kontrol sistemi finansal raporlamanın güvenilirliği, kurum faaliyetlerinin yasalara, politika ve prosedürlere uygunluğu, faaliyetlerdeki etkinlik ve verimliliğin sağlanması amaçlarına hizmet etmektedir. Üstlenmiş olduğu amaçlar dikkate alındığında iç kontrol sisteminin işletmeler için oldukça kritik bir fonksiyon olduğu görülmektedir. İç kontrol sistemi birbiriyle ilişkili unsurlardan oluşan bütünlük bir sistemdir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve izlenmesi konularında ihtiyaç duyulan insan kaynağı faktörü de oldukça önemlidir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, işletmelerde iç kontrol sisteminin nasıl kurulduğunu, prosedürlerin nasıl geliştirildiğini ve denetimlerin nasıl yapıldığını ortaya koymak ve söz konusu işlemlerde görev alacak personel ve özellikle muhasebe meslek mensuplarının konu ile ilgili rol ve sorumluluklarını incelemektir. Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemi ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevlerin neler olduğunu tespit etmek ve meslek mensubunun konu ile ilgili yeterlilik ve eksikliklerini ortaya koyabilmek amacıyla, meslek mensuplarına yönelik bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

### **2.2. Araştırma Kapsamı**

Bu araştırma Doğu Anadolu Bölgesinde yer alan Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Malatya ilinde uygulanmasının sebebi ana kütleye ulaşımın kolay olması ve analizi yapılabilecek yeterli sayıda örnekleme sahip olan muhasebe meslek mensubunun var olmasıdır. Anketler Malatya'da faaliyet gösteren 390 muhasebe meslek mensubundan tesadüfî yöntemle seçilmiş 185 muhasebe

meslek mensubunun katılımları sonucunda doldurulmuştur. Doldurulan anketlerin 20 adedinde çeşitli hatalar saptanmış ve değerlendirme dışı bırakılmıştır.<sup>34</sup> ifadeden oluşan 165 anketin değerlendirilmesi yapılmıştır. Elde edilen veriler SPSS 16.0 programına aktarılmış ve elde edilen veriler Mann-Whitney U testi uygulanmıştır.

Araştırma bulgularının test edilmesi ile ilgili uygun istatistiksel tekniğin seçilmesi konusunda iki ölçüt dikkate alınmıştır. Bunlar:<sup>125</sup>

1-Araştırmada kullanılan verilen nominal, ordinal yoksa ratio(oran) olup olmadığı,

2-Gözlemlerin normal dağılım gösteren bir ana kütlede seçilip seçilmediğidir.

Yukarıdaki ölçütlere göre, gözlemin yapıldığı ana kütle normal dağılım gösteriyorsa parametrik testlere başvurulur. Normal dağılım göstermiyorsa parametrik olmayan testler kullanılır. Ölçek verileri ordinal ve dağılım normal dağılım ise analizde parametrik testler uygulanır. Ölçek ordinal ve dağılım normal dağılım değilse parametrik olmayan testler uygulanır. Bu bilgiler ışığında, araştırmada kullanılan beşli Likert ölçeğinin ordinal veri veren bir ölçek olduğu Neuman tarafından savunulmaktadır.<sup>126</sup> Ana kütle normal dağılım göstermemesi, kullanılan Likert ölçeğinin ordinal veri veren bir ölçek olması ve bağımsız iki grubun karşılaştırılmasında kullanılan parametrik olmayan bir test olması nedeniyle, çalışmada parametrik olmayan Mann-Whitney U testi kullanılmıştır.

### **2.3. Araştırma Yöntemi ve Güvenirlilik Analizi**

Araştırmanın teorik bölümünde makaleler, bilimsel dergiler, kitaplar ve internet kaynakları kullanılmıştır. Uygulama bölümünde ise muhasebe meslek mensuplarına anket formları dağıtılmış ve cevaplamaları istenmiştir. Anketler basit tesadüfi örnekleme yoluyla muhasebe meslek mensuplarına dağıtılmıştır.

Anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ile ilgili genel sorulara cevap aranmıştır. Demografik özelliklerle ilgili mesleki unvan, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, medeni durum, kaç yıldır mesleki

<sup>125</sup>Mona CLARK, Michael RILEY, Ella WILKIE ve diğerleri;Researching and Writing Disertations in Hospitality and Tourism, İnternational Thomson Business Pres, London, 1998, pp.202-204.

<sup>126</sup>Neuman W.LAWRENCE;Social Research Method:Qualitative and Quantative Approaches, Fourth Edition, Allyn and Bacon, Boston, 2000, p.182.

faaliyette bulunulduğu, mükellef sayısı, kaç tane eleman çalıştırıldığı ve bağımlı veya bağımsız çalışılmakta oldukları ile ilgili sorular sorulmuştur. Çalışmanın ikinci bölümü ise muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim sistemleri, yapılan gözlemlere ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarından elde edilen bilgiler SPSS 16.0 programına aktarılarak elde edilen bilimsel veriler üzerinden bir sonuç elde edilmeye çalışılmıştır.

Güvenilirlik, bir hatadan bağımsız kalma düzeyini ifade etmektedir. Bir ölçeğin güvenilirliği, tutarlı, dengeli ve tekrar eden sonuçlar vermesiyle belirlenmektedir. Bu araştırmada, ölçeklerin güvenilirliğinin saptanmasında Cronbach  $\alpha$  değeri kullanılmıştır. Çalışmada yer verilen ölçeğe ait Cronbach  $\alpha$  değerleri SPSS istatistik programı aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

Cronbach Alpha değeri 0,927 olduğundan, verilerin güvenilirliği oldukça yüksektir. Bir ölçmenin geçerli sayılabilmesinin ilk koşulu, onun güvenilir olmasıdır.

#### **2.4. Anket Çalışması ile İlgili Sonuçlar**

Yapılan anket çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrolün unsurları olan kontrol ortamları, risk yönetimleri, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim sistemleri, yapılan gözlemlere ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir.

Alınan cevaplar ışığında meslek mensuplarının iç kontrol sistemlerinin tasarlanmasında üstlenmiş oldukları rol, görev ve sorumlulukların etkin olup olmadığı belirlenecektir.

#### **2.5. Bulgular**

##### **2.5.1. Demografik Bulgular**

Araştırmada yer verilen demografik bulgular, mesleki unvan, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, medeni durum, kaç yıldır mesleki faaliyette bulunulduğu, mükellef sayısı, kaç tane eleman çalıştırıldığı ve muhasebe meslek mensuplarının bağımlı veya bağımsız çalışılmakta olduğudur. Bu bulgulara aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının tamamının unvanı SMMM'dir.

**Tablo 3: Araştırmaya Katılanların Cinsiyete Göre Dağılımı**

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	128	77,6
Kadın	37	22,4
<b>Toplam</b>	<b>165</b>	<b>100,0</b>

Yapılan bu anket çalışmasında demografik değişkenlere ilişkin frekans ve yüzde tablolarını incelediğimiz zaman meslek mensuplarının %78'ini erkekler %22'sini de bayanlar oluşturmaktadır. Uygulanan anketteki meslek mensuplarının önemli bir kısmını erkekler oluşturmaktadır.

**Tablo 4: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterme Durumlarına Göre Dağılımı**

	Frekans	Yüzde
Bağımsız	100	60,6
Bağımlı	65	39,4
<b>Toplam</b>	<b>165</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %60'ı bağımsız,%40'ı bağımlı olarak faaliyet göstermektedirler. Bağımsız meslek mensupları kendilerine ait bürolarda faaliyet gösterirken, bağımlı meslek mensupları sadece bir firmaya veya işletmeye bağlı olarak faaliyet gösterirler.

**Tablo 5: Araştırmaya Katılanların Yaşa Göre Dağılımı**

Yaş	Frekans	Yüzde
25-30	5	3,0
31-40	66	40,0
41-50	65	39,4
51-60	29	17,6
<b>Toplam</b>	<b>165</b>	<b>100,0</b>

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %3'ü 25–30, % 40'ı 31–40, %39'u 41–50, %17'si 51–60 yaş arasındadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 79'u 30–50 yaş arasındadır. Bu grup orta yaş grubu olarak kabul edilebilir. Araştırmada genç meslek mensuplarının yüzdesel oranının düşük olduğu gözlenmektedir.

**Tablo 6: Araştırmaya Katılanların Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı**

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde
Lise	37	22, 4
Ön lisans	18	10, 9
Lisans	102	61, 8
Yüksek lisans	8	4, 8
Toplam	165	100, 0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %22'si lise, %10'u önlisans, %62'si lisans, %8'i yüksek lisans mezunudur. Eğitim açısından baktığımız zaman, meslek mensuplarının %62'lik bir yüzde ile lisans derecesine sahip olması, meslek mensuplarının yüzdesel olarak en fazla lisans mezunu olduğunu göstermektedir.

**Tablo 7: Araştırmaya Katılanların Medeni Duruma Göre Dağılımı**

Medeni Durum	Frekans	Yüzde
Evli	140	84, 8
Bekâr	25	15, 2
Toplam	165	100, 0

Tablo 7'de de görüldüğü üzere, ankete katılanların %85'i evli, %15'i bekârdır. Bu durum meslek mensuplarının yaş ortalamalarının yüksek olduğunu göstermektedir.

**Tablo 8: Araştırmaya Katılanların Kaç Yıldır Mesleki Faaliyette Bulunduğunun Dağılımı**

Mesleki Faaliyette Bulunma Yılı	Frekans	Yüzde
1-3	10	6,1
4-6	10	6,1
7-9	17	10,3
10-15	48	29,1
16-19	28	17,0
20 ve üstü	52	31,5
Toplam	165	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %29'u 10–15, %32'si 20 yıl ve üstünde mesleki faaliyetlerini yerine getirmektedir. Tabloda da görüleceği üzere meslek mensuplarının büyük bir oranının 10 yıldan daha uzun bir süredir mesleklerini icra ettikleri görülmektedir.

**Tablo 9: Araştırmaya Katılanların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı**

MÜKELLEF SAYISI	Frekans	Yüzde
0-10	10	6,1
11-25	7	4,2
26-50	27	16,4
51-100	40	24,2
100 ve üzeri	16	9,7
<b>Toplam</b>	100	60,6
<b>Bağımlı Meslek Mensubu</b>	65	39,4
<b>Toplam</b>	165	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 100 kişisi bağımsız olarak kendi bürolarında mesleki faaliyette bulunmaktadır. Geriye kalan 65 kişi ise sadece bir firmaya veya işletmeye bağlı olarak çalışmaktadır. Bu nedenle bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının tabloda da görüleceği üzere mükellef sayısı bulunmamaktadır. Ancak bağımsız olarak kendi bürolarında çalışan meslek mensuplarının %40'ının mükellef sayısı 51–100, %16'sının 26–50 arasında olduğu gözlenmektedir.

**Tablo 10: Araştırmaya Katılanların Kaç Eleman Çalıştırdığına Göre Dağılımı**

Eleman Sayısı	Frekans	Yüzde
1-3	85	51,5
4-6	13	7,9
7-10	1	,6
10 üzeri	1	,6
<b>Toplam</b>	100	60,6
<b>Bağımlı Meslek Mensubu</b>	65	39,4
<b>Toplam</b>	165	100,0

Tablo 10’da da görüleceği üzere meslek mensuplarının bağımlı olarak faaliyet gösterenlerinin çalıştırdığı eleman sayısının %85’lik gibi büyük bir bölümünü 1–3 eleman çalıştırmaktadır. Meslek mensuplarının %13’ünde 4–6 eleman çalıştırmaktadır.

## 2.6. Karşılaştırmalı Tablolar

**Tablo 11: Araştırmaya Katılanların Cinsiyetlerinin Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterme Durumlarına Göre Dağılımı**

Cinsiyet * Bağımsız Bağımlı			
Bağımsız Bağımlı			Toplam
Cinsiyet	Bağımsız	Bağımlı	
Erkek	83	45	128
Kadın	17	20	37
<b>Toplam</b>	100	65	165

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 100 kişisi bağımsız faaliyet göstermektedir. Bağımsız faaliyet gösteren meslek mensuplarının %83’ü erkek, %17’si kadındır. Bağımsız meslek mensuplarının yüksek bir bölümü erkektir. Bağımlı faaliyet gösteren erkek meslek mensubu %69 iken kadın meslek mensubunun oranı %31’dir. Bağımlı faaliyet gösteren meslek mensuplarının büyük bir oranını erkekler oluşturmaktadır. Tablodan da görüleceği üzere erkeklerin bağımsız faaliyet gösterme oranı %64, bağımlı faaliyet gösterme oranı %36’dır. Kadınların bağımsız faaliyet gösterme oranı %46, bağımlı faaliyet gösterme oranı %54’dür. Erkeklerin bağımsız faaliyet göstermedeki oranı yüksek iken kadınların bağımlı olarak çalışmadaki oranı daha yüksektir. Erkek



muhasibe meslek mensupları kendi bürolarında bağımsız olarak faaliyet göstermeyi tercih ederken, kadınlar sadece bir firmaya veya işletmeye bağlı olarak çalışmayı tercih etmektedir.

**Tablo 12: Araştırmaya Katılanların Cinsiyetlerinin Yaşa Göre Dağılımı**

Cinsiyet * Yaşınız					
Cinsiyet	Yaşınız				Toplam
	25-30	31-40	41-50	51-60	
Erkek	3	47	53	25	128
Kadın	2	19	12	4	37
<b>Toplam</b>	5	66	65	29	165

Araştırmaya katılan erkek meslek mensuplarının yaş ortalaması genelde 31-50 iken 51-60 yaşında olanların oranı %20'dir. Erkek meslek mensuplarının yaş ortalamasının büyük bir oranı orta yaşlı kabul edilebilir; yani faaliyet gösteren erkek meslek mensuplarının geneli orta yaşlıdır. Genç meslek mensuplarının oranı %2 gibi düşük bir orana sahip olduğu gözlenmektedir. Bayan meslek mensuplarının da büyük bir oranı orta yaşlıdır. Genel olarak cinsiyetin yaşa oranına bakıldığında orta yaş grubu %79 gibi bir orana sahip iken, genç meslek mensubu %3, yaşlı meslek mensupları %18'dir.

**Tablo 13: Araştırmaya Katılanların Cinsiyetin Eğitim Durumuna Göre Dağılımı**

Cinsiyet * Eğitim Durumu					
Cinsiyet	Eğitim Durumu				Toplam
	Lise	Ön lisans	Lisans	Yüksek lisans	
Erkek	30	15	77	6	128
Kadın	7	3	25	2	37
<b>Toplam</b>	37	18	102	8	165

Tablo 13'de görüleceği gibi erkek meslek mensuplarının %60'ı lisans mezunu iken kadınların %68'i lisans mezunudur. Meslek mensuplarının büyük bir oranı meslek mensubudur. Genel olarak lise mezunlarının oranı lisans mezunu oranında sonra gelmekte iken yüksek lisans mezunu oranı en azdır.

**Tablo 14: Araştırmaya Katılanların Cinsiyetin Medeni Duruma Göre Dağılımı**

Cinsiyet * Medeni Durumunuz			
Cinsiyet	Medeni Durumunuz		Toplam
	Evli	Bekâr	
Erkek	120	8	128
Kadın	20	17	37
<b>Toplam</b>	140	25	165

Araştırmaya katılan erkek meslek mensuplarının %94'ü evli, %6'sı bekârdır. Erkeklerin büyük bir oranı evlidir. Bayanların %54'ü evli, %46'sı bekârdır. Genel olarak meslek mensuplarının %85'i evlidir.

**Tablo 15: Araştırmaya Katılanların Yaşının Mükellef Sayısına Göre Dağılımı**

Yaşınız * Mükellef Sayısı						
Yaşınız	Mükellef Sayısı					Toplam
	0-10	11-25	26-50	51-100	100 ve üzeri	
25-30	1	0	2	1	0	4
31-40	4	3	10	10	5	32
41-50	4	2	10	16	5	37
51-60	1	2	5	13	6	27
<b>Toplam</b>	10	7	27	40	16	100

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 31-40 yaş grubunun 26-50 ve 50-100 mükellef sayıları oranı yüksek, 41-50 yaş grubunun 51-100 mükellef sayı oranı yüksek, 51-60 yaş grubunun 51-100 mükellef sayı oranı yüksektir. Genel olarak mükellef sayıları 51-100 arasındadır. Mükellef sayısı en fazla olan yaş grubu 41-50'dir.

**Tablo 16: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı**

Bağımsız Bağımlı * Eğitim Durumu					
Bağımsız Bağımlı	Eğitim Durumu				Toplam
	Lise	Ön lisans	Lisans	Yüksek lisans	
Bağımsız	22	8	66	4	100
Bağımlı	15	10	36	4	65
Toplam	37	18	102	8	165

Tablo 16’da görüleceği gibi bağımsız meslek mensuplarının %66’sı, bağımlı meslek mensuplarının %55’i lisans mezunudur. Bağımsız meslek mensuplarının lise mezunu oranı %22 iken bağımlı meslek mensuplarının oranı %23’dür. Yüksek lisans mezunu oranı en düşüktür.

## 2.7. Kontrol Ortamıyla İlgili Sonuçlar

Yöneticilerin aldıkları kararlar ve istihdam ettikleri personel ile işletmelerin amaçlarına ulaşmasını sağlamak hedeflenmektedir. Yöneticiler tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin, personel tarafından yerine getirilip getirilmediği, personele yapılan yetki dağılımları ile faaliyetlerin etkin şekilde yürütülüp yürütülmediği ve muhasebe meslek mensuplarının kontrol ortamıyla ilgili ne derece rol üstlendikleri bu bölümde incelenecektir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken kontrol ortamıyla ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini belirlemek amacıyla 1’den 5’e kadar 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 9 tane ifadeden oluşan sorular yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 17: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Kontrol Ortamı İle İlgili Önem Dereceleri**

	Ortalama		Standart Sapma	
	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı
İç kontrol amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyonun oluşturulması	4, 7000	4, 8000	0, 62765	0, 40311
Çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net olarak belirlenmesi, sürekli olarak güncellenmesi	4, 5700	4, 6923	0, 72829	0, 63549
İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyumun sağlanması	4, 5300	4, 7385	0, 64283	0, 44289
İç kontrol sisteminin işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi	4, 5700	4, 8308	0, 65528	0, 37787
İşletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması	4, 4000	4, 7692	0, 73855	0, 42460
Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alması	4, 3300	4, 7077	0, 76614	0, 55122
Mesleki yeterliliğe önem verilmesi ve her görev için en uygun personelin seçilmesi	4, 5800	4, 5538	0, 63850	0, 50096
Çalışan memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi	4, 3200	4, 5077	0, 69457	0, 53394
Yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması	4, 3600	4, 5846	0, 65935	0, 52715

5: Çok Önemli, 4: Önemli, 3: Ne Önemli Ne Önemsiz, 2: Önemsiz, 1: Çok Önemsiz

Muhasebe meslek mensupları için yukarıda sayılan tüm unsurların önemli olduğu görülmektedir. Bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları açısından özellikle“İç kontrol amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için birimler arasında etkin bir

koordinasyonun oluşturulması’’ en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Çalışan memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi’’ ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Bağımlı faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları “İç kontrol sisteminin işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi’’ en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Çalışan memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi’’ ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Genel olarak değerlendirecek olursak bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmektedirler.

Çalışmamızın bu kısmında SPSS 16.0 programına aktarılmış verilerin normal dağılmadığı görüldüğü için nonparametrik testlerde yer alan Mann-Whitney U testinden yararlanılmıştır. Sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 18: Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Kontrol Ortamıyla İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
1: İç kontrol amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyonun oluşturulması	Bağımsız	100	81, 44	8144, 00	3, 094	0, 473
	Bağımlı	65	85, 40	5551, 00		
2: Çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net olarak belirlenmesi, sürekli olarak güncellenmesi	Bağımsız	100	79, 66	7965, 50	2, 916	0, 166
	Bağımlı	65	88, 15	5729, 50		
3: İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyumun sağlanması	Bağımsız	100	77, 60	7759, 50	2, 710	0, 031
	Bağımlı	65	91, 32	5935, 50		

4: İç kontrol sisteminin işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi	Bağımsız	100	76, 26	7625, 50	2, 576	0, 004
	Bağımlı	65	93, 38	6069, 50		
5: İşletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması	Bağımsız	100	74, 15	7415, 00	2, 365	0, 001
	Bağımlı	65	96, 62	6280, 00		
6: Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alması	Bağımsız	100	73, 28	7328, 00	2, 278	0, 000
	Bağımlı	65	97, 95	6367, 00		
7: Mesleki yeterliliğe önem verilmesi ve her görev için en uygun personelin seçilmesi	Bağımsız	100	85, 04	8504, 00	3, 046	0, 425
	Bağımlı	65	79, 86	5191, 00		
8: Çalışan memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi	Bağımsız	100	78, 70	7869, 50	2, 820	0, 106
	Bağımlı	65	89, 62	5825, 50		
9: Yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması	Bağımsız	100	77, 10	7710, 50	2, 660	0, 026
	Bağımlı	65	92, 07	5984, 50		

Tablo 18'deki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde 3: İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyumun sağlanmasında, 4: İç kontrol sisteminin işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi, 5: İşletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması, 6: Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alması ve 9: Yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması ifadelerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar

doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. İşletmelerde var olan iç kontrol sisteminin işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi gerekliliği, işletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması, çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alınması ve yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması konusunda bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmişlerdir. Diğer ifadelerimiz 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek oldukları için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

## **2.8. Risk Yönetimi ile İlgili Sonuçlar**

Muhasebe meslek mensupları süreçlerde rastlanılabilecek riskleri belirlemek ve dolayısı ile meydana gelebilecek olumsuz etkiler için önceden önlem almak için risk planlaması yapmalıdır. Risk yönetimi ile içsel ve dışsal riskler minimize edilirken, iç kontrol sisteminin etkinliği artırılmış olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının risk yönetimi ilgili ne derece rol üstlendikleri bu bölümde incelenecektir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken risk yönetimi ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini belirlemek amacıyla 1'den 5'e kadar 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış 6 tane ifadeden oluşan sorular yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 19: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Risk Yönetimi İle İlgili Önem Dereceleri**

	Ortalama		Standart Sapma	
	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı
İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması	4, 3100	4, 5692	0, 69187	0, 49904
İşletme için geçerli bir risk iştahının (kabul edilebilir risk düzeyi) belirlenmesi	4, 3500	4, 4462	0, 68718	0, 50096
İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin amaçların belirlenmesi ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları içeren plan ve programların oluşturması	4, 3500	4, 5692	0, 71598	0, 52942
Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve alınacak önlemlerin belirlenmesi	4, 4200	4, 5385	0, 65412	0, 50240
İşletmenin her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlenmesi	4, 4200	4, 5538	0, 65412	0, 50096
İşletme çalışanlarının işlerini kesintiye uğratılabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmesi	4, 4600	4, 5538	0, 65782	0, 50096

5: Çok Önemli, 4: Önemli, 3: Ne Önemli Ne Önemsiz, 2: Önemsiz, 1: Çok Önemsiz

Muhasebe meslek mensupları için yukarıda sayılan tüm unsurların önemli olduğu görülmektedir. Bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları açısından özellikle “İşletme çalışanlarının işlerini kesintiye uğratılabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmesi” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Bağımlı faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları “İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması” ve “İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin amaçların belirlenmesi ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları içeren plan ve programların oluşturması” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlanması,



değerlendirilmesi ve alınacak önlemlerin belirlenmesi’’ ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir

Çalışmamızın bu kısmında SPSS 16.0 programına aktarılmış verilerin normal dağılmadığı görüldüğü için nonparametrik testlerde yer alan Mann-Whitney U testinden yararlanılmıştır. Sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 20: Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Risk Yönetimi İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
10: İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması	Bağımsız	100	76, 70	7670, 50	2, 620	0, 018
	Bağımlı	65	92, 68	6024, 50		
11: İşletme için geçerli bir risk iştahının (kabul edilebilir risk düzeyi) belirlenmesi	Bağımsız	100	81, 54	8154, 00	3, 104	0, 581
	Bağımlı	65	85, 25	5541, 00		
12: İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin amaçların belirlenmesi ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları içeren plan ve programların oluşturması	Bağımsız	100	78, 19	7819, 00	2, 769	0, 072
	Bağımlı	65	90, 40	5876, 00		
13: Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve alınacak önlemlerin belirlenmesi	Bağımsız	100	80, 50	8050, 00	3, 000	0, 341
	Bağımlı	65	86, 85	5645, 00		
14: İşletmenin her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlenmesi	Bağımsız	100	80, 02	8002, 00	2, 952	0, 256
	Bağımlı	65	87, 58	5693, 00		
15: İşletme çalışanlarının işlerini kesintiye uğratılabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmesi	Bağımsız	100	81, 32	8132, 00	3, 082	0, 521
	Bağımlı	65	85, 58	5563, 00		

Tablo 20’de elde edilen bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde 10: İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması ifadelerinde bağımsız

meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması konusunda bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmişlerdir. Diğer ifadelerimiz 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek oldukları için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

## **2.9. Kontrol Faaliyetleri ile İlgili Sonuçlar**

Kontrol faaliyetleri yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin bağımsızlığı ve güvenilirliği konularında iç kontrol etkin bir işlev görmektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken kontrol faaliyetleri ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini belirlemek amacıyla 1'den 5'e kadar 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış 7 tane ifadeden oluşan sorular yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 21: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Önem Dereceleri**

	Ortalama		Standart Sapma	
	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı
İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve birim için saptanmış yazılı standartların oluşturulması	4, 3200	4, 5385	0, 73691	0, 50240
Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını önleyen kontrollerin geliştirilmesi (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi...)	4, 5200	4, 6154	0, 64322	0, 49029
İşlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanmasını sağlayan bir sistemin oluşturulması	4, 3900	4, 5385	0, 75069	0, 58835
Yasal düzenlemelerdeki değişikliklerin iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmasının sağlanması	4, 5300	4, 6462	0, 64283	0, 48188
Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması	4, 5700	4, 6615	0, 65528	0, 47687
Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi	4, 3939	4, 6308	0, 69720	0, 51748
Personelin görevden ayrılmasına ilişkin prosedürlerin detaylı bir şekilde belirlenmesi	4, 3100	4, 5077	0, 70632	0, 53394

5: Çok Önemli, 4: Önemli, 3: Ne Önemli Ne Önemsiz, 2: Önemsiz, 1: Çok Önemsiz

Muhasebe meslek mensupları için yukarıda sayılan tüm unsurların önemli olduğu görülmektedir. Bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları açısından özellikle “Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Personelin görevden ayrılmasına ilişkin prosedürlerin detaylı bir şekilde belirlenmesi” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Bağımlı faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları “Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin

yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Personelin görevden ayrılmasına ilişkin prosedürlerin detaylı bir şekilde belirlenmesi” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Açıklamalarda da görüldüğü üzere bağımsız ve bağımlı faaliyet gösteren meslek mensupları için en yüksek ve en düşük öneme sahip unsurlar aynıdır. Genel olarak değerlendirecek olursak bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmektedirler.

Çalışmamızın bu kısmında SPSS 16.0 programına aktarılmış verilerin normal dağılmadığı görüldüğü için nonparametrik testlerde yer alan Mann-Whitney U testinden yararlanılmıştır. Sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 22: Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
16: İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve birim için saptanmış yazılı standartların oluşturulması	Bağımsız	100	78, 48	7847, 50	2, 798	0, 091
	Bağımlı	65	89, 96	5847, 50		
17: Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını önleyen kontrollerin geliştirilmesi (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi...)	Bağımsız	100	81, 15	8115, 00	3, 065	0, 472
	Bağımlı	65	85, 85	5580, 00		
18: İşlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanmasını sağlayan bir sistemin oluşturulması	Bağımsız	100	79, 81	7981, 00	2, 931	0, 231
	Bağımlı	65	87, 91	5714, 00		
19: Yasal düzenlemelerdeki değişikliklerin iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmasının sağlanması	Bağımsız	100	80, 50	8050, 50	3, 000	0, 328
	Bağımlı	65	86, 84	5644, 50		
20: Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim	Bağımsız	100	81, 54	8153, 50	3, 104	0, 559

konusunda yetkilendirmelerin yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması	Bağımlı	65	85, 25	5541, 50		
21: Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi	Bağımsız	100	76, 70	7593, 00	2, 643	0, 028
	Bağımlı	65	91, 34	5937, 00		
22: Personelin görevden ayrılmasına ilişkin prosedürlerin detaylı bir şekilde belirlenmesi	Bağımsız	100	78, 54	7854, 00	2, 804	0, 095
	Bağımlı	65	89, 86	5841, 00		

Tablo 22’de elde edilen bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde 21: Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi ifadelerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi konusunda bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmişlerdir. Diğer ifadelerimiz 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek oldukları için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

## 2.10. Bilgi ve İletişim Sistemi ile İlgili Sonuçlar

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kontrol edebilmesi için, işletme içi ve dışı olaylara ilişkin olarak, doğru, güvenilir ve zamanında raporlamanın yapılması sağlanması şarttır. Ayrıca meslek mensupları hizmet sağladıkları kişilere bilgi sağlamakla yükümlüdürler.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken bilgi ve iletişim sistemi ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini

belirlemek amacıyla 1’den 5’e kadar 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 6 tane ifadeden oluşan sorular yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 23: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin Bilgi ve İletişim İle İlgili Önem Dereceleri**

	Ortalama		Standart Sapma	
	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı
Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi	4, 5700	4, 7538	0, 62369	0, 46873
Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi	4, 4100	4, 6462	0, 69769	0, 51329
Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi	4, 4600	4, 6462	0, 62636	0, 57093
Elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi	4, 4600	4, 7846	0, 68785	0, 45043
Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması	4, 5300	4, 8000	0, 70288	0, 40311
Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi	4, 7000	4, 8000	0, 57735	0, 40311

5: Çok Önemli, 4: Önemli, 3: Ne Önemli Ne Önemsiz, 2: Önemsiz, 1: Çok Önemsiz

Muhasebe meslek mensupları için yukarıda sayılan tüm unsurların önemli olduğu görülmektedir. Bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları açısından özellikle “Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Bağımlı faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları “Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını

sağlaması” ve “Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi” ve “Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmamızın bu kısmında SPSS 16.0 programına aktarılmış verilerin normal dağılmadığı görüldüğü için nonparametrik testlerde yer alan Mann-Whitney U testinden yararlanılmıştır. Sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 24: Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Bilgi Ve İletişim İle İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
23: Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi	Bağımsız	100	77, 56	7756, 00	2, 706	0, 027
	Bağımlı	65	91, 37	5939, 00		
24: Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi	Bağımsız	100	77, 22	7722, 50	2, 672	0, 027
	Bağımlı	65	91, 88	5972, 50		
25: Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi	Bağımsız	100	77, 28	7728, 50	2, 678	0, 028
	Bağımlı	65	91, 79	5966, 50		
26: Elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi	Bağımsız	100	74, 38	7438, 50	2, 388	0, 001
	Bağımlı	65	96, 25	6256, 50		
27: Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması	Bağımsız	100	76, 50	7650, 00	2, 600	0, 007
	Bağımlı	65	93, 00	6045, 00		

28: Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi	Bağımsız	100	80, 66	8066, 00	3, 016	0, 294
	Bağımlı	65	86, 60	5629, 00		

Tablo 24'deki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde 23: Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi, 24: Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi, 25: Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi, 26: Elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi ve 27: Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması ifadelerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi, birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi, elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi ve kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması konusunda bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmişlerdir. Diğer ifadelerimiz 0,05 anlamlılık düzeyinden yüksek olduğu için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.



## 2.11. İzleme ile İlgili Sonuçlar

Meslek mensupları iç kontrol sistemini süreçlerle birlikte sürekli izlemeli ve eksiklikleri belirlenmelidir. Herhangi bir sorunla karşılaşıldığında, geri bildirimler ile üst yönetim bilgilendirilmelidir. Böylelikle iç kontrol sisteminin sürekliliği sağlanabilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının meslek mensuplarının işletmelerde iç kontrol sistemleri kurulurken izleme ilgili üstlendikleri rolün önem derecelerini belirlemek amacıyla 1’den 5’e kadar 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 6 tane ifadeden oluşan sorular yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 25: Araştırmaya Katılanların Bağımlı veya Bağımsız Faaliyet Gösterenlerin İzleme İle İlgili Önem Dereceleri**

	Ortalama		Standart Sapma	
	Bağımsız	Bağımlı	Bağımsız	Bağımlı
İç kontrol sisteminin etkinliğinin yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesinin sağlanması	4, 5859	4, 6615	0, 55347	0, 50858
İç kontrol sisteminin sürekli gözlenmesi ve eksikliklerin belirlenmesi	4, 5800	4, 6923	0, 49604	0, 46513
İç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması	4, 5400	4, 7231	0, 57595	0, 48437
İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması	4, 4500	4, 7692	0, 55732	0, 45993
Her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması	4, 5300	4, 7231	0, 54039	0, 48437
İç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması	4, 5600	4, 8154	0, 53786	0, 39100

5: Çok Önemli, 4: Önemli, 3: Ne Önemli Ne Önemsiz, 2: Önemsiz, 1: Çok Önemsiz

Muhasebe meslek mensupları için yukarıda sayılan tüm unsurların önemli olduğu görülmektedir. Bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları açısından özellikle “İç kontrol sisteminin etkinliğinin yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesinin sağlanması” en yüksek derecede öneme sahip olarak

görülmektedir. “İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Bağımlı faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları “İç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması” en yüksek derecede öneme sahip olarak görülmektedir. “İç kontrol sisteminin etkinliğinin yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesinin sağlanması” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük öneme sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. Genel olarak değerlendirecek olursak bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmektedirler.

Çalışmamızın bu kısmında SPSS 16.0 programına aktarılmış verilerin normal dağılmadığı görüldüğü için nonparametrik testlerde yer alan Mann-Whitney U testinden yararlanılmıştır. Sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 26: Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının İzleme İlgili Mann-Whitney U Testi Sonuçları**

	Gruplar	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P
29: İç kontrol sisteminin etkinliğinin yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesinin sağlanması	Bağımsız	100	80, 40	7959, 50	3, 010	0, 403
	Bağımlı	65	85, 70	5570, 50		
30: İç kontrol sisteminin sürekli gözlenmesi ve eksikliklerin belirlenmesi	Bağımsız	100	79, 35	7935, 00	2, 885	0, 147
	Bağımlı	65	88, 62	5760, 00		
31: İç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması	Bağımsız	100	77, 72	7772, 00	2, 722	0, 035
	Bağımlı	65	91, 12	5923, 00		
32: İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması	Bağımsız	100	73, 15	7315, 00	2, 265	0, 000

gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması	Bağımlı	65	98, 15	6380, 00		
33: Her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması	Bağımsız	100	76, 93	7693, 00	2, 643	0, 016
	Bağımlı	65	92, 34	6002, 00		
34: İç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması	Bağımsız	100	75, 23	7523, 00	2, 473	0, 001
	Bağımlı	65	94, 95	6172, 00		

Tablo 26'daki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde, 31: İç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması, 32: İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması, 33: Her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması ve 34: İç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması ifadelerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Sıra ortalamalarında belirtilen değerlerin bağımlı meslek mensuplarındaki oranı bağımsız meslek mensuplarına oranından yüksek olduğu için belirtilen ifadelerde bağımlı meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtlar doğrultusunda bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla önem verdikleri görülmüştür. İç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması, iç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması, her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması, iç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması konusunda bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmişlerdir. Diğer ifadelerimiz 0, 05 anlamlılık düzeyinden yüksek olduğu için bağımsız ve bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

Yapılan analiz sonuçlarına genel olarak bakacak olursak; iç kontrolün bileşenleri olan kontrol ortamında, bilgi ve iletişimde, izlemede bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Yani bu bileşenlerde bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol ve görev üstlenmişlerdir. Aynı sonuçlara bakarak risk yönetimi ve kontrol faaliyetleri bileşenlerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: SONUÇ

Dünyada sürekli olarak gelişen rekabet ortamı, işletmelerin; kendilerini yeniden yapılandırma, örgütsel anlamda yenilenerek sermaye yapılarını güçlendirme, varlıklarını koruma ve olası hataları ortadan kaldırarak güvenilir finansal bilgilere, aynı zamanda da iç kontrole olan gereksinimlerini arttırmıştır. Bu kapsamda işletmelerin büyümesi, işlem hacimlerinin artması ve faaliyetlerinin karmaşık bir hale gelmesi nedeniyle, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan örgüt yapılarına ihtiyaç duyulmuştur.

İşletmelerin ve karar alıcıların doğru, güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını en verimli şekilde karşılayabilmek için örgüt yapılarının içinde, etkinliği sağlanmış iç kontrol sistemlerine olan ihtiyaç her geçen gün daha da artmaktadır. Bu durumun ulusal ve uluslararası nedenleri vardır. Başta ABD’de Enron ve Worldcom gibi dev firmalarda yaşanan denetim ve muhasebe skandallarının olması, devamında dünyada finans sektörü başta olmak üzere ortaya çıkan istikrarsızlık ve kriz ortamı, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin ne derece önemli olduğunu ortaya koymuştur. Dünyada meydana gelen skandallar sonucunda ortaya çıkan istikrarsız durumdan etkilenen ulusal ve uluslararası firmaların, etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı aynı zamanda da bu eksikliği göz ardı ettikleri görülmektedir.

Skandalların ardından iç kontrol sisteminin önemi üzerinde durulmuş ve etkinliğini sağlayabilmek için 2002 yılında Sarbanes Oxley Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, iç kontrollerin daha sağlıklı ve etkin olarak yapılmasını ve denetim işlemi yapan firmaların bazı hizmetlerini sınırlandırmayı amaçlamıştır. Daha sonra ise etkin iç kontroller ve kurumsal yönetim yoluyla finansal raporlama kalitesini arttırmayı amaçlayan ve özel sektör organizasyonu olan COSO, beş başlıktan oluşan “İç Kontrol-Bütünleşik Yapı” adlı dökümanını yayınlamıştır. Dökümanda yer alan başlıklar; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir.

Etkili ve güvenilir örgüt yapılarını tamamlayan ve destekleyen iç kontrol sistemlerinin; işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, hata ve yolsuzlukları engellemek gibi

amaçlarını gerçekleştirebilmesi için COSO'nun belirlemiş olduğu beş başlık kapsamında oluşturulması ve yürütülmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Şeffaflık, açıklık, güvenilirlik ve hesap verebilirlik kavramları ile ifade edilen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz unsurlarından biri de etkin bir iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, işletmelerde kaynakların yanlış kullanımını ve kaybolmasını sağlar; hata ve hileler sonucu oluşabilecek kayıpları azaltarak, mali tablolarda doğruluk ve güvenilirliği sağlar ve işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır.

Son yıllarda önemi giderek artan ve muhasebe organizasyonunun tamamlayıcısı şeklinde karşımıza çıkan iç kontrol sistemi ise; işletme varlıklarının korunması, hata ve yolsuzlukların önlenmesi, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanmasını hedeflemektedir. İç kontrol sistemi; bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından düzenlenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk gibi amaçlarına ulaşmada dikkate alınmak üzere tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanmıştır.

Yapılan çalışmada iç kontrolün bileşenleri olan kontrol ortamında, bilgi ve iletişimde, izlemede bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Bu bileşenlerde bağımlı meslek mensupları bağımsız meslek mensuplarına oranla daha fazla rol, görev ve sorumluluk üstlenmektedirler. Aynı sonuçlara göre risk yönetimi ve kontrol faaliyetleri bileşenlerinde bağımsız meslek mensupları ile bağımlı meslek mensupları ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur.

Tüm bu somut bilgilerden yola çıkarak, iç kontrol sisteminin gerekliliği bir kez daha anlaşılmıştır. İç kontrol sisteminin etkinliği öncelikle işletmenin menfaatleri gereğidir. Kuvvetli bir iç kontrol sistemi yapısı işletmenin eksiklik ve hatalarına zamanında çözüm bulacağı için pek çok yönden işletme verimliliğine, dolayısıyla işletme kârlılığına ve sürekliliğine katkıda bulunacaktır.

Bu çalışmada sadece Malatya ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemi ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevleri analiz edilmiştir. Muhasebe meslek

mensuplarının iç kontrol sistemi ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevler ile ilgili bundan sonraki çalışmalarda Türkiye genelinde ve bölge bazında yeni bir çalışma yapılarak konu geliştirilebilir. Muhasebe meslek mensuplarının iç kontrol sistemi ile ilgili üstlenmiş oldukları rol ve görevlerin incelenmesinin yanı sıra meslek mensuplarının bağımsız denetime ve iç denetime olan yatkınlıkları da ayrı bir çalışmanın konusu olabilir.

## KAYNAKÇA

- AKIŞIK, Orhan; **“İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 14, 2005.
- AKSOY, Tamer; **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara SMMMO Yayını.
- AKSOY, Tamer; **Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2005.
- ARCAGÖK Mehmet Sait; ERTAN Erüz; **“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi”**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği, Eylül 2006.
- ARCAGÖK, Mehmet Sait; **“ Yeni Mali Yönetim Ve Kontrol Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol”**, <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger/icerikdetaydh241.pdf>, Erişim Tarihi:09.12.2011.
- AZALTUN, Murat; **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir: A.Ü. Yayınları, 1999.
- BİÇER, Ali ALTUĞ; **“İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama”**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- BİLGİN, İzzet Gökhan; **“ Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi Ve Analizi”**, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008).
- BOZKURT, Nejat; Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi, **Öneri**, Cilt: 1, Sayı: 2, Ocak 1995.
- BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, 4.Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım, 2006.
- CLARK, Mona; RILEY, Michael; Wilkie, Ella ve diğerleri; **Researching and Writing Dissertations in Hospitality and Tourism**, International Thomson Business Pres, London, 1998.
- COOK, John; W.Gary; M.Winkle, **Auditing: Philosophy and Technique 2.Ed.**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1980.
- DEMİR, Volkan; **“İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması”**, Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 11, 1999.
- DOĞAN, Argun; AKGÜL, Başak Ataman; **İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1998.
- DOYRANGÖL, Nuran Cömert; **“İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002.



- DUMAN, Ömer; **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: TESMER Yayınları, No: 78, 2008.
- ELİTAŞ, Cemal; **“Kontrol Önlem ve Yordamlarını Üst Yönetim, Orta ve Alt Yönetim İle İş Görenler Açısından Rolü ve Önemi”**, Maltepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Ekonomik, Toplumsal ve Siyasal Analiz Dergisi, Sayı: I, 2003.
- ERDOĞAN, Melih; **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- GÜLSEREN, Mehmet Fuat; **İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Risklerinin Belirlenmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.
- GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995.
- GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990.
- GÜREDİN, Ersin; **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Arıkan Yayınevi, 11.Baskı, 2007.
- GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, 10. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.
- GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, Eylül 1999.
- GÜVEN, Fatih Mehmet; **“İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi”**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.
- KONTRAH, Larry,F.; **Auditing: “A Risk Analysis Approach”**, South-Western Thomson Learning, USA, 2002.
- KARACAN, Ali İhsan; **Bankacılık ve Kriz**, Ankara: Creative Yayıncılık, 2001.
- KAVAL, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
- KAYA, Aslan; DEMİRAL, Halit; **”Vergi İncelemlerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”**, Ankara, TÜRMOB Yayınları, Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi, Yayın No:3, Ocak 2001.
- KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2000.
- KERTİŞ, Saime; **“Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması”**,Yüksek Lisan Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- KESKİN, Duygu Anıl; **İç Kontrol Sistemi Öz Değerlendirme**, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul, 2006.
- KİRACI, Murat; **”Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”**, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 2, Eskişehir.

- KÖROĞLU, Çağrı; UÇMA, Tuğba; **“İşletmelerdeki İç Kontrol Sistemini Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”**, Mevzuat web sayfası, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02htm>, Erişim Tarihi: 10.12.2011.
- KÖROĞLU, Çağrı; UÇMA, Tuğba; **“İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”**, Mevzuat Dergisi, Yıl:8, Sayı:103, Temmuz, 2006.
- KURT, Ganite; OKAN, Pınar; **“Basel II Kapsamında Kobi’lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler”**, I.Uluslararası sempozyum, İzmir Ekonomi Üniversitesi Kitabı, Mayıs 2008.
- OKAY, Belgin; **“Hepsi Bizim Günlük İşimiz”**, İç Denetim, Sayı:11, 2005.
- ÖZER, Mevlüt; **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997.
- PWC Çözüm Ortaklığı Platformu Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, 22 Aralık 2004, <http://www.pwc.com/Tr/tur/about/events/training/icdenetim/pdf>, 10.12.2011.
- RİCHARD, L. Daft; **Management**, Sixth Edition, Thomson South-Western West Copyright, 2003.
- SALTIK, Nihal, **“İç Kontrol Standartları”**, Bütçe Dünya Dergisi, Cilt:2, Sayı:26, Yaz 2007.
- SALTIK, Nihal; **“İç Kontrol Öz Değerlendirme”**, Ankara, Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, 2006.
- SİPAHİ, Barış; **“SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.
- SÜER, Ayça Zeynep; Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, İstanbul, 2004.
- SYMES, Cansen Başaran; Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, İstanbul, 2004.
- TÜMER, Sumru; **“İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planını Hazırlama ”**, Mart, 2009.
- TÜMER, Sumru; **Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları**, 1. Baskı, Ankara, Poyraz Ofset, 2010.
- TÜZÜN, Yasemin; **“Risk Nedir?”**, İç Denetim Dergisi, Sayı: 4, Yaz 2002.
- “Understanding Internal Control”, [www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf](http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf), s.5.Erişim tarihi:02.02.2012

- URAL, Şenol; **“İç Kontrol Sistemi ve Değerlemesi”**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995.
- UYAR, Süleyman; **İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- UZAY, Şaban; **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarının Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 132, 1999.
- UZAY, Şaban; **“İç Denetimin Geleceği Ve Yeni Eğilimler”**, **XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler**, Belek/Antalya: T.C Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, 21-25 Mayıs 2003.
- UZUN, Ali Kamil; **“Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi”**, Active, Nisan-Mayıs 1999.
- W.LAWRENCE, Neuman; **Social Research Method: Qualitative and Quantative Approaches**, Fourth Edition, Allyn and Bacon, Boston, 2000.
- WANDA, Wallace; **Handbook of Internal Accounting Controls**, Second Edition, Business Information&Publisihng Division Practice Hall, 1991.
- YILANCI, Münevver; **İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, Nobel Yayınları.
- <http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>. Erişim Tarihi: 09.12.2011.
- <http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>. Erişim Tarihi:09.12.2011.
- <http://www.soxlaw.com/s404.htm>. Erişim Tarihi: 09.12.2011.
- [www.soxlaw.com/s302.htm](http://www.soxlaw.com/s302.htm). Erişim Tarihi:09.12.2011.

**EKLER****İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASINDA  
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ****ANKET SORULARI**

Değerli Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu anket, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Araştırma” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasına veri sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Amacımız, muhasebe meslek mensuplarının hizmet sundukları işletmelerin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve sürdürülmesinde iç kontrolün hangi alanlarında ve ne derecede rol üstlendiklerini tespit etmektir.

Tamamen bilimsel amaçlarla yapılan bu çalışmaya verilecek cevaplar hiçbir yerde yayınlanmayacak ve kesinlikle gizi tutulacaktır.

Soruları cevaplandırarak araştırmaya yapacağınız önemli katkıdan dolayı teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Murat Kara

Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Öğrencisi

Tel..... e-posta:.....

**A- Ankete Katılan Meslek Mensubuna İlişkin Sorular**

1. Mesleki Unvanınız

( )SM ( )SMMM

2. Cinsiyetiniz

( )Erkek ( )Kadın

3. Yaşınız

( )18-24 ( )25-30 ( )31-40 ( )41-50 ( )51-60

4. Medeni Durumunuz

( )Evli ( )Bekar

5. Eğitim Durumunuz

( )Ortaöğretim ( )Lise ( )Önlisans ( )Lisans ( )Y.Lisans ( )Doktora

6. Kaç Yıldır Mesleki Faaliyette Bulunuyorsunuz?

( )1-3 ( )4-6 ( )7-9 ( )10-15 ( )16-19 ( )20 ve üstü

7. Mükellef Sayınız Nedir?

( )0-10 ( )11-25 ( )26-50 ( )51-100 ( )100 üzeri

8. Kaç Eleman Çalıştırıyorsunuz?

( )1-3 ( )4-6 ( )7-10 ( )10 üzeri

9.Kendi büronuzda bağımsız olarak mı çalışmaktasınız, yoksa herhangi bir kuruma bağlı olarak mı çalışmaktasınız?

( )Bağımsız ( )Bağımlı

### B- İç Kontrolün Bileşenleri ve Meslek Mensubunun Üstlendiği Rollere İlişkin Sorular

<b>KONTROL ORTAMI</b>	Çok Önemli	Önemli	Ne Önemli Ne Önemli	Önemsiz	Çok Önemsiz
<u>Hizmet sunduğunuz işletmelerde iç kontrol sistemi</u> açısından aşağıdaki hususlarda üstlenmiş olduğunuz rolün önem derecesini belirtiniz					
1-İç kontrol amaçlarının gerçekleştirebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyonun oluşturulması					
2-Çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net olarak belirlenmesi, sürekli olarak güncellenmesi.					
3-İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyumun sağlanması					
4-İç kontrol sisteminin işletme yöneticileri ve personeli tarafından sahiplenmesi ve desteklenmesi					
5-İşletme ve birimlerine ait organizasyon şemasının hazırlanması ve buna bağlı fonksiyonel görev dağılımının yapılması					
6-Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önlemlerin alınması					
7-Mesleki yeterliliğe önem verilmesi ve her görev için en uygun personelin seçilmesi					
8-Çalışan memnuniyetinin düzenli olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi					
9-Yeni istihdam edilen personel için göreve uygun oryantasyon eğitiminin yapılması					
<b>RİSK YÖNETİMİ</b>	Çok Önemli	Önemli	Ne Önemli Ne Önemli	Önemsiz	Çok Önemsiz

10-İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesinin yapılması					
11-İşletme için geçerli bir risk iştahının (kabul edilebilir risk düzeyi) belirlenmesi					
12-İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin amaçların belirlenmesi ve bunları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları içeren plan ve programların oluşturması					
13-Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve alınacak önlemlerin belirlenmesi					
14-İşletmenin her yıl sistemli bir şekilde amaç ve hedeflerine yönelik riskleri belirlenmesi					
15-İşletme çalışanlarının işlerini kesintiye uğratılabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmesi					
<b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>	<b>Çok Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Ne Önemli Ne Önemsiz</b>	<b>Önemsiz</b>	<b>Çok Önemsiz</b>
16-İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve birim için saptanmış yazılı standartların oluşturulması					
17-Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını önleyen kontrollerin geliştirilmesi (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi...)					
18-İşlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanmasını sağlayan bir sistemin oluşturulması					
19-Yasal düzenlemelerdeki değişikliklerin iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmasının sağlanması					
20-Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmelerin yapılması, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmaların oluşturulması					

21-Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevlerinin farklı kişilere verilmesi					
22-Personelin görevden ayrılmasına ilişkin prosedürlerin detaylı bi şekilde belirlenmesi					
<b>BİLGİ VE İLETİŞİM</b>	Çok Önemli	Önemli	Ne Önemli Ne Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemsiz
23-Faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaya yönelik bilgi sistemleri geliştirilmesi					
24-Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontrollerin geliştirilmesi					
25-Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmesi					
26-Elektronik ortamdakiler dahil, gelen ve giden evrak ile kurum içi haberleşmeyi de kapsayan bir kayıt ve dosyalama sisteminin oluşturulması, kaydedilmesi ve arşivlenmesi					
27-Kayıt ve dosyalama sisteminin, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlaması					
28-Finansal tabloların, finansal değerlendirmeye yönelik yeterli, doğru, tutarlı ve güncel bilgiler içermesi					
<b>İZLEME</b>	Çok Önemli	Önemli	Ne Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemsiz
29-İç kontrol sisteminin etkinliğinin yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilmesinin sağlanması					
30-İç kontrol sisteminin sürekli gözlenmesi ve eksikliklerin belirlenmesi					
31-İç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ilgili personel tarafından bir üst amire raporlanması					

32-İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemlerin belirlenmesi ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanması					
33-Her düzeydeki işletme yöneticisinin verilen görevlerin sonucunu izlemesine yönelik mekanizmaların oluşturulması					
34-İç kontrolün gözlenmesi için iç denetim biriminin oluşturulması					



## ÖZGEÇMİŞ

1986 yılında Malatya'da doğdu. İlkokul öğrenimini 30 Ağustos ilkokulunda, ortaokul öğrenimini Atatürk İlköğretim okulunda, lise öğrenimini 20 Mayıs Vakfı Turgut Özal Lisesinde tamamladı. 2009 yılında İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun olup yine aynı yıl Nevşehir Üniversitesi yüksek lisans öğrenimine devam etmiştir.