

İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ ★ FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Müh. Alper ACINDI**

Anabilim Dalı : İŞLETME MÜHENDİSLİĞİ

Programı : İŞLETME MÜHENDİSLİĞİ

HAZİRAN 2007

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Müh. Alper ACINDI

(507041001)

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 7.05.2007

Tezin Savunulduğu Tarih : 18.06.2007

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Oktay TAŞ

Diğer Jüri Üyeleri Prof.Dr. Fahir BİLGİNOĞLU

Prof.Dr. Suat TEKER

HAZİRAN 2007

ÖNSÖZ

İç kontrol sistemleri işletme fonksiyonlarının ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrol genel olarak güvenilir finansal raporlama gerçekleştirebilme, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygunluk gibi başlıca amaçlara ulaşma konusunda uygun güveni sağlamak amacı ile oluşturulan işletmenin yönetimi ve personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

Yaşanan küresel muhasebe skandalları sonucu ABD’de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ile işletme yönetimleri iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca bağımsız denetçilere de yönetimin değerlendirmeleri ile ilgili olarak bir görüş belirtme ve bu görüşü iç kontrol sistemi raporuna bizzat imza koyarak gerçekleştirme zorunluluğu getirilmiştir.

Tüm bu düzenlemeler işletme yönetimlerinin, bağımsız denetçilerin ve denetim komitelerinin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin yüzeysel görüş bildirmekten ziyade daha derinlemesine inceleme yapmalarına neden olmuştur. Bu noktada COSO gibi iç kontrol değerlendirme modelleri tarafların iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik değerlendirmelerinde, görüş bildirmelerinde önemli enstrümanlar olacaktır.

Bu çalışmada işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm işletme fonksiyonlarını kapsayan COSO değerlendirme modeli kullanılmıştır. İşletme fonksiyonlarının iç kontrol sisteminin etkin çalıştığını gösteren her bir iç kontrol amacına nasıl etki yaptıkları incelenmiştir.

Çalışmamın fikir aşamasından sonuna kadar tüm aşamalarında çok değerli katkılarıyla beni yönlendiren, her türlü desteği ve emeği esirgemeyen, değerli hocam Doç. Dr. Oktay Taş’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmam boyunca büyük fedakarlıklar ve sabır gösteren, her zaman yardım ilgi ve desteklerini bulduğum aileme, Tümay Çelebi’ye, tüm çalışmam boyunca yorumlarını aldığım Ferhat Kasap’a, İTÜ İşletme Fakültesi’nin çok değerli hocalarına, araştırma görevlilerine ve tüm arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İstanbul, 2007

Alper ACINDI

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	1
KISALTMALAR	vii
TABLO LİSTESİ	viii
ŞEKİL LİSTESİ	ii
ÖZET	iii
SUMMARY	v
1. GİRİŞ	1
2. İÇ KONTROL	3
2.1. İç Kontrol Kavramı	3
2.2. İç Kontrolün Tanımı	3
2.3. Yönetmel Kontrol ve Muhasebe Kontrolü	5
2.3.1. Muhasebe Kontrolleri	5
2.3.2. Yönetmel Kontroller	6
2.3.2.1. Güvenilir Bilgi Sağlanması	6
2.3.2.2. İşletme Varlıklarının ve Kayıtların Korunması	6
2.3.2.3. Verimliliğin Artırılması	6
2.3.2.4. Belirlenmiş Politikalara Bağlılığı Özendirme	7
2.4. İç Kontrol Amaçları	7
2.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları	7
2.4.1.1. Finansal Raporlama Amacı	7
2.4.1.2. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği Amacı	7
2.4.1.3. Yasalara ve Düzenlemelere Uygunluk	8
2.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları	8
2.5. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	9
2.5.1. Görevlerin Ayrımı	9
2.5.2. Yetkilendirme	10
2.5.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması	10
2.5.4. Fiziki Koruma	10
2.5.5. Bağımsız Mutabakatlar	11
2.6. İç Kontrol Sisteminin Varsayımları	11
2.7. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk	12
3. KANUNİ DÜZENLEMELER	13
3.1. Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol	13
3.1.1. Sarbanes Oxley Madde 404	14
3.1.2. Sarbanes Oxley Madde 302	14
3.1.3. Sarbanes Oxley Madde 103	14
3.1.4. Sarbanes Oxley Madde 301	15
3.2. BDDK Bağımsız Denetim Düzenlemeleri ve İç Kontrol	16
3.2.1 BDDK Yeni Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol	16
3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Kontrol	18
3.4. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol	18

4. COSO İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME MODELİ TEMELİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ	21
4.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Modeli	21
4.2. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri	22
4.2.1. COSO	22
4.2.2. CoCo	22
4.2.3. Turnbull Report	22
4.2.4. ACC	22
4.2.5. The King Report	22
4.3. COSO İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri	23
4.3.1. Kontrol Ortamı	24
4.3.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler:	24
4.3.1.2. Yetenek Taahhüdü	25
4.3.1.3. Yönetim Kurulunun ve Denetim Komitesinin Katılımı	26
4.3.1.4. Yönetim Felsefesi ve Çalışma Şekli	26
4.3.1.5. Organizasyonel Yapı	27
4.3.1.6. Yetki ve Sorumlulukların Atanması	27
4.3.1.7. İnsan Kaynakları Politika ve Prosedürleri	28
4.3.2. Risk Değerlendirme	28
4.3.3. Bilgi Sistemleri	30
4.3.4. Kontrol Faaliyetleri	31
4.3.4.1. Performans Değerlendirmeleri	32
4.3.4.2. Bilgi İşleme Kontrolleri	32
4.3.4.3. Fiziksel Kontroller	33
4.3.4.4. Görevlerin Ayrımı	33
4.3.4.5. Kontrol Prosedürlerinin Anlaşılmalı Olması	33
4.3.5. Kontrollerin Gözlemlenmesi	34
5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	35
5.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi	35
5.2. Uygunluk Testleri	35
5.3. Maddilik Testleri	36
5.4. Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi ve Tanınması	37
5.4.1. Kontrollerin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Amacıyla Prosedürlerin Tasarımı	38
5.4.2. Kontrol Çeşitleri	41
5.4.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenlerinin Değerlendirilmesi	43
5.4.4. Kontrol Testlerinin Boyutunun Belirlenmesi	43
5.4.5. Kontrol Testlerinin Zamanlaması	44
5.4.6. İç Kontrol Etkinliğinin Değerlendirilmesindeki Diğer Etkenler	45
5.4.7. Prosedürlerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Düzeltme Yapılacak Konuların Belirlenmesi	47
5.5. İç Kontrol sistemindeki Eksikliklerin ve Zayıflıkların Belirlenmesi	49
5.5.1. Önemli Kontrol Eksiklikleri	49
5.5.2. Önemli Zayıflıklar	51
5.6. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sınırları	52
5.6.1. Yönetimin İç Kontrol Sistemini İhlalleri	52
5.6.2. İnsanların Hata ve Yanlışları	53
5.6.3. Gizli Anlaşmalar	53

5.7.	İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Sürecinde Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi	53
5.7.1.	Not Alma Yöntemi	54
5.7.2.	Akış Şemaları Yöntemi	55
5.7.3.	Anket Yöntemi	55
6.	İÇ DENETİM VE DENETİM KOMİTESİ	57
6.1.	İç Denetim	57
6.1.1.	İç Denetim Kavramı	57
6.1.2.	İç Denetimin Amacı	57
6.1.3.	İç Denetim Standartları	59
6.1.4.	İç Denetimin Bağımsızlığı	60
6.1.5.	İç Kontrol ve İç Denetim Ayrımı	61
6.1.6.	İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi	62
6.1.7.	Bağımsız Denetçi İç Denetçi İşbirliği	63
6.2.	Denetim Komiteleri Ve İç Kontrol Sistemi	64
6.2.1.	Denetim Komitesinin Amacı	65
6.2.2.	Denetim Komitesinin Sorumlulukları	66
6.2.3.	Etkin Bir Denetim Komitesinin Özellikleri	67
7.	TEORİK ÇERÇEVE	69
7.1.	İç Kontrol Değerlendirme Modelleri	69
7.2.	COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli	69
8.	ÇALIŞMADA KULLANILAN ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ VE BULGULAR	73
8.1.	Uygulama İle İlgili Verilerin Toplanması ve Değerlendirilmesi	73
8.2.	Verilerin Toplanmasında İzlenen Yöntemler	73
8.3.	Çalışmada Kullanılan Test ve Analizler	74
8.3.1.	Bağımsız t Testi	74
8.3.2.	Varyans Analizi (Anova)	74
8.3.3.	Tek Değişkenli Regresyon Analizi	75
8.4.	Bulgular	76
8.5.	İç Kontrol Sisteminin Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Olarak Gerçekleştirilmesine Olan Etkisi	77
8.5.1.	SPK Düzenlemelerine Tabi Olmanın Etkisi	77
8.5.2.	Denetim Komitesinin Etkisi	78
8.5.3.	Çalışan Sayısının Etkisi	79
8.5.4.	İç Kontrol Bileşenlerinin Etkisi	81
8.6.	İç Kontrol Sisteminin Finansal Raporlamanın Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Sağlanmasına Olan Etkisi	81
8.6.1.	SPK Düzenlemelerine Tabi Olmanın Etkisi	81
8.6.2.	Denetim Komitesinin Etkisi	82
8.6.3.	Çalışan Sayısının Etkisi	83
8.6.4.	İç Kontrol Bileşenlerinin Etkisi	85
8.7.	İç Kontrol Sisteminin Faaliyetlerin Yasa ve Düzenlemelere Uygunluğunun Sağlanmasına Olan Etkisi	86
8.7.1.	SPK Düzenlemelerine Tabi Olmanın Etkisi	86
8.7.2.	Denetim Komitesinin Etkisi	87

8.7.3.	Çalışan Sayısının Etkisi	88
8.7.4.	İç Kontrol Bileşenlerinin Etkisi	90
9.	SONUÇ	92
	KAYNAKLAR	95
	EKLER	99
	ÖZGEÇMİŞ	104

KISALTMALAR

AAA	: American Accounting Association
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountant
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CEO	: Chief Executive Officer
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations
CFO	: Chief Financial Officer
FEI	: Financial Executives Institute
IIA	: Institute of Internal Auditors
IMA	: Institute of Management Accountants
SEC	: Securities Exchange Commission
SOX	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 8.1 SPK Düzenlemelerine Tabi Olma.....	76
Tablo 8.2 Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Bir Denetim Komitesinin Bulunması	76
Tablo 8.3 SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Ve Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Denetim Komitesine Sahip Olma Arasındaki Çapraz Tablo	76
Tablo 8.4 Firmaların Faaliyet Alanları	76
Tablo 8.5 İşletmelerdeki Çalışan Sayılarının Dağılımı	77
Tablo 8.6 İç Kontrolün Birinci Amacının Ortalamasının, SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması.....	77
Tablo 8.7 İç Kontrolün Birinci Amacının Ortalamasının, Denetim Komitesine Sahip Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması.....	78
Tablo 8.8 Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesinin Çalışan Sayılarına Göre Değişimi	80
Tablo 8.9 Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesinin Çalışan Sayılarına Göre Değişimi için Karşılaştırma Tablosu	80
Tablo 8.10 Her Bir İç Kontrol Bileşeni İle Bağımlı Değişken Arasındaki Korelasyon Katsayıları.....	81
Tablo 8.11 İç Kontrolün İkinci Amacının Ortalamasının, SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması.....	82
Tablo 8.12 İç Kontrolün İkinci Amacının Ortalamasının, Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Denetim Komitesi Kriteri Açısından Sınıflandırılması.....	83
Tablo 8.13 Finansal Raporların Doğruluğunun Ve Güvenilirliğinin Sağlanması Amacının Çalışan Sayılarına Göre Değişimi	84
Tablo 8.14 Finansal Raporlamanın Doğruluğunun Çalışan Sayılarına Göre Değişimi için Karşılaştırma Tablosu	85
Tablo 8.15 Herbir İç Kontrol Bileşeni İle Bağımlı Değişken Arasındaki Korelasyon Katsayıları.	86
Tablo 8.16 İç Kontrolün Üçüncü Amacının Ortalamasının, SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması.....	87
Tablo 8.17 İç Kontrolün İkinci Amacının, Ortalamasının Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Denetim Komitesi Kriteri Açısından Sınıflandırılması.....	88
Tablo 8.18 Faaliyetlerin Yasa Ve Düzenlemelere Uygunluğunun Sağlanmasının Çalışan Sayılarına Göre Değişimi.....	89
Tablo 8.19 Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesinin Çalışan Sayılarına Göre Değişimi için Karşılaştırma Tablosu	90
Tablo 8.20 Herbir İç Kontrol Bileşeni İle Bağımlı Değişken Arasındaki Korelasyon Katsayıları	91

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1 Görevlerin Ayrımı (Bozkurt, 2000).....	10
Şekil 4.1 COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli.....	23
Şekil 6.1 Denetim Komitesinin İlişki Diyagramı (Uzay, 2003).....	67
Şekil 7.1 COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli.....	71
Şekil 7.2 COSO Modeli Bileşenlerinin İşlevleri.....	72

ÖZET

İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

İşletmeler belirli amaçları gerçekleştirmeyi hedef alırlar ve bu amaçları gerçekleştirmek için çalışırlar. İktisadi işletme için temel amaç kar temin etmektir. Ancak söz konusu amaç tek başına ifade edilebilecek bir amaç değildir. İşletmenin bulunduğu sektör, bu sektördeki konumu, bilgi birikimi, verimliliği, politikası, çalışanlarının yetkinlikleri ve diğer birçok konu kar amacıyla birlikte düşünülmesi gereken konulardır.

İç kontrol sistemleri yukarıdaki amaçları gerçekleştirecek işletme fonksiyonlarının ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrol genel olarak güvenilir finansal raporlamanın gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygunluk gibi başlıca amaçlara ulaşma konusunda uygun güveni sağlamak amacı ile oluşturulan işletmenin yönetimi ve personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

Yaşanan küresel muhasebe skandalları sonucu ABD’de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ile işletme yönetimleri iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca bağımsız denetçilere de yönetimin değerlendirmeleri ile ilgili olarak bir görüş belirtme ve bu görüşü iç kontrol sistemi raporuna bizzat imza koyarak gerçekleştirme zorunluluğu getirilmiştir.

Tüm bu düzenlemeler işletme yönetimlerinin, bağımsız denetçilerin ve denetim komitelerinin iç kontrol sistemine verdikleri önemin artmasına ve sistemin etkinliğine ilişkin yüzeysel görüş bildirmekten ziyade daha derinlemesine inceleme yapmalarına neden olmuştur.

Bu noktada COSO gibi iç kontrol değerlendirme modelleri tarafların iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik değerlendirmelerinde, görüş bildirmelerinde önemli enstrümanlar olacaklardır.

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 değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi Sistemleri ve İletişim
- Gözleme

Bu çalışmada işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm işletme fonksiyonlarını kapsayan COSO değerlendirme modeli kullanılmıştır. SPK dzenlemelerinin, denetim komitelerinin, alışan sayılarının ve yukarıda sayılan bileşenlerin, i kontrol sisteminin etkin alıştığını gösteren her bir i kontrol amacına nasıl etki yaptıkları incelenmiştir.

SUMMARY

MEASURING INTERNAL CONTROL EFFECTIVENESS IN ENTERPRISES

Entities set up goals to implement particular purposes and work for achieving their goals. Main goal is profit for business enterprises. However subject goal is not a purpose that can be implied alone. Sector of the entity, the position of it in this sector, its knowledge, productivity and policy, its competency and other many subjects have to be planned together for profit.

Internal control systems are integral parts of entities functions which can perform for purposes above. Generally internal control is a process which is set up and maintenance by management to provide reliable assurance in respect of achieving main goals like reliable financial reporting, efficiency and effectiveness of operations, compliance with laws and regulations.

As a result of global accounting scandals, management had been responsible of setting up internal control systems and providing their efficiency after Sarbanes Oxley law at USA in 2002. Also independent auditors had been obliged to put forward their view about the evaluation of management and to perform this point of view by putting their signature into internal control system report.

All these regulations had caused management, independent auditors and audit committees to pay more attention to internal control systems and its efficiency and to provided them to analyse more deeply instead of deliviring cursory opinion.

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 enviroment
- Risk assesment
- Control activites
- Information systems and communication
- Observation

In this study COSO evaluation model which contains entities whole functions, had been used to to evaluate efficieny of internal control systems. It is analysed how Capital Markets Board's (CMB) laws and regulations, audit committees, number of persons employed, components counted above affect each internal control goal that shows internal control system is working effective.

1. GİRİŞ

Yaşanan küresel muhasebe skandalları sonucu ABD’de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ile işletme yönetimleri iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin sağlanmasından sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca bağımsız denetçilere de yönetimin değerlendirmeleri ile ilgili olarak bir görüş belirtme ve bu görüşü iç kontrol sistemi raporuna bizzat imza koyarak gerçekleştirme zorunluluğu getirilmiştir.

Tüm bu düzenlemeler işletme yönetimlerinin, bağımsız denetçilerin ve denetim komitelerinin iç kontrol sistemine verdikleri önemin artmasına ve sistemin etkinliğine ilişkin yüzeysel görüş bildirmekten ziyade daha derinlemesine inceleme yapmalarına neden olmuştur.

Bu noktada COSO gibi iç kontrol değerlendirme modelleri tarafların iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik değerlendirmelerinde ve görüş bildirmelerinde önemli enstrümanlar olacaklardır.

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 değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi Sistemleri ve İletişim
- Gözleme

Bu çalışmada işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik genel bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm işletme fonksiyonlarını kapsayan COSO değerlendirme modeli kullanılmıştır. SPK düzenlemelerinin, denetim komitelerinin, çalışan sayılarının ve yukarıda sayılan bileşenlerin, iç kontrol sisteminin etkin çalıştığını gösteren her bir iç kontrol amacına nasıl etki ettikleri incelenmiştir.

Çalışmada öncelikle iç kontrol kavramı açıklanmış ve etkin bir iç kontrol sisteminin temel ilkeleri üzerinde durulmuştur.

İkinci kısımda iç kontrol sistemlerinin yasal çerçevesi ele alınmıştır. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrasında ABD’nde çıkarılan Sarbanes Oxley yasası ve Türkiye’de SPK ve BDDK’nın bu yasaya benzer uygulamaları incelenmiştir.

Üçüncü kısımda ise iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusunda tüm dünyada büyük kabul gören COSO iç kontrol değerlendirme modeli temel alınarak iç kontrol sisteminin temel bileşenleri açıklanmıştır.

Bir sonraki bölümde yönetim tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesindeki temel yöntemler ve iç kontrol sisteminin niyet edildiği gibi çalışmamasına neden olabilecek tehditler değerlendirilmiştir.

Beşinci kısımda iç denetim birimi ve denetim komiteleri incelenmiş, bu birimlerin iç kontrol sistemi ile ilişkileri ve iç kontrol sistemine ilişkin sorumlulukları ortaya konulmuştur.

Altıncı ve yedinci bölümlerde ise çalışmada temel olarak alınan iç kontrol değerlendirme modeli üzerinde durulmuş ve yapılan anket sonucu elde edilen verilerin analizleri sonucu ortaya çıkan bilgiler değerlendirilmiştir. Son bölümde yapılan değerlendirmeler iç kontrolün üç amacı temel alınarak bu amaçlara diğer bileşenlerin etkileri belirlenmiştir.

2. İÇ KONTROL

2.1. İç Kontrol Kavramı

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen diğer işlemlerin sayısı ve karmaşıklığı artmakta, 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.

Özellikle 1994 yılından beri yaşanan ekonomik olaylar ve krizler gerek reel sektörde gerek finans sektöründe faaliyet gösteren işletmeleri olumsuz etkilemiş piyasalara olan güveni sarsmıştır, piyasalara ve işletmelere duyulan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla yapılan çalışmalardan en önemlisi de iç kontrol sistemlerinin önemini artırılması ve konununun tam olarak bir kanuni çerçeveye alınmasıdır (Aksoy, 2005a).

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır (Doyrangöl, 2003).

2.2. İç Kontrolün Tanımı

İç Kontrol Sistemi Tamer Aksoy'un (2005) Mali Çözüm Dergisi'nde yayınlanan makalesinde şöyle tanımlanmaktadır, "Bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgilerin ve raporların, doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliğini artırmak, işletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen politikalara uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev

yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir.”

İç Denetçiler Enstitüsünün tanımına göre iç kontrol, “Yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır.” Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar ve etik kurallar, dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliliğinden oluşur (Kayım, 2006a).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) tarafından da benimsenen COSO, tarafından yapılan iç kontrol tanımı şu şekildedir;

İç Kontrol; mali tabloların güvenilirliği faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür (Rezaee, 1997).

COSO'nun tanımından iç kontrol konusunda aşağıdaki değerlendirmeleri yapmak mümkündür (Kayım, 2006b);

- İç kontrolün bir olay değil, bütünsel bir süreç olduğu,
- İşletme amaçlarına ulaşmayı hedeflediği,
- Kesin sonuçlar değil, makul bir güvence sunduğu,
- Yönetim kurulu ve yöneticiler başta olmak üzere işletme personeli tarafından etkilendiği anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki çıkarımların ışığında;

İç kontrol, bir anlık durum yada olay değil, işletmenin süre giden faaliyetlerini yürüttüğü bir yöntemler serisidir, bir süreçtir. Dolayısıyla işletmeye sonradan eklenen bir parça değil, işletmenin kuruluşunda inşa edilen ve organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrol, faaliyetlerin gerek belirlenen amaçlara gerekse ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar (Rezaee, 1995).

İç kontrol bu yönüyle bir taraftan yasalara uygunluğu temin ederken öbür taraftan da işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşmasına ilişkin fonksiyonu itibariyle de işletmenin performansının yüksek olmasına yardımcı olur.

2.3. Yönetmel Kontrol ve Muhasebe Kontrolü

Her işletme yada örgütte farklı bireyler olması nedeniyle farklı amaçlar bulunmakta ve dolayısıyla da her bireyin iç kontrole bakış açısı farklı olmaktadır. Genel olarak iç kontrol amaçları, varlıkların korunması, doğru ve güvenilir finansal raporlama, faaliyet verimliliğinin yükseltilmesi ve personelin yönetim politikalarına uymaya teşvik edilmesi olarak sıralanabilir (Erdoğan, 2005). Bunlardan ilk ikisi mali işler grubu için daha önemlidir ve muhasebe kontrolleri olarak adlandırılır. Diğer ikisi ise yönetim için önemli olup yönetmel kontroller olarak adlandırılır.

2.3.1. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri organizasyon planı, varlıkların korunması ve finansal raporların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Bu tür kontroller, genel olarak yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, faaliyetlerin veya varlıkların korunması ile varlıklar üzerindeki fiziki kontrolleri içerir.

Muhasebe kontrolleri aşağıdaki hususların yerine getirilmesini sağlayacak şekilde tasarlanır.

1. İşlemler, işletme yönetiminin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir,
2. İşletmenin muhasebe kayıtlarına yansıyan işlemler;
 - a. Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, ya da bu raporlara uygulanabilecek diğer belirli ölçütlerin doğrultusunda hazırlanabilmesini,
 - b. Varlıklar üzerindeki sorumluluğun her zaman için sürdürülebilmesini sağlayabilmelidir.
3. Varlıkların yanına yaklaşma ve fiziki olarak dokunma sadece ve sadece yönetimin vermiş olduğu yetkiye dayalı bir izinle gerçekleştirilmelidir,

4. Uygun aralıklarla işletmedeki varlıklar ile bunların defter kayıtları arasında karşılaştırmalar yapılarak, kayıtlı varlıkların hesabı sorulabilmeli, bunlar arasında bir fark bulunması halinde eyleme geçilmelidir.

2.3.2. Yönetmel Kontrolleler

Yönetmel kontrolleler, örgüt planı, faaliyetlelerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağımlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Yönetim politikalarına uyumu özendiren ve faaliyetlelerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontrolleler yönetmel kontrol olarak tanımlanır. İşletme yönetiminin temel amacı dönem karını en yüksek tutara ulaştırmaktır. Yönetim bu amaca ulaşabilmek için işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmelidir. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin gerçekleştirmeyi düşündüğü amaçlar başlıca dört grupta toplanır (Kuyucu, 2003).

2.3.2.1. Güvenilir Bilgi Sağlanması

Faaliyetlelerin etkin ve verimli yürütülebilmesi için yönetimin zamanında sağlanmış güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. İşletme kararlarının alınmasında değişik türde doğru bilginin toplanması zorunludur. Güvenilir bilgi, güvenilir kararlara temel oluşturacaktır (Rezaee, 1995).

2.3.2.2. İşletme Varlıklarının ve Kayıtların Korunması

Bir işletmenin fiziki varlıkları her zaman için çalınabilir, kaybolabilir, amacı dışında kullanılabilir yada bu varlıklara istenmeyen zararlar verilebilir. Bu gibi durumların önlenmesi ve varlıkların korunması için uygun kontrollelere gerek vardır (Chun, 1997). Aynı endişe, fiziki olmayan alacaklar, belge ve kayıtlar, (örneğin yevmiye defterleri, büyük defterler ve yardımcı defterler...) gibi varlıklar içinde geçerlidir. Özellikle bilgi sistemlerinin işletme yönetimi ile tam anlamıyla bütünleşmeye gidiyor olması sonucunda varlıkların ve kayıtların korunması daha da önem kazanmıştır (Güredin, 2007).

2.3.2.3. Verimliliğin Artırılması

Faaliyetlelerin her kademesindeki fire ve artıkların azaltılmasını sağlamak, çabaların gereksiz yere tekrarlanmalarını, kaynakların verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanımını önlemek kısaca faaliyetlelerin verimliliğini artırmak için her işletmede uygun kontrol önlemleri olmalı ve işletilmelidir.

2.3.2.4. Belirlenmiş Politikalara Bağlılığı Özendirme

Örgütün temel amaçları ve bu amaçlara varmak için izlenecek politikalar, işletme yönetimi tarafından belirlenir. Saptanmış amaçlara ulaşılabilmesi için işletmede çalışanlar bir amaç birliği içinde hareket ederek, kendilerine belirtilen kurallara ve politikalara uygun davranmalıdırlar. İşletmede var olan bir iç kontrol sistemi çalışanların belirlenmiş politika ve kurallara uygun davrandıklarının araştırılmasında önemli bir araçtır (Aldrige ve Colbert, 1994).

2.4. İç Kontrol Amaçları

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine kontroller adı verildiği daha önce belirtilmişti. Bir işletmede oluşturulan iç kontrol yapısının öncelikle işletmeye faydalı olması hedeflenmektedir. Ancak bağımsız denetçiler de çalışmalarının planlanmasında iç kontrol yapısından etkili bir şekilde faydalanmaktadırlar (Uzay, 1999).

2.4.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları

2.4.1.1. Finansal Raporlama Amacı

Finansal tabloların güvenilir olmaması genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumsuzluk sorununda beraberinde getirmektedir. Finansal raporlamanın güvenilirliği, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamakla olanaklıdır. Yönetim alacağı kararların çoğunda finansal tabloları kullanmaktadır (Erdoğan, 2006). Finansal tablolarda son şeklini bulan bilgileri üretecek olan muhasebe sisteminin muhasebe ilkeleri ve standartlarıyla yapılandırılmış olması ve muhasebe bilgi sisteminin; verilerin derlenmesi, hazır hale getirilmesi, işlenmesi, özetlenmesi ve raporlanması evrelerinde doğru ve güvenilir bilgileri üretecek kontroller içermesi gerekir (Aldrige ve Colbert, 1994).

2.4.1.2. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği Amacı

Bu amaç ile şirketin etkinlik, verimlilik ve varlıkların korunması hedeflerini içeren işletme amaçları belirtilmektedir (Messier ve diğ, 2006). Etkinlik işletmenin bölümler temelinde belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmasının ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenmiş hedeflerle bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır. Dolayısıyla belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşılmışsa,

faaliyetlerde etkinlik o derece sağlanmış demektir. Etkinliğin saptanabilmesi için gerçekleşmiş faaliyetler, belirlenmiş faaliyetler ile karşılaştırılır. Aynı zamanda varlıkları ilgilendiren tüm iş süreçlerinde, varlıkları korumaya yönelik kontrol ve karar alma mekanizmalarının oluşturulması da iç kontrolün bir işlevidir.

2.4.1.3. Yasalara ve Düzenlemelere Uygunluk

Her işletmeyi ilgilendiren ve uyulması zorunlu yasa ve düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yasa ve kurallar aynı zamanda işletmelerin belirli bir düzende çalışmalarını da zorunlu kılarlar. İç kontrol sisteminde yasa ve düzenlemelere uygunluğu sağlama amacı ile gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bu yasa ve kurallar faaliyet izninin alınmasından, iş ve işçi sağlığı düzenlemelerine uygunluğa kadar çok geniş bir aralıkta bulunmaktadır (Messier ve diğ, 2006).

2.4.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

Uygulamalarda denetçilere yardımcı olacak olan iç kontrol amaçları aşağıdaki gibidirler (Uzay, 1999).

Geçerlilik

İç kontrol yapısı gerçek olmayan işlemlerin defter ve kayıtlarda bulunmasına izin vermemelidir. Ayrıca işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Yetkilendirme sınırları yazılı bir sözleşme ile belirlenmiş olmalıdır.

Eksiksiz Olma

Bütün geçerli işlemler kayıt edilmiş olmalıdır. İç kontrol sistemi işlemlerin kayıt dışı kalmalarını önlemelidir.

Kayıtların Uygunluğu

Gerçek işlemler uygun şekilde kayıtlara geçirilir. Kayıtlar bir zaman esasına göre nakledilir, sınıflandırılır ve değerlendirilir. Değerlendirme de, çeşitli aşamalarda kaydedilen miktarlarda ve hesaplamalarda oluşabilecek hatalardan korunmak amacıyla kontrol yordamlarından yararlanır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk araştırılır. Sınıflandırma, işletmenin mali tablolarının doğru bir

şekilde sunulabilmesi için hesap planının buna uygun hazırlanmasını, zamanlılık ise işlemlerin meydana geldiği zaman kaydedilmesini gerektirir.

Varlıkları Koruma

Varlıkların fiziki olarak korunması için, kaydetme fonksiyonundan bağımsız özel personel görevlendirilmelidir. Varlıklara doğrudan erişim belirli personel için mümkün olmalı, kayıtlar, belgeler gibi varlıklara dolaylı yoldan erişim ise uygun yetkilendirme önlemleri alınarak sınırlandırılmış olmalıdır (Bozkurt, 1999).

Mutabakat

Uygun zaman aralıklarıyla, ana hesaplar ile yardımcı hesaplar; varlıklar ve borçlar ile kayıtlı değerler karşılaştırılmalı ve farklılık söz konusu ise araştırılarak gerekli düzeltme kayıtları yapılmalıdır. Fiili durumla amaçlanan plan ve politikalar zaman zaman karşılaştırılmalı ve faaliyetlerin standartlara uygun yürütülmesi sağlanmalıdır (Uzay, 1999). Böylece kaynaklar etkin kullanılmış, belirlenmiş plan ve politikalara bağlılık artmış olacaktır.

2.5. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

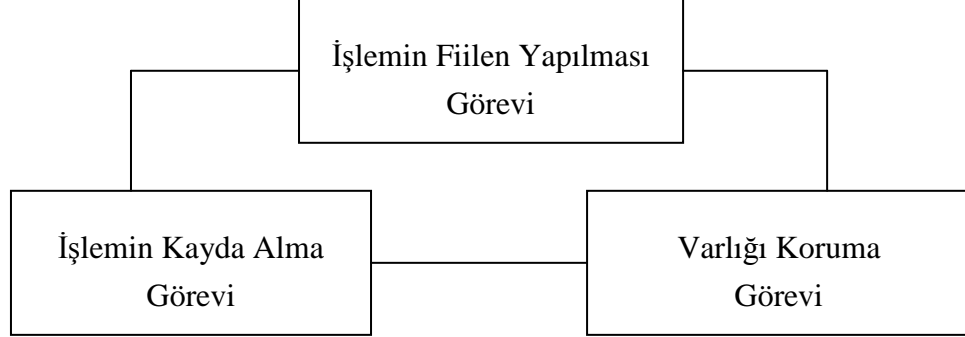
Etkin olarak çalışacak bir iç kontrol sisteminin kurulmasında, dikkate alınması gereken temel ilkeler;

2.5.1. Görevlerin Ayrımı

İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğu zaman, yapılabilecek hata sayısı artmakta ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır. Bu nedenle işletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevler, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağılmalıdır. Bu nedenle görevlerin ayrımı aşağıdaki temel mantık dahilinde yapılabilir (Bozkurt, 2000).

1. İşlemleri fiilen yapmakla görevli kişi,
2. İşletme aktiflerini korumakla görevli kişi,
3. İşlemleri kaydetmekle görevli kişilerin birbirinden ayrı olması gerekir.

Bir işlem sürecinde görevlendirilecek kişilerin sayısı, işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılıdır. Küçük veya orta ölçekli işletmelerde görevlerin fazla dağıtılması maliyet sorunlarını da beraberinde getirmektedir.



Şekil 2.1 Görevlerin Ayrımı (Bozkurt, 2000).

2.5.2. Yetkilendirme

Çalışanlarının yetki ve sorumluluklarının ayrıntılı bir biçimde yazılı olarak ortaya konması etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsurlarındandır. Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yürütülmelidir.

2.5.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olması

Etkin bir iç kontrolün sağlanması, uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve sorumluluk belge üzerinde incelenir. Güvenilir muhasebe kayıtlarının tutulabilmesi ve muhasebe bilgilerinin uygun zamanda raporlanabilmesi için işletmede bir hesap planı ve muhasebe el kitabı olmalıdır. Kısaca etkin bir kontrolün gerçekleştirilmesi için işletmede iyi işleyen bir muhasebe organizasyonunun bulunması gerekir (Güredin, 2007).

2.5.4. Fiziki Koruma

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınmalıdır. Yangına karşı korumalı kasalar, iyi bir arşivleme ve özel saklama sistemi, mekanik ve elektronik muhasebe araçları, özel elektronik veri saklama üniteleri, fiziksel korumaya yardımcı araçlar fiziki korumada kullanılabilir. .

2.5.5. Bağımsız Mutabakatlar

İç kontrol unsurlarının uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar o muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından, belirli aralıklarla önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uygunsuzluklar yönetime raporlanmalıdır.

2.6. İç Kontrol Sisteminin Varsayımları

Etkili bir iç kontrol sisteminin işletmede kurulabilmesi, yürütülebilmesi ve etkinliğinin sağlanabilmesi için uygun bir iç kontrol ortamının sağlanması, ve sistemin dayandığı varsayımların iyi bilinmesi gerekir. İç kontrol sisteminin çeşitli temel varsayımları söz konusudur (Aksoy, 2005a). Bunlar;

1. İç kontrol sisteminin bir amaç olmayıp hedeflere ulaşmada bir araç olması,
2. Dinamik bir yapıya sahip olması,
3. İç kontrol sisteminin etkinliğinin değişen durumlara göre yeniden tespit edilmesi gereği,
4. Finansal bilgilerin güvenilirliğine, işlemlerin etkinliğine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğuna dair sınırlı güvence vermesidir.

İç kontrol sistemi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlara dayanak oluşturan muhasebe kayıtlarının mutlak surette doğru oldukları anlamına gelmeyeceği gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda, eksikliklerin ve zaafiyetlerin olabileceği olasılığını da ortadan kaldırmaz (Rezaee, 1995). İşletme çalışanlarının yanlış kararları ve karıştıkları yolsuzluklar sistemin etkin olarak çalışmasının önündeki engellerdir (Messier ve diğ, 2006). Bundan dolayıdır ki, bir işletmenin iç kontrol sistemi iyi bir şekilde yapılandırılmış olsa dahi, denetçinin asgari denetim uygulamalarını yapması gerekir.

2.7. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk

Yönetim kurulları kurumun faaliyetlerinden doğan temel risklerin tanımlanmasından ve bu riskleri yönetebilmek için uygun sistemlerin kurulmasını sağlamaktan ve o kurumun iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin bütünlüğünden sorumludurlar. Yönetim iç kontrolün yönetsel sorumluluklarının gözden geçirilmesi sorumluluklarını denetim komitelerine delege eder (Messier, 2006). Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulamanın yapılması yönetimin sorumluluğu iken yönetimin bu yönde hareket ettiğinin garanti edilmesi denetim komitesinin sorumluluğudur (Eşkazan, 2003a).

İç denetim fonksiyonu ise bir organizasyonun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynar. İç kontrol sistemine sahip işletmelerin yöneticileri, iç kontrolün rolü ve katkıları konularında genel bir anlayışa sahip olmalıdırlar. Denetim komitesi iç denetim fonksiyonunun profesyonelce ve düzgün yönetildiğini, gerekli ve yeterli kaynaklara sahip olduğunu teyit etmelidir. İç denetim birimi olmayan, orta ve daha büyük boyutlu organizasyonların yönetim kurulları, en azından yılda bir kez bu gerekliliğin olup olmadığını değerlendirmelidirler (Fraser ve Lindsay, 2005).

Gerek Genel Kabul Görmüş Amerikan Denetim İlkeleri (USGAAP) gerekse Uluslararası Denetim Standartları (UDS) dahil tüm modellerde iç kontrol sisteminin oluşturulması özellikle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İç kontrol sisteminin oluşturulmasında görev almaları durumunda iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları ortadan kalkacaktır (Aksoy, 2005a). Bu nedenle iç ve dış denetçilerin sistemin oluşturulmasında bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Buna karşın bilhassa Sarbanes Oxley yasası sonrasında, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında ve işletilmesinde dış denetçinin sorumlulukları önemli oranda artmıştır. Bağımsız denetçiye de yönetimin iç kontrol sistemi değerlendirmelerine görüş bildirme zorunluluğu getirilmiştir (Wolf ve Claypool, 2006).

3. KANUNİ DÜZENLEMELER

3.1. 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 (Symes, 2004). Kaybedilen kamu güvenini yeniden sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de 11 ana başlıktan oluşan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act - SOX) çıkarılmıştır (Aksoy, 2005a).

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 (Wolf ve Claypool, 2006). Şirket yöneticileri ve çalışanları için oldukça ağır para ve hapis cezaları ön görülmüştür. 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 (Eroğlu, 2003).

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 (Süer, 2004).

Son yıllarda muhasebe skandalları, yönetim hileleri, banka iflasları gibi olaylar piyasalara olan güven duygusunun zedelenmesine yol açmıştır. Bu olayların ertesinde çıkarılan kanunlar ise başta yönetim kurulu ve üst yönetim olmak üzere işletmenin raporlama ile ilgilenen tüm birimlerine daha fazla sorumluluk yüklemiştir. Bu nedenle bu birimlerin kontrol sisteminin güvenilirliğini en yüksek düzeye çıkarmaları gerekmektedir. Bu çerçevede denetim komitesinin amacı yönetim kurulunun özellikle finansal raporlama süreci, iç denetim, iç kontrol konularıyla ilgili

artan sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmak, yönetim kurulu iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğini sağlamaktır.

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

3.1.1. Sarbanes Oxley Madde 404

Yasaya 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>).

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

3.1.2. Sarbanes Oxley Madde 302

Bu maddeye 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 idda 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).

3.1.3. Sarbanes Oxley Madde 103

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

Sarbanes Oxley yasası ile şirketlerin güvenilirliği yanında bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin de sağlanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda bağımsız denetim hizmetlerinde iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin daha sıkı denetimi ön plana çıkmıştır. Yasa iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında işletme yönetimlerine önemli sorumluluklar getirmesinin yanında iç ve dış denetçilerin denetim hizmetinin verilmesi esnasında yakın işbirliği içinde olmalarını da öngörmektedir (Süer, 2004).

3.1.4. Sarbanes Oxley Madde 301

Yasanın 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 yöneticilerin onayı sonrası faaliyet rapor ekinde yayınlanacaktır. Ayrıca denetim komitesi, iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikayetlerin 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 (Aksoy, 2006). Dış Denetim firması raporunu denetim komitesine verecektir. Danışman tutma yetkisine de haiz olan Denetim Komitesi üyeleri şirketin yönetim kurulunun bir üyesi olacaktır. Yasa ile denetim elemanının bağımsızlığı başlığı altında denetim hizmeti verilmekte olan müşterilere aynı anda sunulabilecek danışmanlık vb. hizmetler de yasaklanmıştır.

Genel olarak değerlendirecek olursak Sarbanes Oxley Yasasında (md. 103-301-302-404) şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumlulukları ağırlaştırılmıştır. Bu doğrultuda şirket yönetimlerince 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 usul ve esasları ile iç kontrol yapısı etkinliğinin kendilerince değerlendirildiği, iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmelerin önemli bir hata içerip içermediği, yönetimin değerlendirmelerinin genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığı iç kontrol mekanizmaları ve prosedürlerindeki tüm açık

noktalar ve önemli zayıflıklar ile yönetimin bu konuda vardığı sonuçların denetim komiteleri ve bağımsız dış denetçilere iletiildiği, 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 (Aksoy, 2005a).

3.2. BDDK Bağımsız Denetim Düzenlemeleri ve İç Kontrol

İç Kontrol sisteminin değerlendirilmesi hususu, BDDK tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ’in 20. maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir (md. 30). Buna göre denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını teminen etkin bir İç Kontrol Sistemi’nin bulunması zorunlu kılınmıştır. Etkin bir İç Kontrol Sisteminin denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin, İKS’nin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplaması gerekli kılınmıştır. Ayrıca bağımsız dış denetçinin denetim sırasında iç kontrol yapısına ilişkin olarak tespit ettiği ve mali tabloları önemli derecede etkileyebilecek eksiklikleri, bunlara ilişkin tavsiyelerini denetlenenin dikkatine sunması İKS’nin güçlendirilmesine yönelik olarak sunulan önerilerin, denetlenenin yönetim kurulunca dikkate alınıp alınmadığını belirlemesi gerekliliğine de düzenlemede yer verilmiştir. Bu kapsamda İKS’nin işleyişine etkinliğine ilişkin görüş ve değerlendirmeler ile birlikte muhasebe ve kayıt sistemi, bilgi sistemleri ve bilgi teknolojilerinin niteliği ve işleyişinin de değerlendirme kapsamında tutulması öngörülmüştür. BDDK düzenlemesi, SOX düzenlemelerine paralel bir yapı arz etmektedir.

3.2.1. BDDK Yeni Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol

Yeni bankalar kanunu, bankalarda iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin saptanması ile finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması hususlarındaki sorumluluğu banka yönetim kuruluna vermiştir (md 31). Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması için faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler (BDDK, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik md. 29).

Bankalar, İKS kapsamında faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teammülerine uygun olarak yürütülmesine, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak zorundadırlar. Ayrıca, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerek alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetlerinin ise yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeline yürütülmesi öngörülmüştür (md. 30). İç kontrol sistemlerinin kurulmaması veya bu sistemlerin etkin ve yeterli bir şekilde işletilmemesi halinin tesbiti durumunda kanunun ilgili maddelerinde ön görülen tedbirlerin ve önlemlerin derhal alınacağı hükme bağlanmıştır (md. 67). Yasayla, bankaların yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere icrai görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetim komitesi oluşturulması hüküm altına alınmıştır (md 24). Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemlerin muhasebe ve raporlama sistemleri ile işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmekle yükümlü kılınmıştır. Ayrıca, komite, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, iç kontrol sistemleri kapsamında oluşturulan birimlerden ve bağımsız denetim kuruluşlarından; görevlerinin ifasıyla ilgili olarak düzenli raporlar almak ve bankanın faaliyetlerinin sürekli ve güven içinde yürütülmesini olumsuz etkileyebilecek hususlar veya mevzuata veya iç düzenlemelere aykırılıklar bulunması halinde bu hususları yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür. Denetim komitesi, konularında ihtisas sahibi kişilerden yönetim kurulunun onayına bağlı olarak danışmanlık hizmeti sağlamaya yekilidir. Bağımsız denetim kuruluşları çalışmalarını esnasında bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin kanun veya esas sözleşme ihlallerine ilişkin saptadıkları hususların BDDK'ya bildirilmesi istenmiş ve yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuştur (md 33).

Yasaya göre finansal raporların bankaların üst yönetim ve denetim komitesince kayıtlara uygun olduğu şerhini de içerecek şekilde imzalanarak genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır (md 39). Ayrıca bankalar, statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına

insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tablolarını, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içeren yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorundadırlar (md. 40). Yeni bankacılık yasası uyarınca iç kontrol sistemine ilişkin, BDDK açısından çeşitli düzenlemeler de getirilmiştir. Bankaların diğerleri yanısıra iç kontrol sistemlerine ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerini konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Yerinde denetim ve gözetim maddesi kapsamında, BDDK'nın Bankacılık Kanununu kapsamındaki kuruluşların iç kontrol sistemleri ile diğer unsurlarının, kurumsal yönetim ilkelerine uyum seviyesini gözetim, tahlil ve ölçümünün yapılacağı hüküm altına alınmıştır (md 95). Ayrıca yasa doğrultusunda BDDK, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan yıllık finansal raporların yapısı, uygunluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini de yerine getirecektir. Buna ilaveten BDDK başkanına da gerekli gördüğü ve özellik arz eden konularda inceleme yapmak üzere bağımsız denetim kuruluşlarını gönderme yetkisi getirilmiştir (Aksoy, 2005a).

3.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Kontrol

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısında hukuki deyimle tasarının ruhunda ve gerekçelerinde bahsedilmesine karşın yasanın denetleme başlığını taşıyan bölüme ilişkin taslak metinde açıkça iç kontrol sisteminden ve iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bir inceleme yapılması gereğinden bahsedilmemektedir. Ulusal ve uluslararası düzenlemelere paralellik sağlamak ve modern denetimin gereklerini yerine getirmek bakımından, yeni TTK Tasarı metnine iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin gerek şirket üst yönetimi gerekse bağımsız dış denetçi vasıtasıyla incelenmesi yönündeki bir düzenlemenin tasarı metnine eklenmesi yarar sağlayacaktır (Aksoy, 2005a).

3.4. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel SPK düzenlemesi 1996 tarih ve (X, 16) seri nolu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği"e dayanmaktadır. Bilahare ABD'de yaşanan Enron vb. küresel muhasebe ve denetim skandalları neticesinde çıkarılan 30/7/2002 tarihli "Sarbanes-Oxley" yasasını (SOX) takiben SPK tebliğinde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. Yeni hükümler içeren (X, 19) seri nolu SPK tebliği ile Sarbanes-Oxley yasası kıyaslandığında (Yıllık iç kontrol raporunun tasdiki (attestation) hariç) çoğu noktada

benzerlik içerdiği ve deyim yerindeyse SOX un Türkiye versiyonunu oluşturan bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür. Tebliğin ilgili maddelerinde ülkemizde de borsaya kote şirketlerdeki İKS nin etkin çalışmasını temin amaçlı Sarbanes Oxley yasasına paralel düzenlemeler getirilmiş ve gerek iç gerekse dış denetçilerin sorumlulukları ciddi ve önemli anlamda arttırılmıştır.

SOX'un önemli maddelerini içerecek şekilde çok kısa süre içerisinde böyle bir düzenlemenin getirilmesi ülkemiz açısından kurumsal yönetim anlamında atılan isabetli ve proaktif bir atılım oluşturmıştır.

SPK mevzuatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi konusu ayrı bir başlık altında düzenlemeye konu edilmiştir. Buna göre bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü uygulama zamanını ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin İKS'si nin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız dış denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu İKS değerlendirmelerine bağlı olarak bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir. SPK düzenlemesi uyarınca, iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi varlıkların korunması hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır. 2002 yılı içinde çıkarılan SPK tebliği ile SOX doğrultusunda şu ek düzenlemeler getirilmiştir.

ABD'de Sarbanes Oxley yasası ile dış denetçilerin, borsaya kote şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında sorumluluk almaları yasaklanmıştır. Bu yasaklama İKS nin kurulmasının danışmanlık hizmetleri arasında olmasından kaynaklanmıştır. Dolayısıyla denetim hizmeti verilen bir müşteriye aynı anda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı belirtilmiştir. Buna karşın, bağımsız denetim veya doğrulama gerektiren diğer hizmetlerin verilmediği müşterilere İKS ile ilgili danışmanlık yapılması bağımsızlık açısından sakınca arz etmeyecektir.

ABD Sarbanes-Oxley yasası paralelinde denetim hizmeti verilen bir müşteriye aynı anda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı düşünülmüş ve bağımsız denetim kuruluşları ile bu kuruluşlarda istihdam edilen dış denetçilerin bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak, danışmanlık hizmeti vermeleri yasaklanmıştır.

Ayrıca tebliği ile SOX paralelinde denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen, yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az müteşekkil denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Denetimden sorumlu komite; Ortaklığın, İKS'nin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ayrıca ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Ayrıca ortaklığın iç kontrol sistemi ile, ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

SOX paralelinde Denetimden Sorumlu Komite kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak kendi değerlendirmeleri ile birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Ayrıca Denetimden Sorumlu Komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanı ile ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. SOX hükümlerine paralel olarak mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildirimine ilişkin yönetim kurulunun sorumluluğu ciddi biçimde artırılmıştır. Bu doğrultuda mali tablo ve raporların kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından kendilerince incelendiğinden, gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Mevzuatı çerçevesinde ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu sorumludur (md. 28/b). İmza yükümlüsü görevliler ise gerek ortaklığın iç kontrol sistemi ile gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemi ile ilgili eleştiri ve önerilerini ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine, ortaklığın veya aracı kurumun denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle yükümlüdür.

4. COSO İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME MODELİ TEMELİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ

4.1. İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Modeli

Son yıllarda muhasebe skandaları, yönetim hileleri, banka iflasları gibi olaylar piyasalara olan güven duygusunun zedelenmesine yol açmıştır. Bu olayların ertesinde çıkarılan kanunlar ise başta yönetim kurulu ve üst yönetim olmak üzere işletmenin raporlama ile ilgilenen tüm birimlerine daha fazla sorumluk yüklemiştir. Bu nedenle bu birimlerin kontrol sisteminin güvenilirliğini en yüksek düzeye çıkarmaları gerekmektedir. Bu çerçevede denetim komitesinin amacı yönetim kurulunun özellikle finansal raporlama süreci, iç denetim, iç kontrol konularıyla ilgili artan sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak, yönetim kurulu iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğini sağlamaktır (<http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/a24673a3b9d4e3498025716200405e5c>).

İç kontrol Sistemi değerlendirme modeli organizasyonun farklı noktalarını kapsayan iç kontrollerin bir araya getirilerek tek bir genel kontroller ve değerlendirmeler bütünlüğünün oluşturulmasıdır. ABD’de finans sektörünün en büyük beş mesleki kuruluşunun sponsorluğu ile kurulan ve finansal raporlama güvenilirliğini, kalitesini ve bilincini geliştirmek amacıyla Amerika’da kurulmuş olan Amerikan işletmeleri destekleme ve denetleme komisyonu “The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission” veya “COSO” isimli komisyon iç kontrol değerlendirme modeli konusuna adeta damgasını vurmuştur. COSO organizasyonun tüm yönlerini içine alacak bir iç kontrol değerlendirme yapısını 1992 yılında yayınlamıştır. Kısa zaman içerisinde COSO özellikle büyük kuruluşların kullandığı standart bir iç kontrol değerlendirme modeli haline gelmiştir (Pickett , 2003).

COSO tarafından yapılan çalışmanın ismi “Internal Control Integrated Framework ” olmasına rağmen daha çok işletmenin ismi ile yani COSO Report olarak anılmaktadır (Anıl, 2006).

COSO değerlendirme modeli ile birlikte benzer diğer iç kontrol değerlendirme modellerini genel olarak inceleyecek olursak aralarında küçük farklılıklar olduğu görülecektir (Pickett, 2003).

4.2. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri

4.2.1. COSO

Tüm dünyada en çok kullanılan ve kabul gören iç kontrol sistemi değerlendirme modelidir. Treadway Komisyonu işletmeleri destekleme komitesi öncülüğünde AICPA, IIA gibi önemli muhasebe ve denetim örgütleri tarafından hazırlanmıştır.

4.2.2. CoCo

Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri Komisyonu tarafından hazırlanmıştır. Yapısal bir kontrol sisteminden daha çok davranışsal değerler üzerine odaklanmıştır.

4.2.3. Turnbull Report

İngiltere Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından hazırlanmıştır. Turnbull Report firmaların önemli riskleri tanımlaması ve yönetmesi amacı ile iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmelerini ister.

4.2.4. ACC

Avustralya İ Denetçiler Enstitüsü tarafından oluşturulmuş kriterlerdir. İç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve yönetilmesi için yöneticiler ve çalışanların yetkinlikleri üzerinde durur.

4.2.5. The King Report

Güney Afrikada Kurumsal yönetim konusunda yüksek standartlar oluşturmaya alışan Kurumsal Yönetim Kraliyet Komitesi tarafından oluşturulmuştur. King Report kurumsal yönetimin finansal ve düzenleyici yanlarının ötesinde etik ve çevresel konularada önem vermiştir.

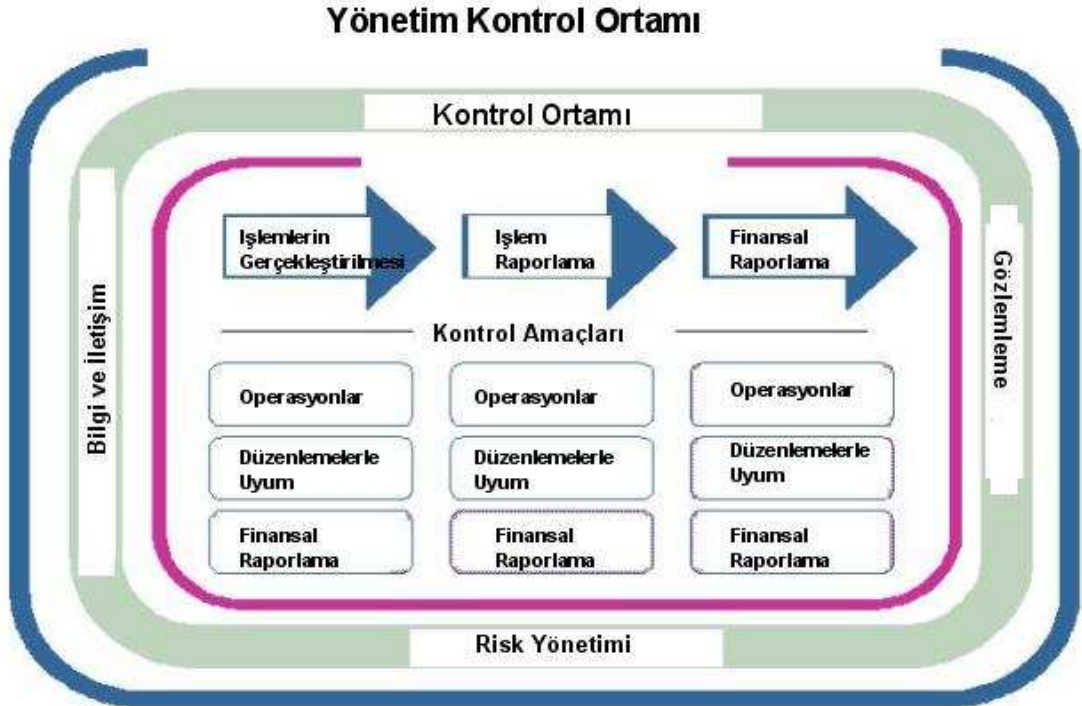
4.3. COSO İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

İç Kontrol sisteminin tasarımı ve bu sistemin işlevsel bir biçimde sürdürülmesi, yönetimin iç kontrol amaçlarına ulaşabilmesi ve kabul edilebilir bir güven düzeyi sağlaması için aşağıdaki beş bileşeni tasarlaması ve uygulaması gerekir (Aldrige ve Colbert, 1994).

COSO temel olarak aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır.

1. Kontrol Ortamı
2. Risk değerlendirme
3. Kontrol Faaliyetleri
4. Bilgi Sistemleri ve İletişim
5. Gözlemeleme

COSO modelinin genel bir görünümü şekil 4.1 de verilmiştir. Çalışmamızın bundan sonraki kısmında COSO içinde bulunan kontrol bileşenlerinin detaylı açıklamaları yapılacaktır.



Şekil 4.1 COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli

Şekil 4.1 de görüldüğü gibi iç kontrol ortamı diğer dört bileşenin üzerinde bir şemsiye gibi yer alır, kontrol ortamının etkinliği diğer bileşenlerinde etkinliğini belirlemektedir. Nitekim etkin bir kontrol ortamı olmadığında diğer bileşenlerin etkin olması küçük bir olasılık olacaktır.

Etkin bir kontrolün temelinde yatan yönetimin iç kontrol sistemlerine bakış açısıdır. Eğer ki yönetim iç kontrol sistemlerinin önemine inanıyor ve bu durumu vurguluyor ise organizasyonda bulunanlarda bu durumu algılayacaklar ve kontrolleri daha fazla önemseyeceklerdir. Çalışanlar iç kontrolün yönetim tarafından önemsenmediğini düşündükleri takdirde yönetimin kontrol amaçlarının başarılabilmesi çok küçük bir olasılık olacaktır (Rezaee,1995).

4.3.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının temelini oluşturur, iç kontrollerin başarısı kontrol ortamıyla yakından ilgilidir (Cömert, 2002).

Kontrol ortamı yönetimin ve yönetim kurulunun iç kontrol faaliyetlerine bakış açısını ve işletme için önemini gösterir. Kontrol ortamı işletmede etkili bir kontrol bilincinin oluşmasında en önemli etkidir (Messier ve diğ, 2006);

Kontrol Ortamının Temel Bileşenleri;

- Dürüstlük ve Etik Değerler,
- Yetkinlik taahhüdü,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesinin katılımı,
- Yönetim felsefesi ve çalışma şekli,
- Organizasyonel yapı,
- Yetkinlik ve sorumlulukların atanması,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları .

4.3.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler

Etkin bir iç kontrol sisteminin gerçekleştirilebilmesi kontrolleri tasarlayanların, yönetenlerin ve denetleyenlerin etik değerlerine ve dürüstlüklerine bağlıdır. Bu nedenle işletmede etik ve davranış standartlarının kurulması, tüm çalışanlara

duyurulması, öneminin vurgulanması ve günlük olarak da bu standartlara uyumun denetlenmesi gerekir (Cooper ve diğ, 1994). Bu amaçla yönetimin kurallara aykırı, aldatıcı ve etik olmayan hareketlere neden olabilecek teşvik ve ödülleri kaldırması gerekir. Bu hareketlere neden olabilecek teşviklere örnekler verecek olursak gerçekçi olmayan performans hedeflerine ulaşılabilmesi amacı ile yönetim tarafından yapılan baskı, performansa bağımlılığı çok yüksek olan ödüllendirme sistemleri öncelikle sayılabilir. Etkin olarak çalışmayan yönetim kurulu, zayıflıkları olan bir denetim fonksiyonu ve uygunsuz davranışlara karşı etkisiz cezalandırma sistemi de aykırı, aldatıcı ve etik olmayan davranışlara neden olabilecek fırsatlardır (Messier ve diğ, 2006).

4.3.1.2. Yetenek Taahhüdü

Yetenek bir görevi başarıyla yerine getirebilmek amacıyla gerekli olan bilgi ve beceri olarak tanımlanabilir (Messier ve diğ, 2006). Yönetim her görev için gerekli olan yetenek seviyesini belirlemeli ve bu seviyeyi bilgi ve beceri düzeyine kadar ayrıntılandırmalıdır. İyi bir insan kaynakları politikası yetenekli ve güvenilir çalışanların işletmede uzun yıllar kalmasına olanak vermelidir.

İşletmede görevin gerektirdiği niteliklere uygun eleman alımı için aşağıdaki süreçler gerçekleştirilmelidir. Her bir görevin gerektirdiği bilgi tecrübe ve beceriler tanımlanmalıdır (Kayım, 2006b).

- İnsan kaynakları birimi tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde adaylara mülakat yapılmalıdır,
- Potansiyel adayların belirlenebilmesi için mülakatlar kayda alınmalıdır,
- Çalışanların eğitim ihtiyaçları yıllık olarak gözden geçirilmelidir,
- Eğitim ihtiyaçlarının en kısa sürede giderilmesi sağlanmalıdır,
- Çalışanların yetiştirilmesi, bilgi ve tecrübesini arttırması için eğitim ve terfi politikaları oluşturulmalıdır.

4.3.1.3. Yönetim Kurulunun ve Denetim Komitesinin Katılımı

Bir işletmede yönetim kurulu işletme yönetimi ile pay sahipleri (ortaklar) arasındaki bağlantıyı kurar. Pay sahipleri yönetim üzerinde, yönetim kurulu ve komiteleri aracılığıyla kontrol oluştururlar. İşletmenin gereksinimine göre kurulan çeşitli komiteler yönetim kuruluna bağlı olarak ilgili alanlarda yönetim kurulunun işlevini üstlenirler ve ona yardımcı olurlar. Denetim komitesi, yönetim kurulunun bir alt komitesidir, yönetimin bir parçası değildir. İlke olarak yönetimden bağımsız olmalıdır. Denetim komitesi temel olarak işletmenin finansal raporlarının yasalarla ve mevcut düzenlemelerle olan uygunluğunun sağlanmasından sorumludur. Bu amaçla yönetim kurulu başkanına bağlı işlev gören iç denetim bölümü ile ve dış denetçilerle ilişkidir (Erdoğan, 2005).

Yönetim kurulu ve denetim komitesi işletmedeki kontrol bilincini önemli derecede etkileyecektir. Denetim komitesi yönetim kurulunun altında yönetsel görevleri bulunmayan ve şirket yönetiminin bir parçası olmayan yöneticilerden oluşan bir alt komitedir (Arens ve diğ, 2006).

Denetim komitesinin etkinliğinde önemli olan etmenler aşağıdakilerdir;

- Yönetimden bağımsızlık,
- Üyelerinin deneyimi ve bilgisi,
- Konuya olan ilgisinin derecesi işletmenin faaliyetlerini incelemesi,
- Çalışmalarının doğruluğu,
- Zor sorulara dikkat çekebilme ve bunları yönetimle birlikte takip edebilme derecesi,
- İç denetçi ve dış denetçilerle iletişimi ve işbirliği.

4.3.1.4. Yönetim Felsefesi ve Çalışma Şekli

İşletmenin iç kontrol sisteminin kurulması, çalıştırılması ve gözlemlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Yönetim felsefesi ve çalışma şekli iç kontrolün kalitesini önemli derecede etkileyecektir (Messier ve diğ, 2006).

Yönetimin konuya yaklaşımını belirleyen dolayısı ile iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde etkili olan temel etmenler aşağıdaki gibidir.

- İş risklerinin alınması ve gözlemlenmesine karşı yönetimin yaklaşımı,
- Finansal raporlama konusunda yönetimin yaklaşımı ve icraatları,
- Muhasebe fonksiyonları, bilginin işlenmesi ve personel konusunda yönetimin tavrı.

4.3.1.5. Organizasyonel Yapı

Organizasyonel yapı yetki ve sorumlulukların nasıl verildiğinin ve denetlendiğinin belirleyicisidir. Organizasyonel yapı işletme hedeflerinin planlanması, gerçekleştirilmesi, kontrol edilmesi ve gözlemlenmesi amaçlarının başarıyla yerine getirilmesini sağlayacak faaliyetler için bir yapı sağlar. İşletme hedeflerine uygun yapıyı geliştirmelidir (Rezaee, 1995).

İşletmenin organizasyonel yapısının uygunluğu firmanın büyüklüğüne faaliyetlerinin doğasına bağlı olarak değişecektir. İşletmenin endüstri kolundaki teknoloji seviyesi yada düzenleyici otoritelerin etkileri işletmenin kullandığı organizasyonel yapı üzerinde önemli rol oynar. Örnek olarak yüksek teknoloji alanında faaliyet gösteren bir işletmenin organizasyonel yapısı pazardaki değişimlere hızlı cevap verecek şekilde olmalıdır. Ayrıca bankacılık, sigortacılık gibi yoğun düzenlemelerin olduğu bir alanda faaliyet gösteren işletmelerde de yasalara uygunluğu sorunsuz gerçekleştiren, çok sıkı kontrolleri sağlayacak bir organizasyonel yapının bulunması gerekir (Uzay, 1999).

4.3.1.6. Yetki ve Sorumlulukların Atanması

Bu kontrol ortamı faktörü işletme faaliyetleri için yetki ve sorumlulukların nasıl atanacağı, finansal raporlama için ilişkilerin ve yetki hiyerarşisinin nasıl kurulması gerektiğini içerir. Ayrıca işletme amaçlarının tüm çalışanlar tarafından anlaşılmasını, her bir çalışanın bu amaçların gerçekleştirilmesine bireysel olarak nasıl bir katkı sağlayacağını ve ne kadar sorumlu olacaklarının belirlenmesi yapılır. İşletme bu kontrol ortamı faktörünü yerine getirebilmek amacıyla bir dizi kontrol kullanabilir. Ayrıntılandırılmış bir organizasyon planı, yönetici ve denetleyici personelin kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluluklarını da içeren görev tanımları vb. (Arens ve diğ., 2006).

Her birimdeki hassas görevlerin neler olduğunu belirlemeli ve uygun bir rotasyon politikası oluşturulmalıdır. Hassas bir görev yapan personel maksimum beş yıl sonra başka bir göreve nakledilmelidir (Kayım, 2006a).

4.3.1.7. İnsan Kaynakları Politika ve Prosedürleri

İç kontrol sisteminin kalitesi, direkt olarak işletmede faaliyetleri gerçekleştiren çalışanların kalitesi ile ilgilidir. İşletmenin işe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, destekleme gibi konularda güçlü insan kaynakları politikaları olmalıdır. Örnek olarak işe alımda en iyi becerilere sahip adayların aranması, adayların eğitim alt yapısına, daha önceki iş tecrübelerine, dürüst ve güvenilir insan olmalarına dikkat edilmesi işletmenin en yetenekli ve güvenilir insanları işe alma konusundaki tavrıdır (Messier ve diğ, 2006).

Denetçi yönetim kurulu ve denetim komitesinin kontrollere bakış açısını, ilgisini ve ilgili faaliyetlerini anlayabilmek için kontrol ortamı ile ilgili yeterli bilgi sahibi olmalıdır. Kontrollerin içeriğini incelemeli ve bu kontrollerin bütün olarak etkinliği üzerine odaklanmalıdır (Pickett, 2003).

4.3.2. Risk Değerlendirme

Özellikle son yıllarda kurumsal yönetimin risk yönetimindeki artan önemi daha fazla anlaşılmıştır. Organizasyonlar karşılaştıkları tüm iş risklerini tanımlama ve bu riskleri nasıl yönettiklerini açıklama gerekliliğini giderek daha çok hissetmiş, bu riskler sadece finansal risklerle sınırlı kalmayıp etik ve çevresel riskleri de içine almaya başlamıştır. Aynı zamanda organizasyonların kurum çapında risk yönetiminin daha az koordine edilmiş risk yönetimi yaklaşımlarına göre avantajlarını anlamaları ile birlikte kurum çapında entegre risk yönetimi çerçeveleri genişlemiştir. İç denetim hem klasik hemde danışman rolünde çeşitli şekillerde kurum çapında risk yönetimi süreçlerine katkıda bulunmaktadır. Bilindiği üzere, yönetim kurullarının risk yönetimi konusunda nihai sorumluluğu vardır. Yönetim kurulu tarafından yapılan çeşitli yetkilendirmeler doğrultusunda risklerin tespit edilmesi ve yönetilmesi üst yönetimin ana sorumlulukları arasındadır. İşte bu süreç kapsamında iç denetim fonksiyonuna da önemli roller düşmektedir. İç denetimin kurum çapında entegre risk yönetimi kapsamındaki ana rolü, yönetim kuruluna risk yönetiminin etkin ve verimli işlediği konusunda makul güvence vermesidir (Ünlü, 2004).

İşletmenin risk değerlendirmesi finansal tabloların hazırlanması ile ilgili ortaya çıkabilecek risklerin tanımlanması, önem derecelerinin ve meydana gelme

sıklıklarının tahmin edilerek bu risklere karşı alınacak önlemleri içerir. Risk değerlendirme sürecinde, işlemlerin başlatılması kayıt edilmesi ve finansal bilgilerin raporlanmasında, finansal raporlamanın güvenilirliğini tehlikeye düşürecek her türlü içsel ve dışsal olayın ve durumun üzerinde durulur. Yönetim öncelikle riskleri tanımlamalı ve işletme için önemini ve ne sıklıkla ortaya çıkabileceğini tahmin etmeli ve bu riski yönetmek için plan ve programlar yapmalı ve uygulamalıdır.

İşletmenin karşı karşıya kaldığı riskler daha çok aşağıdaki nedenlerden dolayı artmaktadır (Messier ve diğ, 2006).

- **Bulunulan Sektördeki Değişiklikler:** Düzenleyici otoritelerin yaptığı önemli değişiklikler ve sektördeki değişimler işletmenin rekabetçi avantajlarını negatif yönde etkileyebilir ve önemli değişiklikler meydana getirebilir,
- **Yeni Çalışanlar:** Yeni çalışanlar firmaya daha değişik bir bakış açısı getirebilir yada iç kontroller yeni çalışanlar tarafından farklı yorumlanabilirler,
- **Bilgi Sistemlerindeki Değişiklikler:** Bilgi sistemlerindeki önemli ve hızlı değişimler işletmenin iç kontrol sistemini yeni risklerle karşı karşıya bırakabilir.
- **Hızlı Büyüme:** Operasyonlardaki önemli ve hızlı değişiklikler, kontrollerin aksaması ve değişen operasyonlar için eksik kalma riskini artıracaktır,
- **Faaliyet Alanındaki Teknolojik Değişimler:** Üretim süreçlerine ve bilgi sistemlerine yeni teknolojilerin dahil edilmesi iç kontrolle ilgili risklerin değişmesine neden olacaktır,
- **Yeni İş Modelleri, Ürünler ve Faaliyetler:** İşletmenin yeterli deneyiminin olmadığı yeni alanlara yada yeni işlemlere girmesi iç kontrolle ilgili risklerinde artmasına neden olacaktır,
- **Kurumsal Yeniden Yapılanmalar:** Yeniden yapılanmalar personel sayısında azalmaları, denetleyicilerde ve görevlerin ayrımında ki değişiklikleride beraberinde getirecektir. Bu nedenlerle iç kontrolle ilgili risklerde beraberinde gelecektir,
- **Uluslararası Operasyonlardaki Artışlar:** Uluslararası operasyonların artması çoğu zaman iç kontrolleri etkileyen yeni riskler doğuracaktır,

- Yeni Muhasebe Kanunları: Yeni muhasebe standartları yada standartlarda yapılan düzenlemeler ve bu standartların benimsenmesi süreci finansal raporlamanın güvenilirliği konusunda yeni riskleri ortaya çıkaracaktır.

Denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini etkileyecek riskler için işletmenin bu riskleri nasıl belirlediğini ve bu riskleri yönetmek amacı ile oluşturduğu kontrol mekanizmalarını tam olarak anlamalıdır.

4.3.3. Bilgi Sistemleri

Bilgi Sistemleri esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bir bilgi sistemi işlemleri ve durumları (koşulları) tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek ve kaydetmek için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlıklarının ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir (Doyrangöl, 2002).

İşletme bilgi sistemlerinin bileşenleri; sistem altyapısı (fiziksel ve donanımsal), yazılımlar, insanlar, prosedürler ve bilgidir. İşletmenin varlıklarının ve kaynaklarının sorumluluğunu sürdürebilmek için işletmenin finansal raporlama amaçları ile ilgili bilgi sistemleri içerisinde başlatma, kayıt altına alma, raporlama gibi prosedürler ayrıntıları ile yer almalıdırlar. Aynı zamanda etkin bir muhasebe sistemini de içeren bir bilgi sisteminde (Messier ve diğ, 2006);

1. Tüm doğru işlemler tanımlanmalı ve kayıt altına alınmalıdır,
2. İşletmelerin finansal raporlamalarında kullanılacak işlemlerin en uygun şekilde sınıflandırılabilmesi için işlemler yeteri ayrıntıda ve zamanında tanımlanmalıdır,
3. İşlemlerin uygun muhasebe dönemlerinde kaydını gerçekleştirmek için işlemlerin meydana geldikleri dönemler belirlenmelidir,

İletişim iç kontrolle ilgili görev ve sorumlulukların anlaşılmasını sağlar. Finansal raporlama, muhasebe ve diğer konularla ilgili el kitapçıkları politika ve prosedürlerin çalışanlara tam olarak aktarılması ile etkin iletişim konusunda yardımcı olacaktır. İletişim sadece yazılı ve sözlü olarak değil aynı zamanda yönetimin faaliyetleri ile de olmalıdır (Aldridge ve Colbert, 1994).

İyi dizayn edilmiş ve etkin çalışan bir bilgi sistemi finansal raporlamada önemli yanlışlıklarda bulunulması riskini azatacaktır. İç denetçinin önemli hesapları etkileyecek tüm iş süreçlerini ayrıntılı olarak incelemesi gerekir. Bu inceleme işlemlerin nasıl başlatıldığı, nasıl dökümanente edildiği, kayıtlama işlemlerinin nasıl yapıldığı ve kayıtların defter-i kebire ve finansal tablolara nasıl aktığının incelenmesidir. Bilgi sisteminin incelenmesi aynı zamanda verilerin IT sistemi tarafından nasıl işlendiğinin incelenmesidir. Denetçi elektronik ve manüel prosedürlerle ilgili olarak aşağıdakileri tam olarak anlamış olmalıdır (Uzay, 1999).

1. Finansal tablolarda işlemlerin nasıl sınıflandırıldığıнын belirlenmesi,
2. İşlemlerin nasıl başlatıldığıнын belirlenmesi,
3. Kullanılan kayıtların, belgelerin ve hesapların belirlenmesi,
4. Bir işlemin başlangıcından finansal tablolarda yer almasına kadar geçen muhasebe süreci ve verilerin işlenmesinde bilgisayardan nasıl yararlanıldığıнын belirlenmesi,
5. Finansal raporlama sürecinin belirlenmesidir.

Tüm bunlara ek olarak denetçinin işletmede finansal raporlama ile ilgili yetki ve sorumlulukları ve diğer önemli finansal raporlama konularında nasıl bir iletişim yöntemi izlendiğini ayrıntılı olarak tespit etmesi gerekir (Arat ve Kayım, 2006).

4.3.4. Kontrol Faaliyetleri

Bir organizasyon uygulanan yönetim direktiflerine yardım sağlama amacıyla kendi politika ve uygulamalarını kuracaktır. Bu politika ve uygulamalar kontrol prosedürlerini gösterir. Kontrol faaliyetleri bir organizasyonun her işlevinde ve her seviyesinde ortaya çıkabilir (Yüksel ve Demir, 2001).

Kontrol prosedürleri yönetimin direktiflerinin yapılmasını garanti etmek amacı ile oluşturulmuş politika ve prosedürlerdir. Kontrol prosedürleri elektronik yada manüel olabilir. Denetimle ilgili temel kontroller aşağıdaki gibidirler;

1. Performans Değerlendirmeleri,
2. Bilgi işleme kontrolleri,
3. Fiziksel kontroller,
4. Görevlerin ayrımı.

4.3.4.1. Performans Değerlendirmeleri

Güçlü bir muhasebe sisteminin bireyleri ve prosesleri bağımsız olarak kontrol ediyor olması gerekir. Bazı örnekler verecek olursak bütçenin tahminlerle ve bir önceki peryot ile karşılaştırılması, operasyonel ve finansal verilerin karşılaştırılması, beklenmeyen değişikliklerin, düzeltici eylemlerin araştırılması sayılabilir.

4.3.4.2. Bilgi İşleme Kontrolleri

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden daha fazla yararlanılması ve denetim yazılımlarının varlığı iç kontrol sistemlerinin daha etkin çalışmasını sağlamakla beraber bilgi sistemlerinin kontrol sistemi içerisine dahil edilmesi gereği ortaya çıkmış ve bilgi işlem kontrolleri oluşturulmuştur (Uyar, 2003).

Yapılan işlemlerin eksiksizliği, doğruluğu ve yetkilendirilmesinin denetimi için çeşitli kontroller kullanılır. Bilgi sistemleri ile ilgili kontrol faaliyetlerini genel kontroller ve uygulama kontrolleri olarak iki kategoriye ayırabiliriz;

Genel Kontroller

Veri merkezlerini de içine alan bilgi işleme ortamı, network operasyonları, sistem yazılımlarının ve uygulama yazılımlarındaki değişiklikler, bakım ve güvenlidir. Örnek olarak mevcut muhasebe sistemi için gerçekleştirilen yeni programlar için oluşturulan işletme kontrolleri yeterli dökümantasyon ve implementasyon, önce test aşaması gibi prosedürleri içermelidirler (Messier, 2006).

Uygulama Kontrolleri

İşlemlerin doğruluğunu, kesinliğini ve eksiksizliğini garanti etmek amacıyla gerçekleştirilen kontrollerdir. Uygulama kontrollerine iki örnek verilebilir;

- İşletmenin muhasebe sisteminde ortaya çıkan her işlemin uygun olarak yetkilendirilmiş olması gerekir,
- Muhasebe sistemi ile ilgili tüm bilgilerin elde edilebilmesine yönelik olarak dökümanete etme ve kayıt altına alma süreçlerinin tasarımı yapılmış olmalıdır.

4.3.4.3. Fiziksel Kontroller

Fiziksel kontroller varlıkların fiziksel güvenliğini içerir. Fiziksel kontroller teminat altına alma, bilgisayar programlarına ve dosyalara ulaşım için yetkilendirme, kayıtlarla fiziksel olarak bulunan envanterin sayım amaçlı karşılaştırılmasını içerir.

4.3.4.4. Görevlerin Ayrımı

İşletmeler için işlemlerin yetkilendirilmesi, kayıt altına alınması ve varlıkların saklanması önemlidir. Bu fonksiyonların her birinin bağımsız olarak icra edilmesi hata yapılması veya yapılan hataların saklanması olasılığını azaltacaktır. Mesela aynı zamanda hesaplara erişim yetkisinde olan bir personelin müşteriden aldığı parayı kendisine alması ihtimali kayıt ve tahsil işlemlerinin ayrılması durumunda ortadan kalkacaktır.

4.3.4.5. Kontrol Prosedürlerinin Anlaşılmalı Olması

Bu başlık özellikle finansal tablo denetiminin yanında iç kontrol sisteminin etkinliğinin onayını yapacak dış denetçi tarafından önemlidir. Bağımsız denetçinin kontrol prosedürlerini anlaması benimseyeceği kontrol stratejisi açısından önemlidir. Bağımsız denetçi iç kontrolden bağımsız ayrıntılı bir strateji izleyecekse kontrol prosedürlerini ayrıntılı olarak anlamasına gerek yoktur. Ancak düşük bir kontrol riski beklentisi varsa ve mevcut iç kontrollere güven duyacaksa kontrol prosedürlerini ayrıntılarıyla anlamak zorundadır. Denetçi kontrol prosedürlerini ayrıntıları ile anlayabilmek için yoğun gözden geçirmeler yapmalıdır (Arens ve diğ., 2006).

4.3.5. Kontrollerin Gözlemlenmesi

İşletmenin iç kontrol sistemi zaman içerisinde çeşitli nedenlerle değişebilir. Dolayısıyla yönetim iç kontrol sisteminin etkin olarak sürdürülüp sürdürülmediğini belirlemeye ihtiyaç duyar. O halde izleme, iç kontrol sisteminin zaman içindeki başarısının değerlendirilmesidir. Bu süreç yönetim tarafından gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını ve oluşturulan kontrol faaliyetlerinin zaman içerisinde değerlendirilmesini içerir. İzleme faaliyetleri, her türlü geliştirici yorum ve müşteri şikayetleri gibi dış gruplarla haberleşmelerden sağlanan bilgiyi de içerebilir. Gözleme kontrolleri iç kontrol sisteminin performansının değerlendirilmesi sürecidir. Yönetim işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlayacak kabul edilebilir bir güven düzeyinin oluşturulması için iç kontrollerin etkin olarak çalışıp çalışmadığını değerlendirmek zorundadır (Uzay, 1999).

İç kontrol sisteminin operasyonel etkinliğinin değerlendirilmesi için iç denetim birimi yada bu değerlendirme işlemi yapan başka çalışanlar yönetim tarafından görevlendirilmektedir. Etkin bir iç denetim birimi için bu birimde çalışanların menfaat çatışmalarından etkilenmemeleri, objektif ve özgür raporlama yapabilmeleri ve görev tanımlarının çok net olarak tanımlanmış olması gerekir. Ayrıca iç denetim birimi çalışanların yeterli mesleki yetkinliğe sahip olmaları ve bu yetkinliklerinin devamı için eğitim imkanlarına sahip olmaları ve iç denetim birimine yeterli kaynağın yönetim tarafından ayrılmış olması da önemlidir (Pickett, 2003).

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Kontrol sisteminin tasarımı ve bu sistemin işlevsel bir biçimde sürdürülmesi, yönetimin sorumluluğundadır. Denetçiler ise iç kontrol sistemini inceleyerek ve değerleyerek yönetimin bu sorumluluğunu gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini belirlerler. Bir diğer deyişle iç kontrolün etkinliği hakkında belirli bir görüşe ulaşırlar. Denetçiler bu görüşe büyük ölçüde gereksinim duyarlar çünkü bu görüş iç kontrol çalışmalarını yakından ilgilendirmektedir (Uyar, 2003). Denetçi iç kontrolün güvenilirliğine göre maddilik testlerini sınırlandıracak veya genişletecek; bu güvenilirlik düzeyi örnekleme tasarımına temel oluşturacaktır (Erdoğan, 2005).

Denetçi için iç kontrolün incelenmesi süresince öncelik taşıyan sisteme yönetim tarafından yerleştirilen yordamların uygunluğu ve bunların uygulanmasıdır. Bu uygunluğun test edilmesiyle elde edilen sonuçlar, iç kontrole güven duymayı ve maddilik testlerinin ölçüsünü belirleyecektir.

5.2. Uygunluk Testleri

İç kontrol sistemine ilişkin olarak yönetim tarafından hazırlanan ve iç kontrolün işleyişi için uyulması zorunlu kılınan kontrol faaliyetlerini yoklayan testlerdir.

Denetçi herşeyden önce kontrol sistemi hakkında toplamış olduğu bilgilerin doğruluğunu araştırmak ve kontrol sistemini daha iyi kavrayabilmek için işletme içinde bir gezi yapmalıdır. Bir kaynak belge seçerek bu belgenin işletme içindeki akışını yerinde incelemelidir (Güredin, 2007).

Denetçi uygunluk testlerini gerçekleştirirken öncelikle ilgili kontrol için bir kılavuz hazırlanıp hazırlanmadığını araştırarak, daha sonra bu prosedürün yeterli olup olmadığını test edecektir. Konu genellikle iki aşamada değerlendirilmektedir. Önce kontrollerin ön değerlemesi yapılır daha sonra ise uygunluk testleri yapılır. Bu nedenle önce ön değerlendirme açıklanacaktır (Erdoğan, 2005).

Ön Değerleme

Ön değerlendirme yapılmasının amacı finansal tablolarda yer alan tutarların ve bu tutarları etkileyen kıymet hareketlerinin maddi doğruluğunun araştırılmasında ne derecede kontrol önlem ve yöntemlerinin bulunduğu ve kontrol açısından hangi önemli aksaklıkların bulunduğu saptamasıdır. Öndeğerleme sistemin kuvvetli ve aksayan yanlarının daha başlangıçta araştırılmasıdır (Güredin, 2007).

Uygunluk Testleri

Uygunluk denetimi işletmenin finansal ve finansal olmayan işlemlerinin üst yönetimce belirlenmiş kontrol önlem ve yöntemlerine uygunluğunun araştırılmasıdır. Burada bütün işlemler denetimin konusunu, bütün kontrol ve önlem yöntemleri de denetimin ölçütünü oluşturur. Denetçi öngörülen kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını, ne şekilde ve kimler tarafından uygulanmakta olduğunu inceler (Elitaş, 2004a).

5.3. Maddilik Testleri

Maddilik testleri, finansal tablolarda yer alan parasal hataları ve yanlışlıkları ortaya çıkarmak için yapılan testlerdir. İşletme faaliyetlerine dayalı olarak yapılan işlemler, sonuçta parasal tutarlar olarak finansal tablolara yansır. Bu işlemler sırasında yapılan hatalar ve hileler de sonuçta finansal tablolara yansıtılacaktır. Maddilik testleri doğrudan finansal tablolar üzerinde değil finansal tablolara kaynak oluşturan kanıtlar üzerinde yapılmaktadır. Bir işletmenin hazırladığı finansal tabloların niteliği ve maddilik testlerinin ölçüsü o işletmedeki kontrol sistemi ile yakından ilgilidir (Aldridge ve Colbert, 1994).

İşletmenin iç kontrol sisteminin güçlü olması, finansal tablolardaki hata olasılığını azaltacaktır. Bu kontrol riskinin de düşük olması demektir ve finansal tabloların maddi hata içerme olasılığının da düşük olduğunu ifade eder. Bu durumda denetçi maddilik testlerinin ölçüsünü sınırlandıracaktır (Uzay, 1999).

Maddilik testleri yapılırken muhasebe işlemlerinin ayrıntısına inilerek hesapların ve hesap kalanlarının ne şekilde etkilendiği araştırılıp doğrulukları test edilir. Maddilik testleri kapsamında önemli rasyoların (oranların) analizi ve nadiren ortaya çıkan birtakım düzensizliklerin sonuçları da yer alır. Maddilik testlerinin gerçekleştirilmesi için geleneksel denetim teknikleri, gözlemler, soruşturmalar, yeniden hesaplamalar, destekleyici kayıt ve belgelerin incelenmesi ile yönetimle görüşülmesi gibi teknikler kullanılır (Erdoğan, 2005).

Yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda mali yıl sonunda yayınlayacağı rapor, belirlenmiş olan kontrol kriterlerine (COSO, CoCo vb.) dayanarak etkin bir iç kontrol ve raporlama sisteminin sağlanmış olduğunu tasdik eder mahiyette olacaktır. Burada raporlama sisteminin etkinliği ile vurgulanmak istenen hata yada hile nedeni ile mali tabloların sunumunda önemli miktarda beyan hatasının oluşmasının firma çalışanları ve iç denetim birimi çalışanlarının normal faaliyetleri esnasında uygun zamanda önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesidir (Pickett, 2003).

Firma içerisinde iç kontrol sisteminin denetiminden sorumlu tutulmuş çalışanların işletmenin operasyonlarının, işlemlerinin, kayıtlarının, raporlarının doğruluğunu etkileyebilecek iç kontrol sistemi eksiklik ve zayıflıklarını denetim komitesine ve bağımsız denetçiye düzenli zaman aralıklarıyla bildirmeleri gerekir (Ernst & Young, 2002a).

5.4. Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi ve Tanınması

Kontrol prosedürlerinin incelenmesi ve tanınması işlemleri diğer tanıma işlemlerine göre daha fazla işletme içi çalışmalarına yöneliktir. Denetçi bu aşamada personeli araştırır, düzenlenmiş belgeleri gözden geçirir ve belgelerin akış sürecini gözler. Denetçi bu noktada her bir işlem türünden bir veya daa fazla örnek seçerek izini sürer (Bozkurt, 2000).

İç Kontrol Sisteminin genel değerlendirmesi için aşağıdaki üç adım çok önemlidir;

- İç Kontrol Sisteminin etkinliğini değerlendirmek amacıyla prosedürlerin icra edilmesi,
- Kontrollerin belirlenmiş amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin yada iyileştirmelerin gerekli olduğu kısımlar için sonuçların değerlendirilmesi,
- İç Kontrol Sisteminin sürekli değerlendirilmesi amacıyla süreçlerin oluşturulması.

Burada kontrollerin operasyonel etkinliğini değerlendirmek amacıyla oluşturulan prosedürler, firmanın sürekli gözlemlene faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi, iç denetim birimi tarafından yapılan öz değerlendirmelerin ve özel değerlendirmelerin sonuçlarının incelenmesini de içerir.

Yönetim iç kontrolle ilgili değerlendirmelerini sadece sene sonunda değil ara zamanlarda da yapmalıdır. (genellikle de 3 aylık peryotlarla) Ayrıca kurum düzeyinde ve faaliyetler düzeyinde meydana gelen önemli değişiklikler tanımlanmalı ve ara dönemlerdeki değerlendirmeler sürekli olarak yenilenmelidir.

İç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ile ilgili en önemli ve en son safha yönetimin onayı safhasıdır. Bu safha kanunlarda ki son düzenlemelerle de birlikte bağlayıcı ve yönetimi sorumluluk altına alan bir safhadır. Bu safhayı başarıyla gerçekleştirmek için yönetim iç kontrol eksikliklerini ve uygunsuzluklarını değerlendirmeli, düzeltilmesi gerekli ve önemli olanları denetim komitesi ve bağımsız denetçilere bildirmelidir (Arens ve diğ, 2006). Eksikliklerin uygun zamanda bildirilmesi yönetime ve bağımsız denetçilere sistemin uygunluğunun tasdiki öncesinde yeterli yeniden değerlendirme ve düzeltme için zaman kazandıracaktır.

SEC düzenlemelerinde iç kontrol sisteminde tek bir önemli zayıflık bulunması durumunda dahi iç kontrol sisteminin etkinliğinin kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Ancak küçük eksikliklerinde bir araya geldiğinde önemli zayıflıklar haline gelebilecekleri unutulmamalıdır (Ernst & Young, 2002a).

İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek amacıyla bir teknik olarak, “Kontrollerin etkin olarak çalıştığını nasıl bilebiliriz?” şeklinde bir soruyu sormalıdır. Bu sorunun cevabı yönetimin yıllık raporunda iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile ilgili yapacağı değerlendirmelere temel oluşturacaktır. Bir yada birden çok kontrolün etkinliğini gözlemlene amacıyla öz değerlendirme formları sıklıkla kullanılır. Ancak yönetim kontrollerin etkinliği için daha önceden prosedürler belirlememişse kontrollerin test edilmesi ve değerlendirilmesi için yeni prosedürler geliştirilmelidir (Ernst & Young, 2002b).

5.4.1. Kontrollerin Etkinliğinin Değerlendirilmesi Amacıyla Prosedürlerin Tasarımı

Belirlenmiş kontroller yada kontrol grupları için yönetim en uygun yaklaşımı belirlemelidir. Bu amaçla prosedürler tasarlanır ve işletilir. Yönetim prosedürlerin tasarımında kendini istatistiksel örnekleme yada bağımsız denetçiler tarafından genel

olarak kullanılan örnek boyutları ile sınırlamamalıdır. Önemli olan kontrollerin etkin olarak çalıştığı konusunda saptama yapılmasına imkan verecek miktardaki bilginin değerlendirilmiş olmasıdır.

Kontrollerin etkinliği için sıklıkla kullanılan prosedürler aşağıda sunulmuştur (Messier ve diğ, 2006);

- Uygun çalışanlarla yapılacak görüşmeler,
- İç kontrol sisteminin performansı ile ilgili görüş verebilecek kayıtların, raporların, elektronik dosyaların incelenmesi,
- Seçilmiş işlemlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak kontrollerin çalışmasının gözlemlenmesi,
- Önemli görülen işlemlerin denetçi tarafından işlemin ortaya çıkışından finansal tablolarda yerini almasına kadar olan aşamaların ayrıntılı olarak incelenmesi,
- Önemli görülen bazı işlemlerin denetçi tarafından bizzat gerçekleştirilmesi .

Yukarıdaki prosedürler ve denetimi gerçekleştirenler tarafından tasarlanan tüm prosedürlerin en büyük faydası iç kontrol sisteminin niyet edildiği gibi çalışıyor olup olmadığı konusunda bir çıkarıma temel sağlamasıdır.

Denetçinin incelemesi gereken ilk unsur, her işlem için oluşturulan politika ve prosedürlerin o duruma uygun olup olmadığıdır. Örneğin her satışın kayıtlara geçirildiğinin kontrolünde, satışları kayıt altına almak amacıyla önceden numaralandırılmış sipariş formu ve sevk belgesi kullanılıp kullanılmadığı, satış kayıtları ile sipariş sevk ve belgelerinin karşılaştırılıp karşılaştırılmadığı gibi düzenlemelerin varlığı incelenecektir. İç kontrol yapısı, politika ve prosedürlerinin düzenli olup olmadığı görüldükten sonra bunların etkili bir biçimde çalışıp çalışmadığı test edilecektir. Denetçi bu amaçla ilgili politka ve prosedürlerin nasıl ve kimler tarafından işletildiği konularında kanıtlar toplamaya başlayacaktır. Kontrollerin test edilmesi aşamasında kanıt toplamak amacıyla kullanılan denetim prosedürleri Prof Dr. Nejat Bozkurt'un (2000) Denetim adlı kitabında aşağıdaki gibi belirtilmektedir;

- Soruşturma
- Teftiş
- Gözlem
- Tekrarlama

Soruşturma

Denetçinin işletmede çalışanlara çeşitli sorular sorarak iç kontrol yapısının işleyişi ile ilgili bilgiler toplama prosedürüdür. Örneğin işletmenin organizasyon yapısı ve muhasebe sistemi ile ilgili sorular sorulmaktadır.

Teftiş

İşletmede var olan belge ve kayıtlar, iç kontrol politika ve prosedürlerinin uygun bir biçimde düzenlendiği ve işletildiği konusunda çeşitli kanıtlar içermektedir. Örneğin işletmenin hesap planı ve yönetmeliği, personel çalışma yönetmeliği, politika ve prosedürlerin düzeni konusunda çeşitli kanıtlar sağlayabilir.

Gözlem

Denetçinin işletmede yapılan uygulamaları gözlemlemesi işlemidir. Bir işlem sürecinin başından sonuna gözlemlenmesi denetçiye politika ve prosedürlerin düzeni ve etkinliği konusunda önemli bilgiler sağlamaktadır.

Tekrarlama

Denetçinin işletmede yapılan bir uygulamayı kendisinin tekrar yapmasıdır. Böylece elde edilen sonuç ile işletmenin vardığı sonuç karşılaştırılmaktadır.

Nakit mutabakatı ile ilgili olarak yapılan bir değerlendirmeyi örnek olarak alacak olursak kontrol prosedürleri aşağıdaki teknikleri içereceklerdir;

Soruşturma: İç Denetim ekibi mutabakatı hazırlayanlara, nakit mutabatını kimin hazırladığını, mutabakat kalemlerinin nasıl belirlendiğini, muhasebe kayıtlarının uygun zamanda düzeltilmiş olduğunu garanti edecek kontrollerin neler olduğu gibi soruları yönelmelidir. Aynı zamanda i denetçiler mutabakatların uygun zamanda ve doğru olarak hazırlandığından nasıl emin olduklarını yönetime sormalıdırlar.

Gözlemeleme: İç Denetçiler nakit mutabakatlarının nasıl hazırlandıklarını gözlemlemelidirler. Ancak bu işlemi mutabakatları hazırlayanların anlamaması önemlidir çünkü gözlemlendiklerini anlayan çalışanlar yaptıkları işte normalden daha ihtiyatlı davranmaya başlayacaklardır.

Yeniden gerçekleştirmeler ve fiziksel kanıtların incelenmesi: İç Denetçiler, bir kaç tane farklı nakit mutabakatındaki tutarları, muhasebe kayıtları, banka hesap cüzdanları, makbuzlar gibi farklı noktalardan takip etmeli ve işlemlerin uygun olarak yapıldığından emin olmalıdırlar. (Yeniden Gerçekleştirme) Ayrıca denetçiler mutabakat kalemlerini, belirlenmiş yanlışlıkları, ve bu yanlışlıkların uygun olarak düzeltilip düzeltilmediğinin denetimi için farklı periyotlarda gerçekleştirilmiş mutabakatları incelerler.

Kontrollerin operasyonel etkinliğini belirlemek amacı ile oluşturulacak bir stratejide denetçiler oluşturulmuş tüm kontrolleri test etmelerine gerek olmadığını belirlemelidirler. Mesela birden çok kontrol tarafından desteklenen bir kontrolün etkinliği için tüm kontrolleri test etmeye gerek yoktur. Denetçilerin yönetimin etkinlik tasdiğine temel oluşturacak anahtar kontrolleri test etmeleri yeterli olacaktır.

Burada denetçiler tarafından test amacıyla seçilecek kontroller;

- Güvenilecek kontroller ilgili finansal durumun doğruluğunu yeterli derecede destekleyecek kontroller olmalıdırlar,
- Diğer kontrollere göre daha kolay ve etkin test edilebilen kontroller olmalıdırlar.

Soruşturma değerlendirme süreci boyunca geniş boyutlu olarak kullanılan ve diğer kontrolleride tamamlayan bir kontrol prosedürüdür. Soruşturma yeterli bilgiye sahip personelden yazılı, sözlü, yada kontrol listeleri gibi çok farklı çeşitlerde yöntemlerle ilgili bilginin elde edilmesidir. Ancak soruşturmaların iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi için tek başına yeterli bir prosedür olmadığı unutulmamalıdır.

5.4.2. Kontrol Çeşitleri

Kontroller aşağıdaki sebepler için yönetim tarafından kullanılan ve güvenilen prosedürleri içerirler (Ernst & Young, 2002a).

- İşlemlerin gerçekleştirilmesi süreci boyunca, hata, hile gibi nedenlerden dolayı oluşan önemli yanlış beyanların önlenmesi

- Önemli yanlış beyanların en doğru zamanda ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini gerçekleştirmek.

Genel olarak üç çeşit kontrolden söz edilir;

Önleyici Kontroller

İç Kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanabilmesi için belirleyici kontrollerin yanında son derece güçlü önleyici kontroller bulunmalıdır. Örnek olarak büyük meblağlardaki işlemlerde kayıt işleminden önce düzenleme ve doğruluk kontrolleri gibi önleyici kontrollerin bulunmaması durumunda hem hatalı işlemlerin yapılma ihtimali artacak hem de bu yanlışlığı belirleyecek olan kontrollere olan ihtiyaç artacaktır. Önleyici kontroller çok farklı biçimlerde bulunabilirler. Başlıca önleyici kontroller, düzenleme ve doğruluk kontrolleri, görevlerin ayrımı, dosya ve işlem transferlerinin kontrolü, kanuni defterlere otomatik yapılan göndermeler ve bazı fonksiyonların otomatik olarak yapılması (Erdoğan, 2005).

Önleyici kontrollerin test edilmesinde etkinliğin gerçekten sağlandığına emin olacak kadar bilginin toplanması gerekir. Örnek olarak bir belgeye atılan imza önleyici bir kontrol olarak değerlendirilir. Ancak bu kontrol, imzalayan kişinin belgeyi yeteri kadar incelemeyen, acele bir şekilde imza atması ile de gerçekleşebilir ancak bu durumda önleyici kontrolün etkin olarak çalıştığından söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle bu kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi amacı ile ilgili personelle görüşmeler yapılması, departmanda sürecin gözlemlenmesi gibi ek kontrol prosedürlerinin uygulanarak kontrol etkinliği konusunda en doğru karar verilmelidir (Ernst & Young, 2002a).

Ortaya Çıkarıcı Kontroller

Meydana gelmiş bir istenmeyen durumun ortaya çıkarılması için oluşturulmuş kontrollerdir. Ortaya çıkarıcı kontrollerin değerlendirilmesi, önleyici kontrollerin değerlendirmesine göre daha etkin olarak yapılabilir çünkü ortaya çıkarıcı kontroller önleyici kontroller gibi her işleme ayrı ayrı uygulanmak yerine işlem gruplarına uygulanırlar ve önleyici kontrollere göre daha az işletilirler (Messier, 2006). Yönetimler önleyici kontrollerin üzerinde daha çok durmalıdırlar çünkü hataların ve yanlış beyanların ortaya çıkmadan önce önlenmesi etkin bir iç kontrol sistemi için daha önemli ve faydalıdır.

Bilgi Sistemleri Yapısı ile İlgili Kontroller

Bilgi sistemlerinin işletmelerin tüm iş süreçlerinin içine entegre olması nedeni ile bilgi sistemlerine güvenerek işlemler yapan işletmenin bilgi sistemlerinin denetimini yapması gereklidir. Bilgi sistemleri ile ilgili kontroller üç yönden finansal raporlamanın güvenilirliğini etkilemektedirler (Erdoğan, 2005).

- Programlardaki değişikliklerin uygun şekilde yetkilendirilmesi, test edilmesi ve uygulamadan önce onaylanması,
- Sadece yetkilendirilmiş programların ve kişilerin verilere ulaşımının ve sadece belirlenmiş fonksiyonların çalıştırılabilmesinin sınırlandırılması,
- Programların geliştirildikleri ortam ile finansal tablonun üretildiği ortamların fiziksel olarak ayrı olması.

5.4.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenlerinin Değerlendirilmesi

İç denetim birimi yıllık değerlendirmelere esas teşkil etmesi amacıyla iç kontrol sisteminin her bir bileşeni için kontrollerin operasyonel etkinliğini değerlendirmelidir. Kontrol faaliyetleri ve bilgi iletişim sistemleri için gerekli kontrol testlerinin tasarımı ve işletilmesi daha kolay olsa da kontrol ortamı, risk yönetimi ve gözlemleme bileşenleri için daha zordur (Ernst & Young, 2002b). Çünkü bu üç bileşen için gerekli kontroller şirketi kapsar ve daha çok öznel değerlendirmeyi gerektirir.

Şirket düzeyindeki kontrollerin bireysel işlemler üzerindeki etkisi kontrollerin niyet edildiği gibi gerçekleştirilmesi için belirleyici olacaktır. Tüm işletmeyi kapsayan kontroller aşağıdakilerin kombinasyonunu içereceklerdir;

Yönetimin yetki ve sorumluluk ataması, uygun politika ve prosedürlerin kullanılması, tüm lokasyonlara ve iş birimlerine uygulanan davranış kuralları, hile önleme gibi programlar.

5.4.4. Kontrol Testlerinin Boyutunun Belirlenmesi

Yönetim, kontrol testlerinin tasarımını ve işletilmesini yaparak, düzenli yönetim ve denetim faaliyetleri ile, kontrol öz değerlendirme programları yada diğer düzenli çalışmalarla iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmelidir. Kontrol testleri yönetimin iç kontrol sisteminin etkin olarak çalıştığı iddiası için gerekli kanıt sağlayacak yeterlilikte olmalıdır (Ernst & Young, 2002a). Diğer bir nokta ise iç

kontrol testlerinin boyutunun belirlenmesinde önceki yıl denetim çalışmalarından elde edilen kanıtların da göz önünde bulundurulması gerekliliğidir. Ancak bu tür kanıtlarda, denetçi aradan geçen zaman uzadıkça kanıtlara daha az güven duyabileceğini göz önünde bulundurmalıdır (Uzay, 1999).

Bu konuda üzerinde durulması gerekli olan faktörler;

- Kontroller hangi sıklıkla gerçekleştiriliyor,
- Kontrolün yönetimin etkinlik iddialarına temel oluşturması için güven derecesi,
- Kontrol için elde edilen kanıtların inandırıcılığı,
- Kontrollerin çalışmaması durumunda ortaya çıkacak hatanın önemi,
- Kontrollerin niyet edildiği gibi çalışmasını engelleyecek faktörlerin ortaya çıkma ihtimali.

5.4.5. Kontrol Testlerinin Zamanlaması

Kontrol zamanlaması, değerlendirilecek kontrollerin yapısı, yapılma sıklığı, kontrolün yapıldığı işlemin önemi ve parasal büyüklüğü gibi etmenlerden dolayı işlem bazında değişmektedir. Örnek verecek olursak satışlar üzerinde yapılan kontroller sürekli olarak gerçekleştirilirken, finansal tablolarda gösterilecek envanterin doğruluğu için fiziki envanter kontrolü ancak belli dönemlerde yapılmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken yönetimin ilgili kontrollerin etkin olarak çalıştığı konusundaki iddalarını destekleyecek ve doğrulayacak yeterlilikte zamanın ayrılması ve uygun zamanlarda denetimin yapılmasıdır (Uzay, 1999).

İç kontrol sistemi etkinliğinin denetimini yapan ekibin değerlendirmelerini mali yılın bitiminden önce yapması ve değerlendirmelerini yaptığı günden mali yıl bitimine kadar olan sürede de değerlendirmelerini güncellemesi gerekir. Genel olarak ilk kontrol prosedürünün uygulanıp değerlendirmenin yapıldığı günden mali yıl bitimine kadar olan aradaki süre arttıkça güncelleme amaçlı olarak uygulanacak ek kontrol prosedürü uygulaması artacaktır. Örnek olarak Haziran ayında yapılan bir değerlendirme için yapılacak güncelleme çalışmasının boyutu, Kasım ayında yapılmış bir değerlendirme için yapılacak güncelleme çalışmasına göre çok daha fazla olacaktır. Ayrıca denetim ekibinin firma düzeyinde ve faaliyet düzeyinde meydana gelen değişikliklerin içeriği ve boyutu ile ilgili yeteri derecede kanıt toplaması gerekir. Ayrıca bazı kontrollerin sadece mali yıl bitiminden sonra

yapılabileceği de gözardı edilmemelidir. Mesela muhasebe hesaplarının dönem sonu işlemlerine mali yıl bitiminden sonra kontroller uygulanabilir (Ernst & Young, 2002a).

5.4.6. İç Kontrol Etkinliğinin Değerlendirilmesindeki Diğer Etkenler

Kontrollerin Operasyonel Etkinliğinin Değerlendirilmesi için Yönetim ve Bağımsız Denetçinin İşbirliği

İç ve dış denetçiler denetimden en iyi sonucu alabilmek için işbirliği içinde çalışmak durumundadırlar. Her işbirliği mutlaka resmi yükümlülüklerle bağlı olarak gerçekleştirilmelidir. Ayrıca denetim komitesinin de yapılan işbirliğinin kapsamından tatmin olup olmadıklarını sorması ve iç ve dış denetçileri cevaplarını değerlendirmesi gerekir (Fraser ve Lindsay, 2005).

İşletmenin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi için bağımsız denetçiler kontrol prosedürlerinin sonuçları üzerinde dururlar. Bağımsız denetçiler kontrollerin etkinliği ile ilgili olarak sadece iç denetçiler tarafından yapılan değerlendirmelere güvenemezler bu nedenle asgari testleri yapmaları gerekir (Ernst & Young, 2002b).

Bağımsız denetçilerin özellikle kontrol ortamı, hile önleme kontrol ve programları, kontrol ve öz değerlendirme programları gibi alanlarda iç denetçilerin yaptığı çalışmaların sonuçlarını kullanmayı sınırlandırmaları gerekir (Ernst & Young, 2002a).

İç ve dış denetçiler arasındaki sıkı bir işbirliği iç kontrol sisteminin etkinliğine katkıda bulunacaktır çünkü denetim faaliyetleri farklı bakış açıları ile gerçekleştirilecek ve saptamaların güven düzeyi yükselmiş olacaktır.

Hile Önleme Programları

Yönetim iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile ilgili değerlendirmelerinde aynı zamanda hile önleme ve ortaya çıkarma programlarının etkinliği üzerinde de durmalıdır. Yönetimin hile olaylarını önleme, caydırma ve ortaya çıkarma ile ilgili atacağı adımlar;

- Dürüstlük ve ahlaki değerlere verilen önemin yüksek olduğu bir ortamın yaratılması ve sürekliliğinin sağlanması,

- Hile yapılmasına fırsat verecek durumların ve hile risklerinin azaltılması için uygulanan prosedürlerin, kontrollerin tasarımının ve uygulamadaki çalışmasının değerlendirilmesi,
- Doğru ve uygun gözlem prosedürlerinin oluşturulması.

İşletmede dürüstlük ve yüksek ahlaki değerlerin olduğu bir ortamın oluşturulmasından sorumlu olan yönetim, bu ortamı organizasyonun işin gereklerine göre nasıl davranacağını ortaya koyan güçlü temel değerleri temel alarak sağlayacaktır.

Bunun için yönetim tarafından atılması gereken adımlar;

- Dürüstlük ve yüksek ahlaki değerlerin öncelikle en üst yönetim kademesinden başlanarak oluşturulması ve vurgulanması,
- Pozitif bir çalışma ortamının yaratılması,
- İşin gereklerine en uygun çalışanların işe alınması ve yine en çok hak eden çalışanların terfi ettirilmesi,
- İşletmenin temel değerleri ve davranış kuralları ile ilgili eğitimler yapılması,
- Sorumluluk ve mali mesuliyetlerin belli periyotlarla teyit edilmesi,
- Hile ve yanlış yapma olaylarına karşı yeterli disiplin ve ceza sisteminin oluşturulması.

Öz Değerlendirme Programları

Yönetim çeşitli kontrollerin operasyonel etkinliğini değerlendirmek amacıyla en azından bazı kontroller için güvenilir kontrol öz değerlendirme programları kullanır. Öz değerlendirme işletmenin faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirmeyi ifade etmektedir. Bu yöntem ile işletmeler, kuvvetli yönlerini ve geliştirmeye açık alanlarını belirleyerek, iyileştirme faaliyetlerini başlatıp, gelişmeleri sürekli izleyerek planlarını gözden geçirmektedirler (Anıl, 2006).

Kontrol öz değerlendirme yaklaşımının temelini potansiyel risklerin yönetilmesi kaygısı oluşturmaktadır. Öz değerlendirme aynı zamanda stratejik amaçlar, riskler, kontroller ve süreç geliştirme fırsatlarını değerlendirme ile bütünleştirmektedir. Öz

Değerlendirme işletmelerin performanslarını aşağıdaki unsurları geliştirerek gerçekleştirmektedir.

- İşletmeye veya işletmedeki özel bir sürece yönelik stratejik amaçları anlamak, öncelikleri belirlemek ve uzlaşma sağlamak,
- İşletme veya işletmedeki özel bir sürece ilişkin işletme risklerini tanımlama, önemseme, ölçme ve kaynak sağlamak,
- İşletmeye veya işletmedeki özel bir sürece ait kontrollerin etkinliğini değerlendirmek,
- İşletmedeki özel bir sürecin performansını artırmak.

Öz Değerlendirme, yönetimin, denetimin veya süreç sorumlularının mevcut uygulamalarının yeterliliğinin ve stratejik amaçları başarma derecesinin değerlendirildiği bir süreçtir. Öz değerlendirme uygulamaları bir çok yöntemle gerçekleştirilebilmektedir. Başlıca yöntemler (Anıl, 2006);

- Soru listesi / Anket Yöntemi,
- Matris Şema Yöntemi,
- Grup Çalışması Yöntemi,
- Öz Değerlendirme Formu Yöntemi,
- Birebir Görüşmeler Yöntemi,
- Danışmanlı Grup Çalışmaları Yöntemi,
- Teknoloji Destekli Danışmanlı Grup Çalışmaları Yöntemi.

5.4.7. Prosedürlerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Düzeltme Yapılacak Konuların Belirlenmesi

İç Denetçiler İç Kontrol Sisteminin operasyonel etkinliğinin belirlenmesi esnasında karşılarına çıkan tüm uygunsuzlukları dökümanete etmelidirler. Burada kontrol uygunsuzluğu yada sapmasından kastedilen kontrollerin operasyonel etkinliklerinin değerlendirilmesi esnasında niyet edildiği şekilde çalışmadıkları durumdur. İç Denetçi bir kontrol uygunsuzluğunu tespit ettiğinde bu uygunsuzluğun yönetimin iç kontrol sistemi ile ilgili yapacağı değerlendirmeler ile ilişkilendirmeli ve

uygunsuzluğun bir tasarım hatasından mı, kontrolün operasyonel etkinliğinden mi yada her ikisinden mi meydana geldiğini belirlemelidir. İç Denetçi hataların altında yatan sebepleri tam olarak tanımlamalı, sadece özel sebeplerden meydana gelip gelmediğini belirlemelidir (Kontrolü uygulayan personelin izne çıkması durumunda kontrolün çalışmaması gibi). Eğer hatalar ortaya çıkarılıp, sebep olan faktörlerin düzeltilmesi gerçekleştirilip kontroller istenilen seviyeye getirilirse yönetimin sene sonu değerlendirmesinde kontroller etkin olarak çalışacaktır.

İç denetçiler kontrol uygunsuzluklarını tespit ettiklerinde aşağıdaki prosedürleri uygulamalıdır;

İç Kontrol Sisteminin Tam Olarak Anlaşıldığının Değerlendirilmesi

İç Denetçiler İç Kontrol Sistemini tanımak amacıyla daha ayrıntılı araştırmalar yaptıklarında işlemler ve ilgili kontrolleri yanlış anladıklarını tespit edebilirler.

Her Bir Kontrol Uyumsuzluğunun Sebeplerinin İncelenmesi

Bir kontrol uygunsuzluğunun sebebinin bilinmesi benzer tipteki potansiyel hataların belirlenmesine ve kontrollerin değerlendirilmesi için gerekli prosedür değişikliği ihtiyaçlarının belirlenmesine yardımcı olur. Örnek olarak iç denetçi bir kontrol uygunsuzluğunu sistematik yada tesadüfen görüldüğünü belirlemelidir. Aynı zamanda kontrol uygunsuzluklarının planlı yada plansız olarak meydana geldiğini belirlemelidir.

Kontrol Uyumsuzluğundan Etkilenen Hesap ve İşlemlerin Tespit Edilmesi

İç Denetçilerin kontrol uygunsuzluğundan etkilenen tüm finansal tablo kalemlerini belirlemeleri gerekir. Örnek verecek olursak kasa ödemelerinin defter-i kebire yanlış kaydedilmesi finansal tablolardaki bir çok kalemi etkileyecektir.

Yönetimin İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ile İlgili Yıl Sonu Değerlendirmesine Etkisi

Yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili iddalarına temel oluşturacak özellikle hesap bakiyelerine, işlem sınıflarına ait kontroller yanlışlıkların önlenmesinde ve tespit edilmesinde etkin olarak çalışmıyorlarsa yeniden tanımlanmalı ve değerlendirilmelidirler.

5.5. İç Kontrol Sistemindeki Eksikliklerin ve Zayıflıkların Belirlenmesi

Gerekli kontroller olmadığında yada mevcut kontroller belirlenmiş amaçları gerçekleştirebilecek şekilde tasarlanmadığında kontrollerin tasarım eksikliğinden söz edilir (Ernst & Young, 2002a). Belirlenmiş amaçları gerçekleştirebilecek şekilde eksiksiz tasarlanmış kontroller tasarlandığı gibi çalışmıyorsa, kontrolleri uygulayacak personele görevin gerektirdiği yetkiler verilmemişse yada personel yeterli yetkinliğe sahip değilse kontrollerin operasyonel eksikliği söz konusu olur (Aldridge ve Colbert, 1997).

İç Denetçiler hataları, kontrol uygunsuzluklarını ve kontrol zayıflıklarını belirlerken aşağıda bulunan faktörlere dikkat etmelidirler;

- Yanlışlıklar yada kontrol uygunsuzluğunun sebepleri tanımlanmış ve düzeltilmiş mi?
- Yanlışlıklar veya kontrol uygunsuzlukları nasıl ortaya çıkarılmış?
- Hata veya kontrol zayıflıkları bir uygulama ile sınırlı yada yaygın olarak mevcut mu?
- Kontrol zayıflığının işletmede yaygın olarak bulunmadığını düşünürsek, hatalar yada kontrol uygunsuzluklarının dikkatsizlikten yada yeterince eğitilmemiş personelden kaynaklandığı söylenebilir mi?
- Hata yada kontrol zayıflığının bir uygulama için sınırlı olduğunu kabul edersek o uygulamanın tüm işletme için önemi nedir?
- Diğer benzer hataların meydana gelme olasılığı ve tespit edilmeden kalması olasılığı nedir?

5.5.1. Önemli Kontrol Eksiklikleri

Önemli kontrol eksiklikleri önemli kontrollerdeki eksiklikler yada bir araya geldiklerinde mali tablolarda önemli miktarda yanlış beyanların oluşmasına neden olacak kontrol eksiklikleridir. Önemli kontrol eksiklikleri bir tasarım eksikliğinden yada kontrollerin operasyonel etkinliğindeki yetersizlikten meydana gelir (Messier ve diğ, 2006).

İç Kontrol sistemindeki uygunsuzlukların, kontrollerin tasarımındaki hataları yada operasyonel etkinliklerindeki yetersizlikleri gösteren kontrol eksikliği olduğunu belirlemek için denetçilerin aşağıdaki hususlara dikkat etmeleri gerekir (Ernst & Young, 2002a);

- Kontrolün elektronik yada manüel olarak gerçekleştiği (Etkin çalışabilecek genel kontrollerin bulunması durumunda, elektronik kontroller tasarlandıkları gibi çalışacaklardır.),
- Şirket personelinin kontrollerden sapmalara katkıda bulunma miktarı,
- Yönetimin sapmalardan haberi varsa bu sapmalara cevap olarak verilmek üzere yönetimin yaptığı eylemler.

Kontrol uygunsuzluklarının nedenleri kontrollerin genel tasarımında ve kontrollerin çalışmasında bir zayıflık olduğunu göstermiyorsa, kontrol sapmaları, önemli kontrol eksiklikleri olduğunu göstermeyebilir. Ancak sapmaların nedenlerinden bağımsız olarak fazla sayıdaki ve tekrarlanan örneklerin görülmesi önemli kontrol eksikliklerinin oluşmasına katkıda bulunabilir (Ernst & Young, 2002a).

İç Denetçiler özel hesaplar, kontrol bileşenleri, yerleşim birimleri, raporlama üniteleri gibi farklı yönlerden yaygın olabilecek kontrol uygunsuzlukları ve eksikliklerini belirleyebilir. Kontrol uygunsuzlukları ve eksikliklerinin tek olarak düşünüldüklerinde önemli bir eksiklikten bahsedemediğimiz durumlarda bir araya geldiklerinde önemli kontrol eksiklikleri haline gelebilecekleri göz ardı edilmemelidir.

İç kontrol eksikliklerinin önemli iç kontrol eksiklikleri olduğuna karar verme aşamasında öznel değerlendirmelerde gerekmektedir. Bu nedenle aşağıdaki maddeler de dikkate alınmalıdır;

- Kontrol uygunsuzluklarının meydana gelme sıklığı,
- Kontrol eksikliklerinin finansal bilgilerin sunumunda ve yönetimin iç kontrolle ilgili etkinlik onayında yanlış bir beyana sebebiyet verme ihtimali,
- İç Kontrol eksikliklerinin finansal tablolarda sebep olabileceği yanlış beyanların maddi boyutu,
- Hesap bakiyelerinin ve işlem sınıflarının iç kontrol eksikliğinden etkilenme miktarı.

5.5.2. Önemli Zayıflıklar

Önemli iç kontrol sistemi zayıflıkları, önemli iç kontrol eksiklikleri yada bir grup iç kontrol eksikliklerinin bir araya gelmelerinden oluşur. Önemli zayıflıklar iç kontrol sistemlerinin işletmeyi finansal durumu ile güvenilir beyanlarda bulunmaktan alıkoyar, yanlış beyanların çalışanların normal çalışmaları esnasında uygun zamanlarda engellenmesini, ortaya çıkarılmasını, düzeltilmesini engeller (Uzay, 1999). Önemli bir kontrol eksikliğinin aynı zamanda önemli zayıflık olması çeşitli faktörlere de bağlı olarak bir miktar öznel değerlendirmeyi gerektirir. Bu faktörler muhasebe sisteminin içeriği, kontrol eksikliğinden etkilenen mali tablo hesapları yada işlemlerinin parasal miktarı, genel olarak kontrol ortamı ve diğer kontrollerdir. Daha önceden tanımlanmış bir yanlış beyan durumunun olmaması kontrol eksikliklerinin önemli zayıflıklara sebep olmayacağını gösterebilir.

Denetçilerin kontrol eksikliklerinin bir araya gelerek önemli kontrol zayıflığı haline gelip gelmediğini belirlemesi gereken durumlar meydana gelebilecektir. Bu durumlarda denetçilerin aşağıdaki hususlara dikkat etmeleri tavsiye edilir (Ernst & Young, 2002a).

- Aynı hesap döneminde hata yada hile gibi sebeplerle bir yada daha fazla önemli kontrol eksikliğinin sonucunda meydana gelebilecek yanlış beyanların maddi miktarı,
- Yanlış beyanların birleşiminin önemli olma ihtimali,
- İyileştirme yapılacak alanların belirlenmesi.

Değerlendirme süreci boyunca iç denetçiler değişiklik gereken kontrolleri, yeni ürünlere ve ortaya çıkan risklere daha etkin cevap vermek amacıyla yapılacak iyileştirmeleri belirlemelidirler. Ayrıca iç denetçiler elektronik ortama aktarıldığında etkinliği artacak ve yönetimin politikalarına uyumu artıracak kontrolleri ve ayrıca bundan sonraki süreçte uygulanması gereksiz olacak kontrollerin kaldırılmasına öncülük etmelidirler. Yönetim iç denetçileri üzerinde düşünülmesi gereken tüm iyileştirmeler konusunda kendisi ile yakın bir iletişim içinde olması için cesaretlendirmelidir. Ayrıca tavsiye edilen iyileştirmeler uygulanmadan önce kabul edilebilir bir güven seviyesinin belirlenmesi için yönetim ve iç denetçiler sıkı bir işbirliği içinde çalışmalıdırlar.

5.6. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sınırları

İç kontrol sistemi her ne kadar, kayıtlara intikal ettirilmiş muhasebe verilerinin, finansal raporlamanın doğruluğu amaçlara uygun yönetimin devamlılığı, aktif varlıkların korunması hususlarında bir güvence sağlamayı amaçlıyorsa da hataların tespiti ve önlenmesi konusunda kesin yani %100'lük bir garanti sağlamaz (Kalkınoğlu, 2003).

İç kontrol sistemi firmanın amaç ve hedeflerini gerçekleştirileceği, kabul edilebilir bir güven düzeyi sağlayabilecek şekilde dizayn edilmeli ve çalıştırılmalıdır. İç Kontrol Sisteminin gerçekleştirilmesinin maliyeti iç kontrol sisteminden elde edilecek faydadan fazla olmamalıdır. Bu nedenle kontrollerin maliyeti ve kontrollerden elde edilecek faydaların değerlendirilmesi yönetim tarafından dikkatle yapılmalıdır (Messier ve diğ, 2006).

İç Kontrol sisteminin yapısında bir takım sınırlamalar vardır. Yönetim her ne kadar ideal bir iç kontrol sistemi oluşturursa oluşturursa sistemin etkinliği bu sistemi kullanan insanların güvenilirliğine ve yeterliliğine bağlıdır. İnsandan kaynaklanan hatalar, yanlış yargı ve yorumlar, anlaşmazlıklar, ihmal, yorgunluk, tecrübesizlik gibi hususlar iç kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatırlar. Ayrıca işletmede görevlerin ayrımı ilkesine uyulmasına rağmen çalışanlar arasında yolsuzluk yapmak amacıyla gizli anlaşmalar yapılması da mümkündür (Uzay, 1999).

İç Kontrol Sisteminin Sınırları 3 alt başlık altında incelenebilir;

5.6.1. Yönetimin İç Kontrol Sistemini İhlalleri

İç Kontrol Sistemleri yönetim tarafından ihlal edilebilir veya bazı kontroller göz ardı edilebilir. Örnek olarak bir yöneticinin işin gereğinden çok daha düşük seviyede bir çalışanı işe alması ve işlemlerin içeriği ile uygun olmayan işlemler yaptırarak iç kontrol sistemini ihlal etmesi örnek gösterilebilir. Böyle bir durumda çoğu zaman işini kaybetmek istemeyen çalışan işini kaybetmemek korkusu ile iç kontrol sisteminin ihlal edildiğini biliyor olsa dahi uygunsuz kayıtları gerçekleştirecektir. Ayrıca yönetimin firmanın satış koşul ve şartlarını taraflı anlaşmalar yapmak suretiyle değiştirerek yapacağı ihlaller de örnek verilebilir.

5.6.2. İnsanların Hata ve Yanlışları

İç Kontrol Sistemleri ancak kontrolleri uygulayan ve yapan çalışanlar kadar etkin olabilirler. İç Kontrol sistemlerinde insan hatalarından ve yanlışlıklarından dolayı bozulmalar görülebilir. Örnek olarak kontrollerin tasarımında, devamlılığının sağlanmasında yada gözetiminde yanlışlıklar ortaya çıkabilir (Arens ve diğ, 2006).

5.6.3. Gizli Anlaşmalar

Görevlerin ayrımı ilkesi ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasının temelinde her çalışanın yaptığı işin başka bir çalışan tarafından kontrol edilmesi düşüncesi yatmaktadır. Ancak kişiler arasında yapılacak anlaşmalar ile sistemin etkinliğinin tahrip edilmesi tehlikesi her zaman mevcuttur (Messier ve diğ, 2006).

Ayrıca yönetimin iç kontrol sistemi oluşturulmadan önce mevcut riskleri tanımlaması ve önem derecelerini belirlemesi gerekir. Başlıca riskler, verimli olmayan faaliyetler sonucu varlıkların azalması ile ilgili “zarar riski”, yanlış finansal yönetim politikaları ve yolsuzluklar sonucu uğranılan “finansal risk” ile muhasebe kayıtlarında ve raporlarda oluşabilecek “muhasebe riskidir” (Uzay, 1999). İşletme sahibinin faaliyetlere ilgi derecesi, işletmenin büyüklüğü ve varlıkların türü riski etkileyen temel faktörlerdir.

İç kontrol sisteminin etkinliğini kısıtlayan bir başka faktörde koşullarda zamanla meydana gelen değişimler sonucu kontrol önlemlerinin yetersiz kalması ve etkinliğini kaybetmesidir. Bu nedenle iç kontrol sistemi kurulurken sistemin dinamik bir ortamda faaliyet göstereceği unutulmamalıdır (Güredin, 2007).

5.7. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi Sürecinde Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi

İç kontrol sistemini inceleyen denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik bir biçimde çalışma kağıtlarına kaydeder. İç kontrol sisteminin tanınmasında çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanır. Bunlardan bazıları şunlardır. İşletme personeli ile yapılan görüşmeler, sorgulamalar, işletmenin organizasyon yapısı, işletme yönetiminin yayınladığı genelgeler, iş tanımları, işletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği, iç denetçinin raporları, denetim çalışma kağıtları ve denetim programları, Önceki yıllara ait dış denetim raporu, dış denetim çalışma

kağıtları ve iç kontrol raporları, muhasebe çalışmalarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi, işletme tesislerinin gezilmesi vb (Aksoy, 2005).

Denetçiler iç kontrol sistemine ilişkin elde ettikleri bilgileri belgelendirmelidirler. Belgelendirme aynı zamanda denetimin planlamasına da katkı sağlayacaktır. Denetçi belgelendirme konusunda esnekler. Belgelendirmenin kapsamı ve şekli, işletmenin karmaşıklığına, yapısına ve büyüklüğüne bağlıdır (Uzay, 1999). Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili anladıklarını belgelendirmede kullanacağı başlıca yöntemler şunlardır;

- Not Alma Yöntemi
- Akış Şemaları Yöntemi
- Anket Yöntemi

5.7.1. Not Alma Yöntemi

Not alma denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili saptamalarını yazıya geçirmesidir. Not almanın kaynağını genelde personel ile yapılan görüşmeler ve gözlemler oluşturur. Not alma basit gibi görünen ancak etkin bir tekniktir. Denetim çalışmalarının sürdürülmesinde ve ileri aşamalarında başvurulacak temel çalışma kağıtlarından biridir (Erdoğan, 2005).

Not alma yönteminin uygulanmasında not biçimine getirilmesi gereken bazı özellikler bulunmaktadır Bozkurt, (2000);

1. Muhasebe sistemide 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 uygulanma biçimlerinin not alınması.

No alma yöntemi genellikle küçük işletmelerin iç kontrol yapılarının tanınmasında kullanılan belgeleme yöntemidir. Yapıda yer alan her unsurun not biçimine dönüştürülmesi zordur.

5.7.2. Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemi, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir. Bu yöntem aracılığı ile işletmede sistemin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir (Arens ve diğ., 2006). Denetçi 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 nerelere gittiği, başlangıçtan son noktaya kadar sembollerle izlenebilir (Bozkurt, 2000).

Denetçi akış diagramını hazırlarken kendisi için gerekli olan bilgileri aşağıdaki gibi sağlar (Güredin, 2007);

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 şemalarının en önemli üstünlüğü, işletmenin bölümlerini açık bir şekilde sunmasıdır. Belirsiz ifadeler veya yanlış anlama ihtimali diğer belgelendirme yöntemlerine göre daha azdır. Akış şemalarında, karşılıklı kontroller, belgeler ve kayıtlar arasındaki ilişkiler açıkça gösterilebilmekte ve karmaşık sistemler daha iyi tasvir edilebilmektedir (Uzay, 1999). Buna karşılık akış şemalarının eleştirilen bir yönü ise karmaşık bir sistem için iyi bir akış şeması hazırlamanın diğer belgelendirme yöntemlerine göre daha yüksek bir düzeyde bilgi ve eğitim gerektirmesidir. Dolayısıyla akış şemalarını hazırlamak diğer yöntemlere daha çok zaman ister ve hazırlanması oldukça pahalıdır. Şayet akış şeması ileriki yıllarda da kullanılırsa bu zaman telafi edilebilir (Arens ve diğ., 2006).

5.7.3. Anket Yöntemi

Anket yönteminde denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi soru hazırlar. Sorular genelde evet, hayır veya söz konusu değil yada belirli bir yelpazede sayılara dayalı bir ölçekleme oluşturacak yanıtlar alabilecek şekilde hazırlanır. Bu yöntemin en belirgin yararı iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında çabuk ve genel bir kanıya ulaşılmasına olanak vermesidir. Genelde ayrıntılı dış denetimden önce yaygın olarak kullanılmaktadır. Anket yöntemi yada diğer adıyla iç kontrol soru formu uygulaması,

incelenen sistemdeki kontrollerin güvenilirliğini ve etkinliğini araştırmaya yönelik çeşitli sorular içerir. Soru formları hazırlanırken dikkat edilecek husus, soruların telkin edici ve yönlendirici değil, somut bir olaya kesin yanıt arayan nitelikte olmasıdır (Aksoy, 2005b).

Anketlerin geniş kapsamlı olmaları, uygulamalarının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi, diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanmaları, muhtemel raporlanabilir durumlara ve zayıflıklara dikkat çekmeleri, analizlerinin kolaylıkla yapılabilmesi başlıca yararları arasında sayılabilir. Anket tekniğinin çok eleşitilen yanları ise denetçinin iç kontrol sisteminin zayıf yanlarını ortaya çıkarmak amacıyla çok sayıda soru sormasının gerekebilmesi, sorulara verilen cevapların aşırı programlanmış olup asıl kişisel yargının kaybolma ihtimali olarak sayılabilir (Uzay, 1999).

Anketlerde yer alan sorular her denetim alanı için iç kontrol amaçlarına yönelik olarak hazırlanır. Bunun yanında doğrudan tek mali tablo hesaplarına yönelik hazırlanan soru formlarıda kullanılmaktadır.

Ayrıca anket yöntemi ayrıntılı bilgi vermesine karşın, akış şemaları yöntemi ise genel görünüm sağlar. Bu nedenle çoğunlukla iki yöntem birlikte kullanılır.

6. İÇ DENETİM VE DENETİM KOMİTESİ

6.1. İç Denetim

6.1.1. İç Denetim Kavramı

Uluslararası iç denetçiler enstitüsünün Haziran 1999'da kabul etmiş olduğu tanıma göre, iç denetim; Bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve bu faaliyetleri geliştirmek üzere tasarlanmış, bağımsız ve nesnel bir sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin değerlendirilmesi ve etkinliğinin geliştirilmesinde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sunarak kuruluşun hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunur (Yurtsever, 2003).

İç denetçiler işletmede iç kontrol yapısının bekçileri konumundadırlar. İç denetçiler işletmenin gövdesi ile tepe yönetimi arasında köprü görevi yaparlar. İşletmede kurmay görev alan iç denetçiler verdikleri raporlar aracılığı ile iç kontrol yapısının başarıya ulaşmasında temel özellik taşırlar(Bozkurt, 2000). İç denetim biriminin varlığı etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında en önemli faktörlerden biridir (Güredin, 2007).

Dünyanın her tarafında görev yapan iç denetçilerin özgeçmişlerine bakıldığında genellikle muhasebe ve finans kökenli oldukları görülür. Diğer disiplinlerden gelen iç denetçilerde bulunmakla birlikte bunların da muhasebe eğitimi almış olmaları, aranan özelliklerin başında gelir (Doyrangöl, 2002).

6.1.2. İç Denetimin Amacı

İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifadeyle iç denetim birimi, işletme içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden birimdir. İç denetim, üst yönetim

için aynı zamanda müşavirlik/danışmalık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır (Fraser ve Lindsay, 2005). İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak, bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunulur. İç denetim raporları yönetime iç denetim raporları olmadığı takdirde bilemeyecekleri bilgileri aktarır, bu şekilde yönetimin düşüncelerini değiştirip, harekete sevk edebilir (Eşkazan, 2003a).

Genel olarak iç denetimin kapsamı aşağıda verilmiştir (Yurtsever, 2003);

1. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi,
2. Risk yönetimi sistem ve yöntemlerinin incelenmesi,
3. Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözlemlenmesi,
4. Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi,
5. İşletmenin kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi,
6. Kanuni düzenlemeler ile etik kurallara uyulup uyulmadığının incelenmesi,
7. Raporlamanın doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının kontrol edilmesi,
8. Hem işlemlerin hem de belirli iç kontrol usüllerinin işleyişinin kontrol edilmesi ve özel incelemelerin yapılması şeklinde özetlenebilir.

İç denetim faaliyetlerinin uygulanması, işletme büyüklüğüne, gelişme hızına ve yönetimin bilgileri kullanma yeteneğine bağlı olarak bir işletmeden diğerine büyük değişiklikler gösterir (Fraser ve Lindsay, 2005). Ancak yukarıdaki genel amaçlar, büyüklüğe, gelişme oranına ve yönetimin bilgileri kullanma yeteneğine bakılmaksızın hiç bir takdirde öncelikler arasından çıkarılmamalıdır.

İç denetim biriminin bulgularını objektif bir biçimde yönetime sunması ve gerekli olduğu yerlerde doğru işlemi önermesi iç denetim biriminin en önemli ve kuşkusuz en çetin amaçlarından biridir (Messier ve diğ, 2006). İç denetçi eğer çalışma sonuçlarını açıklıkla sunamıyor ve çalışma sonuçlarını objektif olarak değerlendirmede kullanamıyorsa, o takdirde işletmenin tüm amaçlarına etkin bir şekilde ulaşması konusunda yönetime yardımcı olmuyor demektir. Bu nedenle bu amaçlardan işletmenin iç denetim elemanlarının yüksek bir sorumluluk düzeyinde buldukları anlaşılmaktadır (Holmes ve Overmeyer, 1975).

6.1.3. İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından hazırlanan, Haziran 1999'da onaylanan mesleki uygulamalar çerçevesi etik yasası, uygulama tavsiyeleri, geliştirme ve uygulama yardımları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Doysangöl, 2002).

İç Denetçiler Enstitüsü, Etik Yasası ve Mesleki Uygulama Standartları, etik yasasının amacı iç denetim mesleğinde bir etik kültürü geliştirmektir. Uygulama çerçevesine göre iç denetçilerin uyması gereken ilkeler;

1. Dürüstlük
2. Tarafsızlık
3. Sır Saklama
4. Yeteneklilik

İç denetim mesleki uygulama standartları ise nitelik standartları ve çalışma standartları olmak üzere iki temel gruba ayrılmaktadır. Nitelik standartları iç denetim faaliyetlerini yürüten örgütlerin ve bireylerin özelliklerini belirtir. Çalışma standartları ise, iç denetim faaliyetlerinin yapısını tanımlar ve bu hizmetlerin ölçülebilmesi için kalite kriteri oluşturur. Ayrıca nitelik ve çalışma standartlarının belli denetim görevi tiplerine uygulanmasını açıklayan yürütme standartları bulunmaktadır Yürütme standartları iki grup altında açıklanmaktadır. Bunlar güvence denetimi ve denetim danışmanlığıdır (Doysangöl, 2002).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün iç denetime ilişkin bazı ilke ve standartlar geliştirme çaba ve çalışmaları sonucunda ortaya çıkan genel ve en önemli iç denetim standartları aşağıdaki gibidir (Yurtsever, 2003).

1. İç denetçilerin denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmaları gerekmektedir (Bağımsızlık).
2. İç denetim yeterli ve gerekli mesleki özen gösterilerek yürütülmelidir.
3. İç denetimin kapsamı, kurumun iç kontrol sisteminin verimliliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesindeki kaliteyi içermelidir (Denetimin kapsamı). Ayrıca işletmenin her faaliyeti ve her birimi iç denetim kapsamına girmelidir.

4. Denetim faaliyetleri, denetimi planlama, ölçme, bilginin değerlendirilmesi, sonuçların iletilmesi ve gözleme safhalarını içermelidir (Denetim faaliyetleri).
5. İç denetim departmanının yöneticisi, departmanı kurallarına uygun olarak yönetmelidir (İç denetim departmanının yönetimi).

6.1.4. İç Denetimin Bağımsızlığı

İç denetim programının etkinliğinin temeli bağımsızlıktır. Bu iki ana görünüm arz eder (Holmes ve Overmeyer, 1975);

1. İç denetim biriminin yöneticisi çalışma sonuçları ve öneriler üzerinde yeterli önlemleri düşünecek ve uygulayacak düzeyde bir yöneticiye karşı sorumlu olmalıdır. İç denetim biriminin kuruluşu, statüsü ve yönetimin ona sağladığı destek, yönetimin iç denetim biriminden elde edeceği hizmetlerin değerini ve düzeyini belirleyen belli başlı unsurlardır,
2. İç denetim birimi departmanların temel işlevlerini oluşturan yöntemlerin sorumluluğunu almaz yani işletmenin iş faaliyetleri ile ilgili operasyonel görevler üstlenmez.

İç denetim birimi yöneticisinin mali konularla ilgisi bulunmayan bir üst düzey yöneticiye yada doğrudan yönetim kuruluna bağlı olması gerekir. Bu konumlandırmayı destekleyen düşünce mali tabloların incelenmesinin iç denetimin temel görevi olduğuna işaret etmektedir. Bir iç denetçinin, çalışmasını incelediği bir yöneticiye bağlı iken gerçekten bağımsız olabilir mi? Bu nedenle görülmektedir ki, eğer bazı temel ilkeler izlenecek olursa, iç denetçinin bir kuruluşta her düzeyde işini yapması gerekir. İç denetçinin yönetim kademesinin bir üyesi olduğu yolunda bir temel ilkenin benimsenmesi gereklidir. Bağımsız olarak çalışmakla birlikte, iç denetçiye önerilerini gözönüne almak durumunda bulunan yöneticiler arasında görüşlerini dinletebileceği ve anlaşılabilirliği bir çalışma ortamı yaratılmalıdır (Holmes ve Overmeyer, 1975).

Ayrıca iç denetim biriminin imajı ve iç denetim birimine yönetimin verdiği destek ve bu desteği vurgulaması son derece önemlidir. İç denetim biriminden istenen amaçların uyum içinde olması gerekir. Yönetim ile iç denetim aynı amaç için çalıştıklarını kavrarlarsa, iç denetim biriminin önerileri daha mantıklı bir biçimde ele

alınabilir. Bir diğer nokta ise iç denetçinin işletmenin bir çalışanı olması nedeniyle işletme personeline yardımcı, danışman rolü oynaması gereğidir. Nitekim iç denetçi geniş bir aralıktaki sağlam ve derin bilgisiyle tüm işletme ve yönetim kademelerine yön gösterme ve yardımcı olma konusunda tam yetenek sahibidir (Ünlü, 2004). Son olarak iç denetçi çalışma sonuçlarını ve kararlarını uygun kademedeki yöneticilere etkin bir şekilde iletebilme olanağına sahip olmalıdır. Denetim ilerledikçe çalışma sonuçlarını yönetimin koyduğu sınırlar içerisinde tartışabilmesi gerekir (Aldridge ve Colbert, 1994).

6.1.5. İç Kontrol ve İç Denetim Ayrımı

Denetim ve kontrol çoğu zaman aynı anlamda düşünülmekte ve söylenmekte ise de kontrol denetimden daha önce ve geniş kapsamlı olarak düşünülmesi gereken bir husustur. Çünkü kontrol faaliyetler yürüdüğü esnada yapılır Kontrol içinde bulunulan zaman parçasındaki işlemleri ele alır. Denetim ise geçmiş bir zaman parçası içindeki işlemleri konu alır ve inceler. Etkili bir kontrolün bulunmaması halinde, etkili denetimden de söz edilemez. İç kontrolün yapılmadığı işletmelerde sağlıklı bir denetim de yapılamaz (Ararat, 2004).

Denetim iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından, kontrol ise sistem içerisinde ve sürece dahil olan personel tarafından yürütülmektedir. Kontrol ile denetim arasındaki başlıca farklılıklar şöyle sıralanabilir (Yurtsever, 2003);

1. Kontrol devamlı bir faaliyettir, denetim belirli bir periyotta yapılır,
2. Kontrol eş zamanlı olarak yürütülür, denetim geçmişe dönüktür,
3. Kontrolde mekanik araçlar kullanılabilir, denetim insan tarafından gerçekleştirilir,
4. Kontrolde işletmeden bağımsız olmak gerekmez, denetimde bağımsızlık şarttır.

Yöneticiler iç kontrollerin etkinliği hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığı ile bilgi edinebilirler. Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim birimi iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur (Eşkazan, 2003b). Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun etkin bir iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir. Öte yandan güçlü ve etkin bir

iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar, iç denetiminde işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar. Bununla birlikte iç denetim biriminin, iç denetim sisteminin kurulmasında doğrudan bir sorumluluğu ve rolü yoktur. Bu sorumluluk esas olarak yönetim kuruluna verilmiştir (Kayım, 2006a).

6.1.6. İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi

İç denetim giderek tüm işletme faaliyetlerini değerlendirmek, işletmenin amaçlarına daha yeterli bir biçimde ulaşmasına yön verecek şekilde işletilmek durumunda olan bir yönetim aracına dönüşmüştür (Elitaş, 2004b). Eğer iç denetim istenilen bu hizmeti sağlayamazsa bağımsız denetçinin işi çok artacak ve bir çok halde de yapılması olanaksız hale gelecektir (Haron ve diğ., 2004).

Genel olarak, yönetim politikaları formüle eder, uygulanmasını emreder ve sonra uygun sorumluluklar ve uygun yürütme yetkisiyle donatılmış çalışanların tepkilerini bekler. Belirlenmiş politikaların doğru olarak yönetildiğini ve uygulandığını saptamak için politikaların uygulanmasından çıkan verilerin bir incelemeye tabi tutulması gerekir. Eğer bu görevleri bağımsız denetçi büyük bir kuruluş için yapmış olsa tüm zamanını bir müşteriye tahsis edecek, böylece bağımsızlığını yitirmiş olacaktır (Holmes ve Overmeyer, 1975).

İç denetçiler işletmede yönetim adına çeşitli faaliyetlerde bulunan denetçi türüdür. Çalışmaları arasında en önemlisi, iç kontrol yapısının bir unsuru olarak görev yapmalarıdır. İç denetçiler, yönetim adına işletmede var olan iç kontrol yapısını sürekli olarak izler ve raporlama yaparlar (Kepekçi, 1987). İç denetçilerin yaptıkları işlerin çoğunluğu mali tabloların denetiminde yapılanlara bir çok açıdan benzerlik gösterir.

İç denetim işlevi kontrol ortamının bir parçası olduğundan bağımsız denetçiler iç kontrol yapısını incelerken işletmedeki iç denetim işlevini de yakından inceler ve tanırlar.

İç denetçilerin çalışmaları bağımsız denetçilerin çalışmalarını aşağıda sıralanan sonuçlardan dolayı etkilemektedir.

1. Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını incelemek ve tanımak amacıyla yaptığı çalışmaların kapsamını azaltabilir.
2. Denetçinin yapacağı kontrollerin test edilmesi işlemlerinin kapsamını azaltabilir.
3. Denetçinin yapacağı maddilik testlerinin kapsamını azaltabilir.

6.1.7. Bağımsız Denetçi İç Denetçi İşbirliği

Bağımsız denetçiler iç denetçilerden iki farklı biçimde yararlanabilirler Bozkurt (2000);

1. İç Denetçinin yaptığı denetim çalışmalarını kullanma (Pasif İşbirliği),
2. Bağımsız Denetçinin planlaması ve gözetimi altında birlikte çalışma (Aktif İşbirliği).

Pasif İşbirliği

Bağımsız denetçinin denetim çalışmaları sırasında yapmak durumunda kaldığı birçok işlem, iç denetçi tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçi bu tür çalışmaları yinelenmek yerine iç denetçinin çalışmalarından yararlanabilir. Bu amaçla iç denetçinin çalışmaları iki açıdan değerlendirilir.

1. Düşük Hata Riski Taşıyan İç Denetim Çalışmaları: Muhasebe ortamında bağımsız denetçi tarafından yapılan fazla önemli olmayan hesap denetimleri. Örneğin önceden ödenmiş giderler gibi. Bu tür hesapların denetiminde bağımsız denetçi iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları kullanır, kendisi başkaca çalışma yapmaz.
2. Yüksek Hata Riski Taşıyan Denetim Çalışmaları: Bağımsız denetçi kendisi için önem taşıyan hesapların denetiminde iç denetçinin çalışmalarından benzer biçimde yararlanır. Örneğin stok hesabının denetimi gibi. Ancak bu gibi durumlarda kendisi de çalışma yapar. Bu çalışmalarda iç denetçinin çalışmaları örnekleme yoluyla test edilir. Bazı çalışmalar yinelenerek iç denetçinin yaptıkları ile karşılaştırılır. Bağımsız denetçi ortaya çıkan sonuçlara göre tatmin olmazsa kendi denetimini sürdürmeye devam eder.

Aktif İşbirliği

Bağımsız denetçinin iç denetçi ile önceden planlanan bir işbirliğine gitmesi olumlu bir gelişmedir. Bu tür işbirliğinde bağımsız denetçi çalışmalarının bir kısmını iç denetçiye yaptırır. Örneğin alacakların doğrulanması işlemleri, cari hesaplar üzerinde yapılması gereken denetim çalışmaları gibi. Bu işbirliğinde bağımsız denetçinin gözlemlenmesi esastır. Sorumluluk bağımsız denetçiye aittir. Bu nedenle bağımsız denetçi işbirliğine girmeden iç denetçi hakkında yeterli güveni sağlayacak araştırmalar yapılmalıdır.

6.2. Denetim Komiteleri Ve İç Kontrol Sistemi

1980'li yıllardan itibaren, ABD'leri başta olmak üzere Avrupa ve tüm dünyada görülen hileli finansal raporlama uygulamaları ve iflaslar, işletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırma çabalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu çabalar işletmelerdeki iç kontrol, iç denetim ve bağımsız dış denetim uygulamalarının başarı şansını artıran etkili bir yönetim kurulu ve onun bu konularla ilgili denetim komitesini ön plana çıkarmıştır (Yılancı, 2003).

Denetim komitesi başta ABD, Kanada ve İngiltere olmak üzere bir çok ülkede işletmelerin organizasyon şemalarında yer almakta ve faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmektedir. Türkiye'de ise genel olarak 2003 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Haziran 2006'da Seri X, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" 22 numaralı tebliğe göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilir ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler. Bu tebliğe göre denetimden sorumlu komite, ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar (Sinar, 2006).

Denetim komitesi (Audit Committee) ilk başlarda yönetim kurulu ile denetçi arasında aracı olması ve bağımsız denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek amacıyla oluşturulmuştur. Bunlar işletmenin yönetim kurulu tarafından belirlenen ve çoğu işletme dışından olan kişilerden meydana gelir. Zaman içerisinde denetim komitesinin fonksiyonları artmış olup, bağımsız dış denetçiye, iç denetçiye ve şirket yönetimine yardımcı bir rol üstlenmişlerdir. Ayrıca denetim komiteleri doğru

finansal tabloların hazırlanmasına imkan sağlayarak, ortaklara ve sermaye piyasasına da yardımcı olmaktadır (Uzay, 2003).

Denetim komitesinin genel olarak tanımını yapacak olursak, Denetim Komiteleri; bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. Çoğunlukla denetim komiteleri şirket yönetiminden bağımsız üç veya beş kişiden oluşur. Bazen yedi yöneticiden de oluştuğu görülmektedir.

6.2.1. Denetim Komitesinin Amacı

Denetim Komitesinin amacı şu konular üzerinde yönetim kurulunun gözetim (idare) sorumluluklarını yerine getirmesine yardım etmektir.

1. Finansal Raporlama Süreci
2. İç Kontrol Sistemi
3. Denetim Süreci
4. Yasal düzenlemelere ve etik kurallara uygunluğu izleyen gözetim süreci

Son yıllarda muhasebe skandaları, yönetim hileleri, banka iflasları gibi olaylar piyasalara olan güven duygusunun zedelenmesine yol açmıştır. Bu olayların ertesinde çıkarılan kanunlar ise başta yönetim kurulu ve üst yönetim olmak üzere işletmenin raporlama ile ilgilenen tüm birimlerine daha fazla sorumluk yüklemiştir. Bu nedenle bu birimlerin kontrol sisteminin güvenilirliğini en yüksek düzeye çıkarmaları gerekmektedir. Bu çerçevede denetim komitesinin amacı yönetim kurulunun özellikle finansal raporlama süreci, iç denetim, iç kontrol konularıyla ilgili artan sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak, yönetim kurulu iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğini sağlamaktır.

6.2.2. Denetim Komitesinin Sorumlulukları

Denetim komitesinin sorumluluk alanı ile ilgili olarak aşağıda bulunan Şekil 6.1 genel bir görünüm vermektedir (Uzay, 2003).

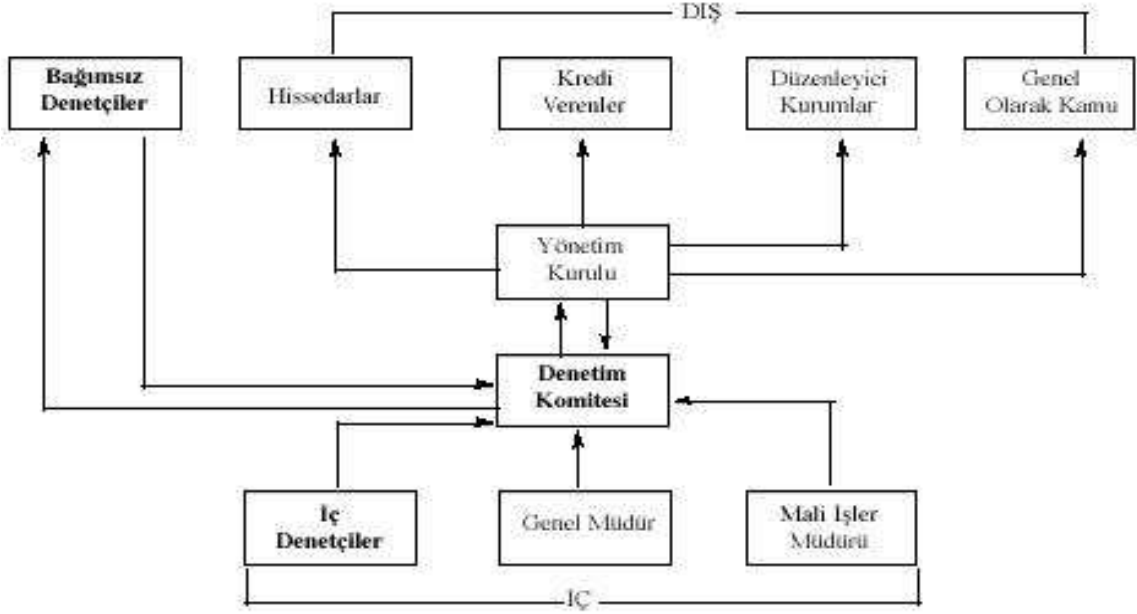
Denetim komitesi üstlendiği sorumluluklar ile yönetime, iç denetim birimine ve bağımsız dış denetime olmak üzere organizasyon planı üzerinde üç farklı alana etki etmektedir.

Denetim komiteleri işletmelerdeki yönetim düzeyindeki süstimmelerin azalmasını, şirket politikalarına ve hedeflerine bağlılığın artmasına yardımcı olarak daha iyi bir yönetimin oluşmasını sağlar. Ayrıca işletmede daha güvenilir finansal tabloların hazırlanmasına önemli katkısı vardır. Denetim komiteleri finansal tabloları kamuya açılmadan önce inceleyerek varolan muhasebe politikalarını iç kontrol sistemini ve bütün önemli işlemleri gözden geçirir (Sinnar, 2006).

Denetim komitesinin iç denetim birimi ile ilgili sorumlulukları da vardır. Yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlaması ve yürütmesi de denetim komitesinin gözetimindedir. Denetim komitesi iç denetim biriminin yıllık denetim planını ve denetçilerin denetim programlarını inceler, iç denetim çalışmalarının yeterliliğini denetler ve düzenlenen iç denetim raporlarını inceler. Ayrıca denetim komitesinin iç denetime yapacağı en büyük katkı iç denetim biriminin bağımsızlığının ve örgütteki statüsünün iyileştirilmesini sağlamaktır.

Denetim komitesinin bağımsız denetim alanına da etkileri vardır. Herşeyden önce bağımsız denetçinin seçilmesi, bağımsız denetimin kapsamının görüşülmesi, denetim esnasında karşılaşılan problemlerin çözümü ve bağımsız denetim raporunun denetçiler ile birlikte gözden geçirilmesi denetim komitesinin en önemli etkileridir. Ayrıca denetim komitesi bağımsız denetçileri gözlemler, bu amaçla bağımsız denetçilerin yıllık denetim planını, denetçilerin ulaştıkları sonuçları, denetçilerin bağımsızlığını, sorumluluklarını uygun şekilde yerine getirip getirmediğini inceler. Denetim komitesi bağımsız denetçilere sorular yönelterek, görüşmeler yaparak iç denetçi, bağımsız denetçi, yönetim üçgeninde etkin iletişimi ve bilgi akışını sağlar.

Denetim komitesinin diğer birimlerle olan ilişkisi şekil 6.1’de gösterilmiştir.



Şekil 6.1 Denetim Komitesinin İlişki Diyagramı (Uzay, 2003).

6.2.3. Etkin Bir Denetim Komitesinin Özellikleri

Etkin bir denetim komitesi, işletmenin muhasebe işlemlerini, finansal raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol üstlenir. Komite bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında veya uygulanmasındaki eksiklikleri veya yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkları, ihtilafli muhasebe konuları gibi hassas durumların tartışılmasına ortam yaratır. Etkin bir denetim komitesi, işletmede denetim yapan bağımsız denetçiler ile şirketin yönetim kurulu arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesine yardımcı olur. Denetim Komitesinin mutlaka canlı yani bilgi veren, ihtiyatlı ve oldukça aktif olmak zorunda olduğuna bir çok uygulamada dikkat çekilmektedir. Denetim komitesi sorumluluklarını eksiksiz yerine getirebilmek için yönetime karşı gerekirse tavır alabilmeli veya yönetimin yargısını ve faaliyetlerini sorgulayabilmelidir. Bu nedenle denetim komitesinin aşağıdaki özellikleri son derece önemlidir (Uzay, 2003).

Bağımsızlık

Denetim Komitelerinin görevleri, oluşumu ve büyüklüğü ülkeye ve işletmeye göre değişmekle beraber genel eğilim bunların en azından üç yöneticiden oluşması ve bu yöneticilerin çoğunluğunun işletme dışından olması yani bağımsız olmasıdır. Üyelerin bağımsız olması, finansal raporlama problemleriyle ilgili spekülasyon ihtimalini de azaltacaktır.

Uzmanlık

Denetim komitesi üyelerinin sorumluluklarını yerine getirebilecek uzmanlıkta olmaları gerekmektedir. Bu konuda getirilen bir düzenlemede, çok büyük banka ve finans kuruluşlarının denetim komiteleri için en azından iki üyenin bankacılık ve finansal yönetim tecrübesi olması gerekmektedir.

Denetim Komitesi Yönetmeliği

Denetim komitelerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için kapsamlı bir denetim komitesi yönetmeliği bulunmalıdır. SEC'in düzenlemelerine göre her halka açık şirketin yönetim kurulu, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının belirlendiği yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir. Bu yönetmelikte, denetim komitesinin şirket yönetimine, finansal raporlama sürecine, iç kontrole, ve bağımsız denetçilerle ilişkilere yönelik yetki ve sorumlulukları kesin bir şekilde belirlenmiş olmalı ve yönetmelik yönetim kurulunun tamamı tarafından onaylanmış olmalıdır. Ayrıca yıllık olarak yönetmeliğin yeterliliği gözden geçirilmelidir.

7. TEORİK ÇERÇEVE

7.1. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri

SOX ve diğer yasal düzenlemelerle birlikte, işletme yönetimlerinin ve bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile ilgili sorumlulukları artmıştır (Tackett ve diğ., 2006). Amerika’da SOX düzenlemeleri ile başlayan bu sorumluluklar Türkiye ‘de ise SPK düzenlemeleri ile gündemdeki yerini almıştır.

Dünyada iç kontrol sistemlerine yönelik farklı modeller oluşturulmuştur. Bu modellerin en belli başlı olanları COSO, Cobit, eSAC, SysTrust modelleridir. COSO bu modellerin içerik açısından en genişidir ve diğerlerine nazaran işletmenin bütününe kapsayan bir yaklaşımdır. COSO Komitesi Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsünün (IMA) birleşiminden oluşmaktadır (Aksoy, 2006).

Literatür araştırması ile elde edilen verilere göre yukarıda da bahsedildiği üzere iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinde pek çok model oluşturulduğu görülmüştür. Bunlar farklı bakış açılarını yansıtan ve değişik bileşenler kullanan modellerdir. Bu araştırmada bütün sektörlere uygulanabilecek genelleştirilmiş bir model olması, tüm dünyada yoğun ilgi görmesi, muhasebe ve denetim alanında dünyanın en büyük ve güçlü kuruluşlarının (AAA, AICPA, FEI, IIA, IMA) desteğini almış olması ve bir standart haline gelmiş olması nedeniyle COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli kullanılmıştır.

7.2. COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli

İç kontrolün tanımı hakkında uzun süre genel kabul görmüş bir uzlaşma sağlanamamıştır. Bu nedenle iç kontrol ile ilgili taraflar, (İşletme yöneticileri, finans yöneticileri, yönetim kurulu üyeleri, iç ve dış denetçiler, yasa koyucular, düzenleme yapanlar, yatırımcılar, kredi verenler vb.) kendi aralarında kontrole ilişkin ortak bir dilin yokluğunu uzun süre hissetmişlerdir (Aksoy, 2005a).

Ancak ilgili çevrelerin de yoğun katılımıyla gerçekleştirilen COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli tüm dünyada yoğun ilgi görmüş ve işletmelerin iç kontrol sistemlerini ölçme konusunda bir standart oluşturmuştur.

COSO iç kontrolü aşağıda yer verilen kategorilerdeki amaçlara ulaşılması ve bu amaçlara ulaşılacağına ilişkin yeterli güveni oluşturmayı sağlayan, organizasyonun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından tasarlanan bir süreçler bütünü şeklinde tanımlamıştır (Aksoy, 2005a).

Bu temel amaçlar şunlardır;

- Faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi,
- Finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması.

Etkin bir iç kontrol sistemi, organizasyonun misyonunu, stratejisini ve ilgili iş amaçlarının gerçekleştirilmesini desteklemek üzere beş temel bileşenin bir araya gelmesinden oluşur. Bu unsurlar ise şunlardır;

- Kontrol Çevresi,
- Risk Değerlendirme,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim,
- Gözetim.

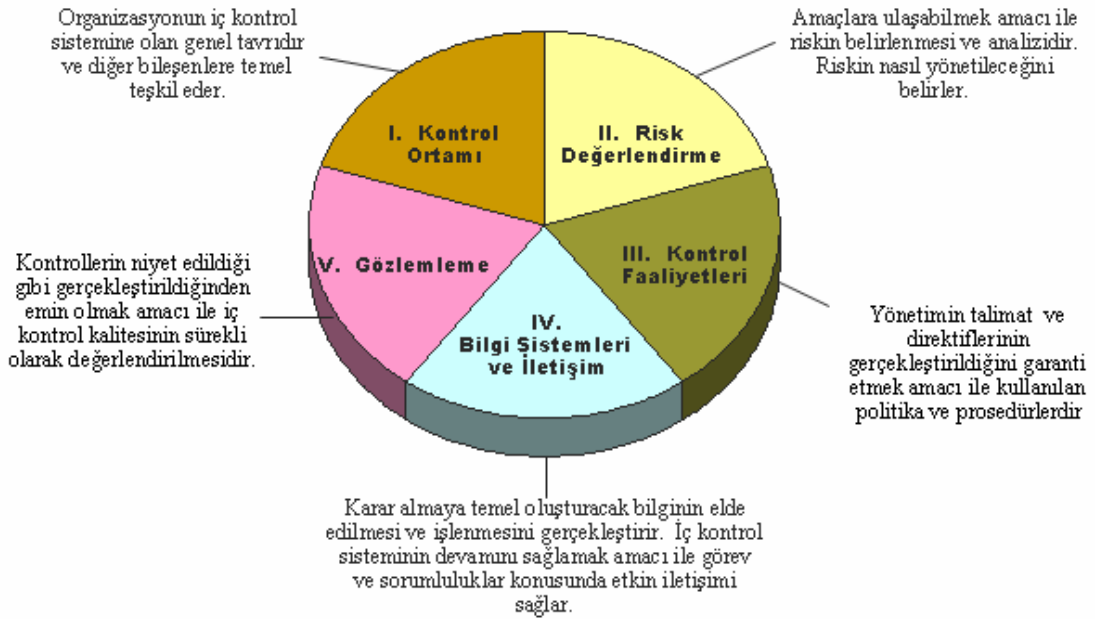
COSO modelinin genel görünümü Şekil 7.1'deki gibidir. Modelin tabanı beş iç kontrol bileşeninden oluşmaktadır, üst kısımda ise üç iç kontrol bileşeninin etkinliği sonucu gerçekleşecek üç amaç bulunmaktadır. Her bir iç kontrol bileşeninin amaçlar üzerinde ayrı ayrı etkisi vardır ve şekilde bu etkiyi belirtmek amacıyla bileşenler ve amaçlar birbirine dik olarak yerleştirilmiştir.



Şekil 7.1 COSO İç Kontrol Değerlendirme Modeli

Bir işletmenin kontrol ortamı, o işletmede çalışan insanların kontrol bilincini de etkileyerek organizasyonun iç kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır (Uzay, 1999). Risk değerlemesi ise işletmenin riskleri nasıl belirlediği ve bu riskleri yönetmek için nasıl bir planının olduğu ile ilgilidir. İşletmenin faaliyetleri esnasında karşılaşacağı riskleri yönetecek ve yönetimin isteklerini başarmaya yardım edecek politikalar ve yordamlar ise işletmenin kontrol faaliyetleridir. Bilgi işlem sistemi kontrolleri, işletmenin karar almasında ve finansal tablolarını hazırlamasında kullanacağı bilginin elde edilmesi, işlenmesi ile ilgili işlemlerin güvenilirliğini sağlamak üzere oluşturulmuş kontrollerdir. Gözetim bileşeni ise işletmenin iç kontrol sisteminin çalışmasını sürekli gözlemek amacıyla oluşturmuş olduğu kontrollerdir. Gözetim kontrolleri yönetim tarafından gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını ve oluşturulan kontrol faaliyetlerinin zaman içerisinde değerlendirilmesini sağlar (Güredin 2007).

Şekil 7.2’de COSO modelinde bulunan her bir bileşenin iç kontrol sistemi içerisinde sahip olduğu işlevlerin genel bir görünümü verilmiştir.



Şekil 7.2 COSO Modeli Bileşenlerinin İşlevleri

Yapılan çalışmada İç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla COSO modeli temel alınarak bir anket hazırlanmıştır. Ankette yer alan sorular COSO modelinin temel unsurlarına göre sınıflandırılmış ve anket sonunda sorularla da COSO modelindeki iç kontrol amaçlarının gerçekleştirilmesi ve değişkenlerin aralarındaki ilişkiler sorgulanmıştır.

Anket, 10 bölümden ve toplam 29 sorudan oluşmaktadır. Ankette yer alan ilk dört bölüm anketi cevaplayan işletme ile ilgili bilgi toplamak amaçlıdır ve işletmenin SPK düzenlemelerine tabi olması, iç denetim biriminin bulunması, sektörü, çalışan sayısı gibi soruları içermektedir. Daha sonra gelen beş bölüm ise COSO değerlendirme modelinde bulunan beş temel unsuru içermektedir (Kontrol Çevresi, Risk Değerlendirme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi - İletişim ve Gözetim).

Yapılan çalışma da, başlangıçtaki tanımlayıcı soruların dışındaki sorularda likert ölçeği kullanılmıştır. Ankette likert ölçeğinin kullanılması konusunda özellikle pazarlama araştırması ve anket çalışmaları ile yoğun olarak çalışan araştırma görevlisi akademisyenlerimizden görüş alınmıştır. Uygulanan anketin likert tipi ölçekleme ile değerlendirilmesinin, fonksiyonlar itibariyle tüm işletme genelinin çok yönlü ve boyutlu incelenmesini de mümkün kılacağı ve analiz aşamasında fayda sağlayacağı düşüncesiyle alınan görüşlerin de ışığında likert tipi ölçekleme kullanılmıştır.

8. ÇALIŞMADA KULLANILAN ARAŞTIRMA YÖNTEMLERİ VE BULGULAR

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.

8.1. Uygulama İle İlgili Verilerin Toplanması ve Değerlendirilmesi

Bu bölümde çalışma kapsamında uygulanan anket çalışması sonucu toplanan verilere uygulanacak istatistikî analiz yöntemleri açıklanmıştır. Toplanan verilerin istatistiki analizlerinde SPSS (Statistical Package for Social Sciences) sürüm 12 ve Microsoft Excel 2003 yazılımlarından yararlanılmıştır.

8.2. Verilerin Toplanmasında İzlenen Yöntemler

Yapılan çalışmada kullanılan verilerin toplanması için öncelikle oluşturulmuş anket bir web sayfası haline getirilmiş ve daha sonra www.finans.itu.edu.tr/anket adresinde internet ortamında yayınlanmıştır. İlgisiz kişilerin anketi doldurmasını engellemek amacıyla www.finans.itu.edu.tr adresi içerisinde anketi ulaşım için bir link verilmemiştir. Ayrıca oluşturulan sistem eksik doldurulmuş anket formlarının gönderilmesine izin vermediği gibi aynı internet bağlantı noktasından tekrar bağlantı yapıldığında anketin yeniden doldurulmasına izin vermemektedir. Anket formunun web sayfası olarak oluşturulmasında ve doldurulan anket verilerinin internetten çekilmesinde SurVey Gold 8 yazılımından faydalanılmıştır.

Anketler iç kontrol sistemi ile ilgili en detaylı bilginin alınabileceği düşüncesiyle iç denetim birimi çalışanlarına ve üst düzey yöneticilere doldurtulmak üzere hazırlanmıştır.

Anket formlarının dağıtılmasında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Akademik İlişkiler Komitesi, Deloitte Kurumsal Risk Servisi (ERS) ve Finans Yöneticileri Derneği yardımcı olmuş ve üyelerine duyuru yapmıştır. Ayrıca Doç.Dr. Oktay Taş

vasıtası ile denetim firmalarında çalışan eski İTÜ İşletme Fakültesi öğrencilerine de duyuru yapılmıştır.

Anket formlarına 65 kişi tarafından yanıt verilmiş 4 adedi çıkarılarak 61 form değerlendirmeye alınmıştır.

8.3. Çalışmada Kullanılan Test ve Analizler

İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek amacıyla farklı istatistik testler ve analizlerden faydalanılmıştır.

Verilerin analizinde kullanılan yöntemler aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız t Testi,
- Tek Yönlü Anova (Varyans Analizi),
- Tek Değişkenli Regresyon Analizi.

8.3.1. Bağımsız t Testi

t testi iki örneklem grubu arasında ortalamalar arasından fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. t testi bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirlemektedir (Kalaycı, 2006).

Yapılan çalışmada t testi için kullanılacak farklı örneklem grupları aşağıdadır;

- SPK düzenlemelerine tabi olan firmalar,
- SPK düzenlemelerine tabi olmayan firmalar,
- Bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir iç denetim komitesine sahip firmalar,
- Bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir iç denetim komitesine sahip olmayan firmalar.

Yapılan t testleri ile yukarıdaki örneklem gruplarının iç kontrol amaçları arasındaki ilişkiler test edilmiştir.

8.3.2. Varyans Analizi (Anova)

Varyans analizi iki yada daha fazla ortalama arasında fark olup olmadığı ile ilgili hipotezleri test etmek için kullanılmaktadır. İki den fazla ortalamanın karşılaştırılması gerektiği durumlarda t testi ile de karşılaştırmak mümkün olsa da, bu yöntem 1. tip hatanın çok fazla yükselmesine sebep olabilmektedir. Bu nedenle ikiden fazla

örneklem ortalamaları arasında yapılacak karşılaştırmalar için Tek Yönlü Anova Testi kullanılmıştır (Kalaycı, 2006).

Yapılan çalışmada Tek Yönlü Anova Testi için kullanılacak bağımsız değişken grupları aşağıdadır;

- Firmanın bulunduğu sektör,
- Firmanın çalışan sayısı.

8.3.3. Tek Değişkenli Regresyon Analizi

Regresyon analizi bir bağımlı değişken ile bir veya birden çok bağımsız değişken arasındaki ilişkilerin bir matematiksel eşitlik ile açıklanması sürecidir.

Yapılan çalışmada bağımlı değişkenler;

- Faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi,
- Finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması.

Bağımsız değişkenler ise;

- Kontrol Çevresi,
- Risk Değerlendirme,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim,
- Gözetim.

Yapılan regresyon analizlerinde yukarıda sayılan beş bağımsız değişkenin bağımlı değişkenler üzerindeki etkileri açıklanacaktır.

8.4. Bulgular

Bu çalışma iç denetim birimi çalışanlarına ve üst düzey yöneticilere uygulanmıştır. İncelemeye alınan 61 cevabın demografik özellikleri aşağıdaki gibidir;

Tablo 8.1 SPK Düzenlemelerine Tabi Olma

	Frekans	Yüzde
Evet	33	54,1
Hayır	28	45,9
Toplam	61	100,0

Tablo 8.2 Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Bir Denetim Komitesinin Bulunması

	Frekans	Yüzde
Evet	39	63,9
Hayır	22	36,1
Toplam	61	100,0

Tablo 8.3 SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Ve Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Denetim Komitesine Sahip Olma Arasındaki Çapraz Tablo

		Organizasyonda bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesi bulunmakta mıdır?		Toplam
		Evet	Hayır	
İşletmeniz SPK düzenlemelerine tabi midir?	Evet	33	0	33
	Hayır	6	22	28
Toplam		39	22	61

Tablo 8.4 Firmaların Faaliyet Alanları

	Frekans	Yüzde
Finans	31	50,8
Gıda	5	8,2
Dayanıklı Tüketim Malları	6	9,8
Otomotiv	3	4,9
Holding	3	4,9
İlaç	2	3,3
Enerji	2	3,3
Taşımacılık	3	4,9
Tekstil	4	6,6
Sağlık	2	3,3
Toplam	61	100,0

Tablo 8.5 İşletmelerdeki Çalışan Sayılarının Dağılımı

	Frekans	Yüzde
0-100	7	11,5
101-500	10	16,4
501-1000	12	19,7
1001 ve daha fazlası	32	52,5
Toplam	61	100,0

8.5. İç Kontrol Sisteminin Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Olarak Gerçekleştirilmesine Olan Etkisi

8.5.1. SPK Düzenlemelerine Tabi Olmanın Etkisi

Yapılan çalışmada öncelikle işletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının iç kontrol sisteminin ilk amacına (Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Olarak Gerçekleştirilmesi) olan etkisi test edilmiştir.

Bu amaçla oluşturulan hipotezler aşağıdaki gibidir;

- H_{01} = İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi amacı üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi amacı üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotez bağımsız t testi kullanılarak test edilmiştir.

Test %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

Test sonucunda birinci amaca verilen cevapların SPK düzenlemelerine tabi olma kriteri açısından sınıflandırılmış ortalaması tablo 8.6'daki gibidir.

Tablo 8.6 İç Kontrolün Birinci Amacının Ortalamasının, SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması

	İşletmeniz SPK düzenlemelerine tabi midir?	N	Ortalama
İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir	Evet	33	4,2121
	Hayır	28	3,2500

Test sonucunda Sig. (2-tailed) = 0,000 çıkmış ve bu sonucun 0,05 değerinden küçük olması nedeniyle SPK düzenlemelerine tabi olan ve olmayan işletmelerinin bu amaç için ortalamalarının arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüş ve H_{01} hipotezi red edilerek, H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Yani İşletmelerin etkin ve verimli çalışması amacıyla SPK düzenlemelerine tabi olmanın olumlu bir ayırt edici etkisi vardır.

8.5.2. Denetim Komitesinin Etkisi

İç kontrol sisteminin ilk amacı olan faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi amacının, bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olan ve olmayan işletmeler arasında farklılık göstermesini incelemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- H_{01} = İşletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmasının faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi amacı üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmasının faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi amacı üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotez bağımsız t testi kullanılarak test edilmiştir.

Test %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

Tablo 8.7 İç Kontrolün Birinci Amacının Ortalamasının, Denetim Komitesine Sahip Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması

	Organizasyonda bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesi bulunmakta mıdır?	N	Mean
İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir	Evet	39	4,1538
	Hayır	22	3,0909

Test sonucunda Sig. (2-tailed) = 0,000 çıkmış ve bu sonucun 0,05 değerinden küçük olması nedeniyle işletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olan ve olmayan işletmelerinin bu amaç için ortalamalarının arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüş ve H_{01} hipotezi red edilerek, H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Yani İşletmelerin etkin ve verimli çalışması amacıyla bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmanın olumlu bir ayırt edici etkisi vardır.

8.5.3. Çalışan Sayısının Etkisi

İç kontrol sisteminin ilk amacı olan faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi amacının, işletmelerin çalışan sayısına bağlı olarak farklılık göstermesini incelemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- H_{01} = İşletmenin çalışan sayısının faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin çalışan sayısının faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotezler birden çok bağımsız değişken bulunması nedeniyle (0-100, 101-500, 501-1000, 1001 ve daha fazlası) varyans analizi kullanılarak test edilmiştir. Varyans analizinde ise Tek Yönlü Anova testi yapılmıştır.

Anova testi öncesinde Anova'nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği test edilmiştir. Buradaki p değeri (Sig.) 0,194 çıkmıştır ve 0,05 ten büyük olduğundan dolayı varyansların eşit olduğu kabul edilmiştir. Varyansların homojenliğinin sağlanması ile de varyans analizinden elde edeceğimiz sonuçların sağlıklı olduğu söylenebilir.

Anova testi %95 anlamlılık düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Test sonucunda Anova tablosunda bulunan anlamlılık (sig.) değeri 0,037 çıkmıştır, bu değer 0,05 değerinden küçük olduğundan, farklı çalışsn sayısına sahip işletmelerin, faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmesi amacı için ortalamalarının aralarında anlamlı bir fark olduğu söylenerek H_{01} hipotezi red edilerek H_{11} hipotezi kabul edilir.

Yani İşletmelerin etkin ve verimli çalışması amacıyla farklı çalışan sayılarına sahip olmanın ayırt edici bir etkisi vardır.

Tablo 8.8'den de görüleceği üzere işletmelerde çalışan sayısı arttıkça faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi amacı ortalamasında da bir artış gözlemlenmektedir.

Tablo 8.8 Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesinin Çalışan Sayılarına Göre Değişimi

	N	Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesi
0-100	7	3,0000
101-500	10	3,5000
501-1000	12	4,0000
1001 ve daha fazlası	32	3,9375
Toplam	61	3,7705

Tablo 8.9’da ise hangi çalışan gruplarının ortalamaları arasında anlamlı bir farkın olduğu gösterilmiştir. Tabloda Sig. Değerinin 0,05 den küçük olduğu yerlerde çalışan sayısı açısından anlamlı bir fark vardır ve bu kısımdaki ortalamalar (*) ile işaretlenmiştir.

Tablo 8.9 Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesinin Çalışan Sayılarına Göre Değişimi için Karşılaştırma Tablosu

(I) İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?	(J) İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?	Ortalama Farkı (I-J)	Sig.
0-100	101-500	-,50000	,626
	501-1000	-1,00000	,071
	1001 ve daha fazlası	-,93750(*)	,047
101-500	0-100	,50000	,626
	501-1000	-,50000	,512
	1001 ve daha fazlası	-,43750	,483
501-1000	0-100	1,00000	,071
	101-500	,50000	,512
	1001 ve daha fazlası	,06250	,996
1001 ve daha fazlası	0-100	,93750(*)	,047
	101-500	,43750	,483
	501-1000	-,06250	,996

Tablo 8.9 %95 güven aralığında incelendiğinde 0-100 arasında çalışana sahip işletmelerle, 1001 ve daha fazla çalışana sahip işletmeler arasında iç kontrol sisteminin faaliyetlerin etkin ve verimli gerçekleştirilmesi amacı açısından anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. 1001 ve daha fazla çalışana sahip işletmelerdeki faaliyetler 0-100 arasında çalışana sahip işletmelerdeki faaliyetlere göre önemli miktarda daha etkin ve verimli gerçekleşmektedir. Diğer çalışan grupları arasında ise bu amaç açısından anlamlı bir fark tespit edilmemiştir.

8.5.4. İç Kontrol Bileşenlerinin Etkisi

Yapılan çalışmanın bu kısmında iç kontrol amaçlarının ilki olan faaliyetlerin etkin ve verimli sürdürülmesi amacı ile her bir iç kontrol bileşeninin arasındaki korelasyonlar incelenmiştir.

Her bir kontrol bileşenini temsil etmek amacıyla beş adet yeni değişken yaratılmıştır. Bu değişkenlerin oluşturulmasında her bir bileşene verilen yanıtların ortalaması alınmıştır. Bu aşamada yeterlilikten emin olabilmek amacıyla ayrıca medyan ve mod değerleri de gözlemlenmiş ve ortalama, mod ve medyan arasında bir tutarsızlık olmadığı görülmüştür.

İncelenen her bir korelasyon sonucu bulgular aşağıdaki gibidir;

Tablo 8.10 Her Bir İç Kontrol Bileşeni ile Bağımlı Değişken Arasındaki Korelasyon Katsayıları.

Kontrol Bileşenleri	Korelasyon Katsayıları
Kontrol Ortamı	0,681
Risk Yönetimi	0,631
Kontrol Prosedürleri	0,761
Bilgi Sistemleri ve İletişim	0,8
Gözleme	0,694
Bağımlı değişken: İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmektedir.	

Yukarıdaki korelasyon katsayıları incelendiğinde özellikle bilgi sistemleri ve iletişim bileşeni ve kontrol prosedürleri ile faaliyetlerin etkin ve verimli geçmesi bağımlı değişkeni arasındaki korelasyonun daha yüksek olduğu görülmektedir.

8.6. İç Kontrol Sisteminin Finansal Raporlamanın Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Sağlanmasına Olan Etkisi

8.6.1. SPK Düzenlemelerine Tabi Olmanın Etkisi

İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının iç kontrol sisteminin ikinci amacına (Finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması) olan etkisinin test edilmesi amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur;

- H_{01} = İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı üzerinde etkisi yoktur,

- H_{11} = İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının finansal raporlamanın doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotez bağımsız t testi kullanılarak test edilmiştir.

Test %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

Test sonucunda ikinci amaca verilen cevapların SPK düzenlemelerine tabi olma kriteri açısından sınıflandırılmış ortalaması tablo 8.11'deki gibidir.

Tablo 8.11 İç Kontrolün İkinci Amacının Ortalamasının, SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması

	İşletmeniz SPK düzenlemelerine tabi midir?	N	Ortalama
Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır	Evet	33	4,4242
	Hayır	28	3,6071

Test sonucunda Sig. (2-tailed) = 0,001 çıkmış ve bu sonucun 0,05 değerinden küçük olması nedeniyle SPK düzenlemelerine tabi olan ve olmayan işletmelerinin bu amaç için ortalamalarının arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüş ve H_{01} hipotezi red edilerek, H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Yani işletmenin finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla SPK düzenlemelerine tabi olmanın olumlu bir ayırt edici etkisi vardır.

8.6.2. Denetim Komitesinin Etkisi

İç kontrol sisteminin ikinci amacı olan finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacının, bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olan ve olmayan işletmeler arasında farklılık göstermesini incelemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- H_{01} = İşletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmasının finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmasının finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotez bağımsız t testi kullanılarak test edilmiştir.

Test %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

İç kontrolün ikinci amacının, ortalaması bağımsızlığı yeterince sağlanmış denetim komitesi kriteri açısından sınıflandırılması Şekil 8.12’de gösterilmiştir.

Tablo 8.12 İç Kontrolün İkinci Amacının Ortalamasının, Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Denetim Komitesi Kriteri Açısından Sınıflandırılması

	Organizasyonda bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesi bulunmakta mıdır?	N	Ortalama
Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır.	Evet	39	4,3846
	Hayır	22	3,4545

Test sonucunda Sig. (2-tailed) = 0,000 çıkmış ve bu sonucun 0,05 değerinden küçük olması nedeniyle işletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olan ve olmayan işletmelerin bu amaç için ortalamalarının arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüş ve H_{01} hipotezi red edilerek, H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Yani İşletmelerin finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmanın olumlu bir ayırt edici etkisi vardır.

8.6.3. Çalışan Sayısının Etkisi

İç kontrol sisteminin ikinci amacı olan finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla, işletmelerin çalışan sayısına bağlı olarak farklılık göstermesini incelemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- H_{01} = İşletmenin çalışan sayısının finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin çalışan sayısının finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotezler brden çok bağımsız değişken bulunması nedeniyle (0-100, 101-500, 501-1000, 1001 ve daha fazlası) varyans analizi kullanılarak test edilmiştir. Varyans analizinde ise Tek Yönlü Anova testi yapılmıştır.

Anova testi öncesinde Anova'nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği test edilmiştir. Buradaki p değeri (Sig.) 0,666 çıkmıştır ve 0,05 ten büyük olduğundan dolayı varyansların eşit olduğu kabul edilmiştir. Varyansların homojenliğinin

sağlanması ile varyans analizinden elde edeceğimiz sonuçların sağlıklı olduğu söylenebilir.

Anova testi %95 anlamlılık düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Test sonucunda Anova tablosunda bulunan anlamlılık (sig.) değeri 0,024 çıkmıştır, bu değer 0,05 değerinden küçük olduğundan, farklı çalışan sayısına sahip işletmelerin, finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı için ortalamalarının aralarında anlamlı bir fark olduğu söylenerek H_{01} hipotezi red edilerek H_{11} hipotezi kabul edilir.

Yani İşletmelerin finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla farklı çalışan sayılarına sahip olmanın ayırt edici bir etkisi vardır.

Tablo 8.13'den de görüleceği üzere işletmelerde çalışan sayısı arttıkça finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ortalamasında da bir artış gözlemlenmektedir.

Tablo 8.13 Finansal Raporların Doğruluğunun Ve Güvenilirliğinin Sağlanması Amacının Çalışan Sayılarına Göre Değişimi

	N	Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır
0-100	7	3,2857
101-500	10	3,6000
501-1000	12	4,0833
1001 ve daha fazlası	32	4,3438
Toplam	61	4,0492

Şekil 8.14'de ise hangi çalışan gruplarının ortalamaları arasında anlamlı bir farkın olduğu gösterilmiştir. Tabloda Sig. Değerinin 0,05 den küçük olduğu yerlerde çalışan sayısı açısından anlamlı bir fark vardır ve bu kısımdaki ortalamalar (*) ile işaretlenmiştir.

Tablo 8.14 Finansal Raporlamanın Doğruluğunun Çalışan Sayılarına Göre Değişimi için Karşılaştırma Tablosu

(I) İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?	(J) İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?	Ortalama Farkı (I-J)	Sig.
0-100	101-500	-,31429	,904
	501-1000	-,79762	,288
	1001 ve daha fazlası	-1,05804(*)	,043
101-500	0-100	,31429	,904
	501-1000	-,48333	,626
	1001 ve daha fazlası	-,74375	,138
501-1000	0-100	,79762	,288
	101-500	,48333	,626
	1001 ve daha fazlası	-,26042	,844
1001 ve daha fazlası	0-100	1,05804(*)	,043
	101-500	,74375	,138
	501-1000	,26042	,844

Tablo 8.14 %95 güven aralığında incelendiğinde 0-100 arasında çalışana sahip işletmelerle, 1001 ve daha fazla çalışana sahip işletmeler arasında iç kontrol sisteminin finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı açısından anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. 1001 ve daha fazla çalışana sahip işletmelerdeki finansal raporlama 0-100 arasında çalışana sahip işletmelerdeki finansal raporlamaya göre önemli miktarda daha doğru ve güvenilirdir. Diğer çalışan grupları arasında ise bu amaç açısından anlamlı bir fark tespit edilmemiştir.

8.6.4. İç Kontrol Bileşenlerinin Etkisi

Yapılan çalışmanın bu kısmında iç kontrol amaçlarının ikincisi olan finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile her bir iç kontrol bileşeninin arasındaki korelasyonlar incelenmiştir.

Her bir kontrol bileşenini temsil etmek amacıyla beş adet yeni değişken yaratılmıştır. Bu değişkenlerin oluşturulmasında her bir bileşene verilen yanıtların ortalaması alınmıştır. Bu aşamada yeterlilikten emin olabilmek amacıyla ayrıca medyan ve mod değerleri de gözlemlenmiş ve ortalama, mod ve medyan arasında bir tutarsızlık olmadığı görülmüştür.

İncelenen her bir korelasyon sonucu bulgular aşağıdaki gibidir;

Tablo 8.15 Herbir İç Kontrol Bileşeni İle Bağımlı Değişken Arasındaki Korelasyon Katsayıları.

Kontrol Bileşenleri	Korelasyon Katsayıları
Kontrol Ortamı	0,664
Risk Yönetimi	0,587
Kontrol Prosedürleri	0,864
Bilgi Sistemleri ve İletişim	0,682
Gözleme	0,664
Bağımlı değişken: İşletmede finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması	

Yukarıdaki korelasyon katsayıları incelendiğinde özellikle kontrol prosedürleri ile bilgi sistemleri ve iletişim bileşenleri ile finansal raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması bağımlı değişkeni arasındaki korelasyonun daha yüksek olduğu görülmektedir

İç Kontrol Sisteminin Faaliyetlerin Yasa ve Düzenlemelere Uygunluğunun Sağlanmasına Olan Etkisi

8.6.5. SPK Düzenlemelerine Tabi Olmanın Etkisi

İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının iç kontrol sisteminin üçüncü amacına (Faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması) olan etkisinin test edilmesi amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur;

- H_{01} = İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacı üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin SPK düzenlemelerine tabi olmasının faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacı üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotez bağımsız t testi kullanılarak test edilmiştir.

Test %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

Tablo 8.16 İç Kontrolün Üçüncü Amacının Ortalamasının, SPK Düzenlemelerine Tabi Olma Kriteri Açısından Sınıflandırılması

	İşletmeniz SPK düzenlemelerine tabi midir?	N	Ortalama
İşletmede faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmektedir	Evet	33	4,5758
	Hayır	28	3,7500

Test sonucunda Sig. (2-tailed) = 0,000 çıkmış ve bu sonucun 0,05 değerinden küçük olması nedeniyle SPK düzenlemelerine tabi olan ve olmayan işletmelerinin bu amaç için ortalamalarının arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüş ve H_{01} hipotezi red edilerek, H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Yani işletmenin faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla SPK düzenlemelerine tabi olmanın olumlu bir ayırt edici etkisi vardır.

8.6.6. Denetim Komitesinin Etkisi

İç kontrol sisteminin üçüncü amacı olan, işletme faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla, bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olan ve olmayan işletmeler arasında farklılık göstermesini incelemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- H_{01} = İşletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmasının, işletmenin faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmasının işletmenin faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotez bağımsız t testi kullanılarak test edilmiştir.

Test %95 güven aralığında gerçekleştirilmiştir.

Tablo 8.17 İç Kontrolün İkinci Amacının, Ortalamasının Bağımsızlığı Yeterince Sağlanmış Denetim Komitesi Kriteri Açısından Sınıflandırılması

	Organizasyonda bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesi bulunmakta mıdır?	N	Ortalama
İşletmede faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmektedir	Evet	39	4,5385
	Hayır	22	3,5909

Test sonucunda Sig. (2-tailed) = 0,000 çıkmış ve bu sonucun 0,05 değerinden küçük olması nedeniyle bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olan ve olmayan işletmelerin bu amaç için ortalamalarının arasında anlamlı bir fark olduğu görülmüş ve H_{01} hipotezi red edilerek, H_{11} hipotezi kabul edilmiştir.

Yani İşletmelerin işletmenin faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesine sahip olmanın olumlu bir ayırt edici etkisi vardır.

8.6.7. Çalışan Sayısının Etkisi

İç kontrol sisteminin üçüncü amacı olan işletme faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasının, işletmelerin çalışan sayısına bağlı olarak farklılık göstermesini incelemek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

- H_{01} = İşletmenin çalışan sayısının faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla üzerinde etkisi yoktur,
- H_{11} = İşletmenin çalışan sayısının faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla üzerinde etkisi vardır.

Yukarıda bulunan hipotezler birden çok bağımsız değişken bulunması nedeniyle (0-100, 101-500, 501-1000, 1001 ve daha fazlası) varyans analizi kullanılarak test edilmiştir. Varyans analizinde ise Tek Yönlü Anova testi yapılmıştır.

Anova testi öncesinde Anova'nın temel varsayımı olan varyansların homojenliği test edilmiştir. Buradaki p değeri (Sig.) 0,083 çıkmıştır ve 0,05 ten büyük olduğundan dolayı varyansların eşit olduğu kabul edilmiştir. Varyansların homojenliğinin sağlanması ile varyans analizinden elde edeceğimiz sonuçların sağlıklı olduğu söylenebilir.

Anova testi %95 anlamlılık düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Test sonucunda Anova tablosunda bulunan anlamlılık (sig.) değeri 0,000 çıkmıştır, bu değer 0,05 değerinden küçük olduğundan, farklı çalışan sayısına sahip işletmelerin, faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacı için ortalamalarının aralarında anlamlı bir fark olduğu söylenerek H_{01} hipotezi red edilerek H_{11} hipotezi kabul edilir.

Yani işletmelerin çalışan sayısı arttıkça faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacıyla farklı çalışan sayılarına sahip olmanın ayırt edici bir etkisi vardır.

Tablo 8.18'den de görüleceği üzere işletmelerde çalışan sayısı arttıkça faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacı ortalamasında da bir artış gözlemlenmektedir.

Tablo 8.18 Faaliyetlerin Yasa Ve Düzenlemelere Uygunluğunun Sağlanmasının Çalışan Sayılarına Göre Değişimi

	N	Faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uygunluğu
0-100	7	3,1429
101-500	10	3,7000
501-1000	12	4,3333
1001 ve daha fazlası	32	4,5313
Toplam	61	4,1967

Tablo 8.19'da ise hangi çalışan gruplarının ortalamaları arasında anlamlı bir farkın olduğu gösterilmiştir. Tabloda Sig. Değerinin 0,05 den küçük olduğu yerlerde çalışan sayısı açısından anlamlı bir fark vardır ve bu kısımdaki ortalamalar (*) ile işaretlenmiştir.

Tablo 8.19 Faaliyetlerin Etkin ve Verimli Gerçekleşmesinin Çalışan Sayılarına Göre Değişimi için Karşılaştırma Tablosu

(I) İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?	(J) İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?	Ortalama Farkı (I-J)	Sig.
0-100	101-500	-,55714	,304
	501-1000	-1,19048(*)	,001
	1001 ve daha fazlası	-1,38839(*)	,000
101-500	0-100	,55714	,304
	501-1000	-,63333	,110
	1001 ve daha fazlası	-,83125(*)	,004
501-1000	0-100	1,19048(*)	,001
	101-500	,63333	,110
	1001 ve daha fazlası	-,19792	,800
1001 ve daha fazlası	0-100	1,38839(*)	,000
	101-500	,83125(*)	,004
	501-1000	,19792	,800

Tablo 8.19 %95 güven aralığında incelendiğinde 0-100 ve 101-500 arasında çalışana sahip işletmelerle, 1001 ve daha fazla çalışana sahip işletmeler arasında iç kontrol sisteminin faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması amacı açısından anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. 1001 ve daha fazla çalışana sahip işletmelerdeki yasa ve düzenlemelere uyum 0-100 ve 101-500 arasında çalışana sahip işletmelerdeki yasa ve düzenlemelere uyuma göre önemli miktarda daha yüksektir. Diğer çalışan grupları arasında ise bu amaç açısından anlamlı bir fark tespit edilmemiştir.

8.6.8. İç Kontrol Bileşenlerinin Etkisi

Yapılan çalışmanın bu kısmında iç kontrol amaçlarının ikincisi olan finansal raporlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması amacı ile her bir iç kontrol bileşeninin arasındaki korelasyonlar incelenmiştir.

Her bir kontrol bileşenini temsil etmek amacıyla beş adet yeni değişken yaratılmıştır. Bu değişkenlerin oluşturulmasında her bir bileşene verilen yanıtların ortalaması alınmıştır. Bu aşamada yeterlilikten emin olabilmek amacıyla ayrıca medyan ve mod değerleri de gözlemlenmiş ve ortalama, mod ve medyan arasında bir tutarsızlık olmadığı görülmüştür.

İncelenen her bir korelasyon sonucu bulgular aşağıdaki gibidir;

Tablo 8.20 Herbir İç Kontrol Bileşeni İle Bağımlı Değişken Arasındaki Korelasyon Katsayıları

Kontrol Bileşenleri	Korelasyon Katsayıları
Kontrol Ortamı	0,504
Risk Yönetimi	0,380
Kontrol Prosedürleri	0,693
Bilgi Sistemleri ve İletişim	0,604
Gözleme	0,489
Bağımlı değişken: İşletme faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması	

Yukarıdaki korelasyon katsayıları incelendiğinde özellikle kontrol prosedürleri ile bilgi sistemleri ve iletişim bileşenleri ile faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması bağımlı değişkeni arasındaki korelasyonun daha yüksek olduğu görülmektedir.

9. SONUÇ

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 güveni sarsmıştır. Kaybedilen kamu güvenini yeniden sağlamak üzere 2002 yılında Sarbanes Oxley Yasası çıkarılmıştır.

Bu olayların ertesinde çıkarılan kanunlar ise başta yönetim kurulu ve üst yönetim olmak üzere Sarbanes Oxley yasaı ile birlikte işletmenin raporlama ile ilgilenen tüm birimlerine daha fazla sorumluk yüklemiştir. Bu nedenle bu birimlerin kontrol sisteminin güvenilirliğini en yüksek düzeye çıkarmaları gerekmektedir. Yasa ile şirket yönetimleri, denetim komiteleri ve bağımsız denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumlu tutulmuşlardır.

Türkiye’de ise benzer uygulamalar çok kısa bir süre içerisinde SPK ve BDDK tarafından getirilmiştir.

İç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sürekli değerlendirilmesine yönelik düzenlemelerle birlikte, kontrollerin etkinliğine dair görüş bildirecek taraflarca kullanılacak bir iç kontrol değerlendirme modeli ihtiyacı doğmuştur. ABD’de SEC öncülüğünde geniş bir katılım ve destek ile oluşturulan COSO kısa süre içerisinde iç kontrol değerlendirme modelleri arasında en çok bilineni ve en fazla kullanılanı olmuştur.

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 değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi Sistemleri ve İletişim
- Gözleme

Bu çalışmada işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğine yönelik genel bir değerlendirme yapmak amacıyla tüm işletme fonksiyonlarını kapsayan COSO değerlendirme modeli kullanılmıştır. SPK düzenlemelerinin, denetim komitelerinin, çalışan sayılarının ve yukarıda sayılan bileşenlerin, iç kontrol sisteminin etkin çalıştığını gösteren her bir iç kontrol amacına nasıl etki ettikleri incelenmiştir.

SPK, Sarbanes Oxley yasaının Türkiye versiyonu denilebilecek bir düzenlemeyi (X, 19) nolu SPK tebliği olarak çok kısa bir süre içerisinde çıkar mıştır. SPK düzenlemeleri ile birlikte yönetimin, i ve dış denetçilerin sorumlulukları önemli oranda arttırılmıştır. Yapılan çalışmada özellikle SPK düzenlemelerine uyma yükümlülüğü bulunan işletmelerde iç kontrol sisteminin her üç amacında SPK düzenlemelerine uyma yükümlülüğü bulunmayan işletmelere nazaran anlamlı lde daha iyi sağlandığı görülmüştür. Bu noktada SPK düzenlemelerine uyma yükümlülüğü işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği konusunda daha fazla çaba harcamalarına neden olmuş ve dolayısıyla de SPK düzenlemelerine tabi olan şirketlerde iç kontrol bilincinin daha hızlı oluştuğu görülmüştür.

Yapılan çalışmalarda denetim komitesine sahip olan firmalarda da iç kontrol amaçlarının başarımının, denetim komitesine sahip olmayan firmalara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Denetim komitesi özellikle işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişinin etkinliğinin gözetimini yapmaktadır. İşletmelerin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetçinin seçilmesi, iç denetim biriminin bağımsızlığının sağlanması denetim komitesinin gözetimindedir. Tüm bu nedenlerden dolayı ve çalışma sonuçlarının da ışığında denetim komitelerinin iç kontrol sistemlerinin etkinliği üzerindeki etkisinin ve öneminin yüksek olduğunu ve bu önemin de giderek artacağını söylemek mümkündür.

Yapılan çalışmada 100 daha az sayıda çalışan olan işletmelerle 500 ve üzerinde çalışan bulunduran işletmeler arasında iç kontrol sisteminin etkinliğini gösteren amaçlara ulaşılmasında anlamlı bir fark görülmüştür. Yapılan analizlerde 100 ve daha az çalışan olan işletmelerin iç kontrol amaçlarına ulaşmada daha çok zorlandıklarına dair bulgular ortaya çıkmıştır.

Ayrıca iç kontrol bileşenlerinin, iç kontrol amaçları ile etkileşimi için her bir iç kontrol bileşeni ile kontrol amacı arasındaki korelasyonlar incelenmiştir. Bu analizlerde özellikle, bilgi sistemleri ve iletişim bileşeninin kontrol amaçları ile yüksek bir korelasyonu gözlemlenmiştir. Bu durumun nedeninin ise özellikle son yıllarda kurumsal kaynak planlama yazılımlarındaki hızlı gelişmelerinde etkisiyle işletmelerin tüm iş süreçlerini elektronik ortama aktarma çabalarının olduğu düşünülmektedir.

Son yıllarda iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak amacıyla çıkarılan kanunlarla birlikte iç kontrol sistemleri daha etkin ve önemli hale gelecek, yatırımcılar için daha doğru ve uygun bilgilendirme yapılabilir ve yatırımcıların güveni arttıkça şirketler ve piyasalar daha da güçlü hale gelecektir. Tüm bu sebeplerden dolayı iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve bu etkinliği değerlendirmek amacıyla kullanılacak işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsayan iç kontrol değerlendirme modellerinin ve önümüzdeki yıllarda önemini artacağını düşünülmekle birlikte iç kontrol sistemlerinde önleyici kontrollerin ve risk yönetimi fonksiyonunun gelecekte iç kontrol sistemleri içerisinde ön planda olacağı düşünülmektedir.

10. KAYNAKLAR

- Aksoy, T.**, 2005. Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, **72**, 138-163.
- Aksoy, T.**, 2005. Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi , *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, **73**, 168-202.
- Aldridge C., Colbert, J., L.**, 1994. Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response, *Managerial Auditing Journal*, **Vol. 9 No. 7**, 21-28.
- Allegrini, M., D'Onza, G.**, 2003. Internal Auditing and Risk Assesment in Large Italian Companies: an Empirical Survey, *International Journal of Auditing*, **7**, 191-208
- Anıl, D.**, 2006. Kontrol Öz Değerlendirme ve İşletmelerin İç Kontrol Yapısının Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ararat, M.**, 2004. Kurumsal Yönetim ve Şeffaflık, *İSMMMO Mali Çözüm*, **24**, 127-131
- Arat E. ve Kayım A.**, 2006. Uluslararası Denetim Standartlarındaki Son Değişiklikler Çerçevesinde Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi, *Mali Pusula*, **23**, 92-111.
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M.**, 2006. Auditing and Assurance Services An Integrated Approach, Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- <http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm> (Erişim Tarihi, 22.04.2007)
- Baş, T.**, 2005. Anket nasıl uygulanır, hazırlanır, değerlendirilir?, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- BDDK**, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, 2001, 24312 sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Bierstaker, J., Thibodeau, J.**, 2006. The Effect of Format and Experience on Internal Control Evaluation, *Managerial Auditing Journal*, **Vol. 21 No. 9**, 877-891.
- Bozkurt, N.**, 2000. Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Chun, C.**, 1997. On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions, *Managerial Auditing Journal*, **12/4,5**, 247-250.

- Cooper, J., Leung, P., Mathews, C.,** 1994. Internal Audit: An Australian Profile, *Managerial Auditing Journal*, **Vol. 9 No. 3**, 113-19.
- Demirbaş, M.,** 2006. Türkiye’de Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığının ve Etkinliğinin Halka Açık Anonim Şirketlerde Tespit Edilmesi, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, **8**, 107-125.
- Doyrangöl, N., C.,** 2002. İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, **33**, 33-42.
- Elitaş, C.,** 2004. İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi, *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, **69**, 220-238.
- Elitaş, C.,** 2004. Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi, *TİDE İç Denetim Dergisi*, **8**, 34-42.
- Erdoğan, M.,** 2005. Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Ernst & Young,** 2002. Preparing for Internal Control Reporting, Ernst and Young (www.ey.com), Belgium.
- Ernst & Young,** 2002. Evaluating Internal Controls, Ernst and Young (www.ey.com), Belgium.
- Eroğlu, C., A.,** 2006. Sarbanes Oxley Kanunu: Kurumsal Yönetim ve Kamunun Aydınlatılmasına ilişkin getirdikleri, *Mali Pusula*, **17**, 1-12.
- Eşkazan, A.,** 2003. Denetim Komiteleri ve İç Denetim, *TİDE İç Denetim Dergisi*, **7**, 30-31
- Eşkazan, A.,** 2003. İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması, *TİDE İç Denetim Dergisi*, **8**, 32-33
- Fraser J., Lindsay H.,** 2005. Yöneticilerin İç Denetim Hakkında Sorması Gereken 20 Soru (Çeviren Mehtap Doğan ve diğ.), *TİDE İç Denetim Dergisi* **11**, 20-31
- Haron, H., Chambers, A., Rams, R., İsmail, I.,** 2004. The Reliance of External Auditors on Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, **Vol. 19 No. 9**, 1148-1159.
- Holmes, A., W., Overmeyer, W., S.,** 1975. Auditing, Bilimsel Yayıncılar Derneği, İstanbul.
- Güredin, E.,** 2007. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayınları, Ankara.
- Kepekçi C.,** 1982. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayını, Eskişehir.
- Kalaycı, Ş.,** 2006. SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayıncılık ve Dağıtım, Ankara.

- Kuyucu, Ö., C.**, 2003. İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kalkınoğlu, M.**, 2003. İç Kontrol Sistemi, *Vergi Dünyası*, **265**, 70-77
- Kayım, A.**, 2006. Avrupa Birliği Komisyonu İç Kontrol Standartları, *TİDE İç Denetim Dergisi*, 15, 28-32.
- Kayım, A.**, 2006. İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi, *Mali Pusula*, **19**, 116-122.
- Messier, W., Glover, S., Prawitt, F.**, 2006. Auditing and Assurance Services A Systematic Approach, Mc Graw Hill International Edition, New York.
- Pickett, K., H., S.**, 2003. The Internal Auditing Handbook, Wiley, London.
- <http://www.pwc.com> (Erişim Tarihi, 22.04.2007)
- Rezaee, Z.**, 1995. What the COSO Report Means for Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, **Vol. 10 No. 6**, 5-9.
- Sinnar, D.**, 2006. Denetim Komitesinin Finansal Tabloların Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- <http://www.soxlaw.com/s302.htm> (Erişim Tarihi, 22.04.2007)
- <http://www.soxlaw.com/s404.htm> (Erişim Tarihi, 22.04.2007)
- Symes C., B.**, 2004. Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, İstanbul, 2004, s. 24-27.
- Süer, A., Z.**, 2004., Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, İstanbul, 2004, s. 128-135.
- Uygur, S.**, 2003. İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü, *İSMMMO Mali Çözüm*, **63**, 121-135
- Uzay, Ş.**, 2003. İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, **8**, 23-34.
- Uzay, Ş.**, 1999. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, Ankara.
- Ünlü, B.**, 2004. Kurum Çapında Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü, *TİDE İç Denetim Dergisi*, **9**, 22-25.

- Yılandı, M.**, 2003. Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri nlemedeki Rolü, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, **8**, 23-34.
- Yurtsever, G.**, 2003. Türk Bankacılığının Kontrol ve Denetim Yapısı İçinde İ Kontrol Merkezlerinin Yeri, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, **33**, 62-78.
- Yüksel, A., Demir, V.**, 2001. Bankalarda Denetim ve İç Kontrol Eksikliğinin Sonucu: Finansal Kriz, *İSMMMOMali özm*, **55**, 108-117.

11. EKLER

ANKET

Değerli firma yöneticisi;

Bu anket, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi konusunda İTÜ İşletme Fakültesi İşletme Mühendisliği Bölümünde gerçekleştirilen bir tez çalışmasına temel oluşturacaktır.

Bu çalışmanın sonucunda ulaşılabilecek bilgiler şirketinizle de paylaşılacaktır.

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

Anketi cevaplayarak çalışmamıza yapmış olduğunuz katkıya teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Oktay Taş

Alper ACINDI

Tez Çalışması Yöneticisi

İTÜ İşletme Mühendisliği
Yüksek Lisans Öğrencisi

1. İşletmeniz SPK düzenlemelerine tabi midir? (lütfen uygun kutucuğu işaretleyiniz)

Evet Hayır

2. Organizasyonda bağımsızlığı yeterince sağlanmış bir denetim komitesi bulunmakta mıdır? (lütfen uygun kutucuğu işaretleyiniz)

Evet Hayır

3. İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı nedir?(lütfen uygun kutucuğu işaretleyiniz)

0-100 101-500 500-1000 1001 ve daha fazlası

4. Şirketinizin faaliyet alanı (lütfen uygun kısmı işaretleyiniz)

1	Finans	
2	Gıda	
3	Dayanıklı Tüketim Malları	
4	Otomotiv	
5	Holding	
6	İlaç	
7	Enerji	
8	Taşımacılık	
9	Tekstil	
10	Turizm	
11	Sağlık	

5. İç kontrol sistemi için sağlanmış kontrol ortamı açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4-Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

			1	2	3	4	5
1	Kontrol Ortamı	Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyip, bu yaklaşımının şirket çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır					
2		İç kontrol sistemi işletme politika ve amaçları uyum içindedir					
3		İç kontrol amaçlarını gerçekleştirebilmek amacıyla birimler arasında etkin bir koordinasyon mevcuttur					
4		Denetim komitesi iç kontrol sistemini etkileyebilecek iş risklerini sürekli gözlemlemek amacı ile yeterli kaynak ve zaman ayırmaktadır					
5		Çalışanların görev, yetki ve sorumlulukları açık ve net olarak belirlenip, sürekli olarak güncellenmektedir.					

6. İç kontrol sistemi içerisinde risk yönetimi ile ilgili olarak aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4-Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

		1	2	3	4	5
6	Risk Yönetimi	Şirket içerisinde departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmıştır				
7		Riski yönetmek ve etkilerini hafifletmek için yeterli ve sürekli güncellenen bir aksiyon planı mevcuttur.				
8		Yönetim ve çalışanlar hangi risklerin yönetim tarafından kabul edilebilir olduğunu tam olarak anlamışlardır				
9		Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir.				

7. İç kontrol sistemi içerisinde oluşturulmuş kontrol prosedürleri açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4-Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

		1	2	3	4	5
10	Kontrol Prosedürleri	İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve birim için saptanmış yazılı standartlar mevcuttur				
11		Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını sınırlayan, hileyi önleyen kontroller mevcuttur. (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi...)				
12		İşlemlerin eksiksiz ve doğru muhasebeleştirilmesini gerçekleştirecek prosedürler mevcuttur				
13		Yapılan işlemlerin kaydı yapılıp, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır				
14		Politika ve prosedür klavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de niyet edildiği şekilde uygulanmaktadır				
15		Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve tam olarak aktarılmaktadır				

8. İç kontrol sistemi içerisinde işletmenin IT alt yapısı ve işletme içi iletişim ile ilgili aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4-Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

			1	2	3	4	5
15	IT Yapısı	Tüm çalışanlar tarafından anlaşılabilir ve desteklenen bir iç kontrol ortak dil yapısı mevcuttur					
16		Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garanti edecek prosedürler oluşturulmuştur					
17		Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur					
18		IT alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur					

9. İç kontrol sisteminin gözetimi açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4-Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

			1	2	3	4	5
19	Gözetim	İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir					
20		İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır					
21		Organizasyonun amaç ve planları ışığında oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.					

10. Şu anda çalıştığımız işletmeye ilişkin aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığımızı belirtiniz.

1- Kesinlikle Katılmıyorum 2- Katılmıyorum 3- Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4-Katılıyorum 5- Kesinlikle Katılıyorum

			1	2	3	4	5
22	Genel Değerlendirmeler	İşletmede faaliyetler etkin ve verimli olarak gerçekleştirilmiştir					
23		Finansal raporlama güvenilir bir şekilde yapılmaktadır					
24		İşletmede faaliyetler yasa ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmektedir					

12. ÖZGEÇMİŞ

1979 yılında Niğde’de doğan Alper ACINDI, orta öğrenimini Niğde Anadolu Lisesi’nde tamamlayıp lise öğrenimine Aksaray Fen Lisesi’nde devam etmiş, lise öğreniminin son döneminde Sungurbey kolejine geçerek bu okuldan mezun olmuştur. 2004 yılında Yıldız Teknik Üniversitesi, Endüstri Mühendisliği’nden mezun olup yine aynı yıl İTÜ İşletme Mühendisliği Bölümü’nde yüksek lisans öğrenimine devam etmiştir.