

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

Birsel SABUNCU¹

Özet

İç kontrol ve iç denetim birbirlerinden farklı iki kavram olmalarına rağmen birbirleriyle aralarında yakın ve güçlü bir ilişki bulunmaktadır. İç kontrolün bağımsız fonksiyonu iç denetimdir. Risklerin azaltılması için gerekli olan kontrol sistemlerinin oluşturulması ve uygulanmasını iç kontrol sağlamaktadır. İç denetim ise iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlamakta, değerlendirmeler yapmakta ve çeşitli önerilerin yapılmasını kapsamaktadır. İç kontrolün başarısı, etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi başarılı bir iç denetim ile yakından ilişkilidir.

İşletmelerde güçlü bir iç kontrol sistemine sahip olmak önemlidir. Bunun yanı sıra iç kontrolü denetlemekle görevli iç denetime sahip olunması da ayrıca önem arz etmektedir. Etkili bir iç kontrol ve iç denetim faaliyetinin yürütülmesi için uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu bir iç denetim yönetmeliği bulunmalı ve bu yönetmelik sürekli gözden geçirilerek güncellenmelidir.

Anahtar Kelimeler :Denetim, İç Denetim, İç Kontrol

The Relationship Between Internal Auditing and Internal Controlling Functions in Enterprises

Abstract

Although internal controlling and internal auditing are two different concepts, there is a close and strong relationship between each other. Internal auditing performs its own independent function even though it has a close relationship with internal controlling. Internal controlling provides for the creation and implementation of control systems that are necessary for mitigating risks. Internal auditing involves providing information to the management board on internal controls, making assessments on risks and proposing solutions for the problems. Achieving success and effectiveness of internal controlling is closely related to successful internal auditing and successful evaluation process.

It is important for enterprises to have a strong internal controlling system. In addition, it is also important to have internal auditing in charge of inspecting the internal controlling. An effective internal controlling and internal auditing activity must be accompanied by an internal auditing code that complies with international internal auditing standards and should be updated on a permanent basis.

Key Words: Auditing, internal auditing, internal controlling

¹Yrd. Doç.Dr., Pamukkale Üniversitesi, Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, bsabuncu@pau.edu.tr

GİRİŞ

İşletmeler ve örgütler, amaçlanan hedefler kapsamında faaliyetlerine devam ederken bir takım kural ve ilkelere uymak zorundadırlar. İşletme ve örgütlerin gerek kendi talepleri doğrultusunda gerekse de yasal zorunluluklar doğrultusunda karşılaştığı denetimler söz konusu kural ve ilkelere hangi ölçüde uyulduğunu, amaçlanan hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını, aksak ve eksik tarafların belirlenmesi ve çözüm getirilmesi doğrultusunda gerçekleştirilen, tamamen bağımsız bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamı ve koşulları içinde varlıklarını sürdürebilmeyi amaçlayan işletme ve örgütler, iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerine gereksinim duymaktadırlar. İç denetim ve iç kontrol kavramları günümüzde çok büyük önem taşımaktadır.

İç denetim, organizasyona bir hizmet olarak organizasyon içinde kurulmuş bağımsız bir denetim fonksiyonudur. İç denetimin amacı, araştırılmış faaliyetlerle ilgili bilgi, tavsiye, tahmin, analiz sağlanması amacıyla sorumlulukların etkili bir şekilde yerine getirilmesinde kuruma ve yönetimi de içeren organizasyonun üyelerine yardımcı olmaktır. Amaç etkili bir kontrolü destekleyen uygun bir maliyeti de içermektedir.

İç kontrol bir işletmenin hedefleri doğrultusunda ilerlemesine katkı sağlar. Bu açıdan işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardım eder ve sonuçta da işletmenin devamlılığını artırır. İç kontrol sisteminin olmadığı ya da etkinliğinin sağlanmadığı durumlarda; varlıkların kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara sebep olabilmektedir.

İşletmeler için gereken mekanizma açıkça iç denetimden çok, iç kontrol mekanizması olmaktadır. Fakat aradaki fark iyi bilinmediğinden veya iç kontrol konusu iç denetime oranla daha az bilindiğinden, genelde iç denetimden iç kontrolün yerine geçmesi ve günlük operasyonlar üzerinde kontroller icra etmesi beklenmektedir. İç kontrol, iç denetimin bir alt alanı değildir. Aksine, iç denetim, iç kontrolün izleme bileşeni olarak iç kontrolün sigortası olan parçası olarak işlev gösterir. Öncelikle iç kontrolün sadece iç denetimin sorumluluğunda olmadığı yönetime iyi anlatılmalı, bir sistem ve süreçler bütünü olarak görülmesi ve anlaşılması için gerekli farkındalık sağlanmalıdır.

Ülkemizde, iç kontrol ve iç denetim uygulamalarının henüz istenen düzeye ve etkinliğe kavuşturulamadığı görülmektedir. İşletmelerde özellikle iç denetimin başarısında yönetmeliklere uygun iç kontrol sisteminin kurulmasının önemini vurgulamak, bu konuyla ilgili kamuoyunun dikkatini çekmek önem arz etmektedir.

I. DENETİM

Denetim kavramı işletmelerin içeriden fark edilemeyen eksikliklerinin giderilmesi, müşteri ilişkilerinin iyileştirilmesi ve bunların paralelinde işletmelerde en önemli amaç olan kârlılığın artırılması için önemli bir araç niteliğindedir. Bir işletmede sürekli aynı işleri yapan kişilerde oluşması muhtemel işletme körlüğünün, ilgili işlere dışarıdan bakan gözler tarafından giderilmesi anlamında denetim önem arz etmektedir.

Denetim sözcüğü, teftiş, muhasebe denetimi ve tarafsız kontrol gibi ifadelerle karşımıza çıkmaktadır. İngilizce'deki karşılığı "audit" olan kelime, denetleme fiili veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı olarak da "auditing" olarak belirtilmektedir. "Audit" kelimesi ise aslında Latince kökenli bir kelime olup "dikkatlice okumak" anlamına gelmektedir (Çakmak, 2006:3).

Denetimin gelenekselleşmiş tanımı ise, bir faaliyetin doğru ve kurallarına, yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesi, kontrol edilmesi olarak ifade edilmesidir (İnci, 2012: 2).

Denetim; amaçlara verimli bir şekilde ve zamanında ulaşım ulaşılmadığımızı tayin eden bir araçtır. Bu tanıma göre denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır (Köksal,1974:52);

a) İlk olarak ulaşım istenen amaçların bulunması gerekmektedir. Bu amaçlar örgütün ana amaçlarıdır. Karlılık, büyüme, kapasite vb. örneklerdir.

b) Denetimin ikinci ögesi verimliliklerdir. Belirlenen amaçlara, verimli bir biçimde; fazladan para, emek, malzeme ve zaman harcamadan ulaşım önemlidir. Burada aslında dolaylı olarak işin hangi maliyetle yapıldığının önemi vurgulanmaktadır. Amaçlara ulaşım elbette önemlidir, ancak bu amaçları gerçekleştirirken optimum maliyetle gerçekleştirip gerçekleştirmediğiniz ya da amaca ulaşım için nelerin feda edildiği ve bunların maliyeti de önemlidir.

c) Üçüncü öge ise zamandır. Belirlenen amaç ve sonuçlara, belirlenen zaman içinde ulaşım gerekmektedir. Birim zamanda gerçekleşmesi gereken bir işin 2-3 kat uzun bir zamanda yapılmasının birim maliyetleri artırıp verimliliği etkilemesi vurgulanması gereken bir durumdur.

Denetim kavramı hayatın her alanına girmiş bir kavram olup her alanda önemlidir. Bireylerin aile denetimi, kamu ve devlet kurumlarının ilgili kurumlarca denetimi, sivil toplum kuruluşlarının denetimi gibi denetimler hayatın her alanında önemli bir yer işgal etmektedir. Her bir denetimin kendine has bir önemi vardır. Denetimin firmalar açısından önemi (Aktuğlu, 1986:22);

a) İşletmede iç ve dış tehlikelerin tespit edilmesi ve muhtemel zararın ortadan kaldırılması denetim ile sağlanmaktadır.

b) Denetleme yapmakla denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıya ulaşılmaktadır.

c) Denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarını gidermek için denetim yapmak yararlıdır.

d) Denetim neticesinde etkin işletme kararları alınmaktadır.

e) Uygulamada gerçekleşen birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarmak ancak denetimle gerçekleşir.

f) Denetlenen birimler, yaptıkları her bir faaliyetin sorgulanması neticesinde sonraki işlerinde daha dikkatli ve özenli davranmaktadırlar.

Denetçinin statüsüne göre denetim iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar;

a) İç Denetim:İşletme içinde hazırlananmuhasabe bilgilerinin ve raporlarının doğruluğunun belirlenmesi, hataların önlenmesi, zayıflıkların belirlenmesi ve yönetim politikalarının geliştirilmesine yönelik faaliyetlerden oluşmaktadır.

b) Dış Denetim: Bu denetim, işletmenin kendi personeli olmayan denetçiler tarafından denetlenmesi anlamındadır ve iki başlık altında ele alınır;

ba) Bağımsız Denetim:Bağımsız denetçiler tarafından firmanın finansal tabloları vefaaliyetlerinin, ilgili yasal mevzuata uygunluk açısından denetlenmesi ve firmadaki ilgililere bilgi verilmesidir. Özellikle borsada hisseleri işlemgörenfirmalardaher yıl bağımsız denetçilere denetim yaptırmak zorunluluktur (Doğan, 2009: 97).

bb)Kamu Denetimi: Devletin, işletmelerin mali tablolarının doğru bilgi veripvermediğinin incelemesinin ilk amacı vergisel açıdan olmaktadır. İkinci amacı ise bazı istatistiksel bilgilere gereksinim duymasıdır. Vergiye temel olacak matrah,muhasabe verilerine dayanılarak bulunmaktadır. Bu nedenle devlet, işletmelerinmuhasabe işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu ile yönlendirerek gerekli kontrol ve denetimi sağlamaktadır. Burada genel denetim dışında, teşvik alankuruluşların ilgili konudaki kamusal denetimleri ya da daha spesifik olarak bir işletmenin yasal fire oranlarının denetimi bile bu kapsamda düşünülebilir (İnci, 2012: 9).

A. İÇ DENETİM

İç denetim, organizasyona bir hizmet olarak organizasyon içinde kurulmuş bağımsız bir denetim fonksiyonudur. İç denetimin amacı, araştırılmış faaliyetlerle ilgili bilgi, tavsiye, tahmin, analiz sağlanması amacıyla sorumlulukların etkili bir şekilde yerine getirilmesinde kuruma ve yönetimi de içeren organizasyonun üyelerine yardımcı olmaktır. Amaç etkili bir kontrolü destekleyen uygun bir maliyeti de içerir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:32).

İç denetimin temel amacı, işletme hedef ve amaçları doğrultusunda üst yönetim tarafından oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığının, faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır (Ceyhan, 2010:37).

İç denetimi özellikleri;

a) Özerklik: İç denetim konusunda tam olarak yetkin olmayı ve iç denetim standartlarının öngördüğü gerekliliklere uygunluğu ifade eder. Bu özellikler, denetçinin finans, muhasebe ve denetim konularının yanı sıra yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve deneyime sahip olmasını zorunlu kılar (Kurban, 1997:36).

b) İşlem sınırı: İç denetçilerin mesleki faaliyetleri sırasında herhangi bir şekilde kısıtlanmaması gerekir. Bu kavram, tüm finansal ve finansal olmayan işlemlere, tüm çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve imkanlara sınırsız olarak ulaşmanın mümkün olması gerektiğini ifade etmektedir (Kocabay, 1998:12; Aslan, 2003:7).

c) Bilginin yapısı: Yöneticilerin karar almalarında kullandıkları finansal ve işlemsel bilgilerin doğru, tamamlanmış, güvenilir, yararlı ve zamanında verilmiş bilgiler olması gerekmektedir (Çağrı, 1999:14).

d) Risklerin belirlenmesi: Bu kavram işletmenin potansiyel kayıplarını vurgulamaktadır. Yetersiz kontroller nedeniyle karşılaşılan risklerin sebebi önemli görev yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlık, kurumsal çıkar çatışması gibi çok çeşitlidir. İç denetçiler bu gibi risklere karşı, riskler ortadan kalkana kadar gerekli inceleme ve denetimleri yapmakla yükümlüdürler.

e) Mevzuata, işletme içi usul ve kurallara uygunluk: İç denetçilerin mevzuata, işletmenin politikalarına, usullerine ve kurallarına uyulup uyulmadığını incelemeleri esastır. Söz konusu kural ve usullere uyulup uyulmadığının denetlenmesi ile birlikte bunların uygunluğunun da incelenmesi yerinde olacaktır.

f) Kaynakların kullanım şekli: Bir iç denetçinin, yönetime teslim edilen personel, fon, araç ve diğer kaynakların optimal bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmesi gerekmektedir.

g) İşletme amaçlarına ulaşma: İç denetçi işletmenin daha önce tespit edilen amaçlara ve hedeflere ulaşma düzeyini belirlemek durumundadır. İç denetçi; konulan kuralları sorgulamak, amaçlara ulaşmayı engelleyen eksikleri belirlemek ve neyin yanlış olduğunu açıklamak ile yükümlüdür (Öndeş, 2000:80).

İç denetimin iki ana işlevi bulunmaktadır. Bunlar mali denetim ve yönetsel denetimdir. Mali denetim, aktiflerin varlığını saptama, hileli işlemlerin yapılmasını

önleme ve varsa açığa çıkarma, iç kontrol sistemlerinin incelenmesini de kapsayan muhasebe ve rapor verme sistemlerinin güvenilirliğini kontrol etme eylemlerinden oluşur. Yönetimsel denetim, klasik anlamdaki denetim sadece işletmenin mali ve muhasebe alanlarına yönelik iken modern iç denetim anlayışına göre denetim tüm işletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin denetlenmesidir. Muhasebe denetimi temel olarak genel kabul görmüş muhasebe standartlarını, ulusal ve uluslararası standartları dikkate alır. Yönetimsel denetimde esas alınacak temel, işletmenin ana sözleşmesi, yönetim ve işletme politikaları ve özellikle işletmenin faaliyet alanını ve üretim, satış, pazarlama gibi faaliyet süreçlerini ayrıntılı olarak tanımlayan, karar alma aşamalarında yetkili ve sorumlu kişileri belirleyen yazılı usullerdir (Alptürk, 2008:22).

II. İÇ KONTROL

Modern iş dünyasında iç kontrol hem özel sektör hem de kamu sektöründe dünyaca kabul edilmiş bir kavramdır. Bir kurumda tüm faaliyetler belirlenen amaca ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi ve yönetimin içine yerleştirilmiş kontrol sistemi olarak iki yapıda gerçekleşmektedir. Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için oluşturulmuş kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşur. Bu kontroller faaliyetlerin sadece tek bir safhasıyla sınırlandırılmamış, kurumun tüm fonksiyonlarına ve yapılarına yayılmıştır. Dolayısıyla tüm faaliyetler iç kontrol kapsamında yer almaktadır (Saltık, 2007:58).

İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission- COSO) Raporu'na göre iç kontrol, "işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması konularında amaçlara ulaşmada kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir."

İç kontrol sistemi sonradan işletmeye ilave edilen bir birim olmaktan ziyade işletmenin kuruluşu ile birlikte var olan ve işletmenin tüm faaliyetlerine nüfuz eden bir sistemdir. İşletmede ilgili birimler tarafından yerine getirilen faaliyetler, temel yönetim süreçleri aracılığıyla yönetilir. İç kontrol sistemi de bu süreçlere entegre edilmiş ve faaliyetlerin bir parçası haline gelmiştir.

İşletmeler sürekli gelişen ve değişen ekonomik ilişkiler sonucu yapılan işlem sayısının artması da yönetimin faaliyetlerini kontrol etme imkânını etkilemektedir. İşletme yönetiminin karmaşıklaşan işlevlerin ve işlemlerin hatalardan arındırılmış olup olmadığını kontrol etmesi ancak bir iç kontrol sistemi ile mümkündür.

İç kontrol sisteminin sağladığı kontrol ortamı çalışanların bilgi eksikliklerinin getireceği zararlara karşı işletmeyi koruyacak ve olası hata ve düzensizliklerin azalmasını sağlayacaktır (Bozkurt, 2000:121).

İç kontrol sisteminde amaçların belirlenmesi kaliteli bir kontrol açısından önemlidir. Sistemin amaçları belirlenmeden sağlıklı olarak kontrol faaliyetlerini yürütmek mümkün değildir. Bir başka deyişle, amaçlar belirlendikten sonra bu amaçlara ilişkin gerekli kontrol faaliyetlerinin ve politikalarının belirlenmesi gerekmektedir. Buradan hareketle iç kontrol sisteminin amaçlarını genel amaçlar ve özel amaçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür (Güney, 2009:6).

İç kontrol sisteminin genel amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür;

a) İşletme varlıklarını korumak; İşletmelerin sahip oldukları fiziksel varlıklar çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve suistimallere açıktır. Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurları oluşturmalıdır (Köroğlu ve Uçma, 2006).

b) Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak; Çeşitli nedenlerle muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır. İç kontrol sisteminde oluşturulan politika ve prosedürler muhasebe bilgilerinin olabildiğince doğru ve güvenilir olmasını sağlamalıdır.

c) İşletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen politikalara uygunluğunu sağlamak; İşletme faaliyetlerinin işletme yönetimince belirlenen politikalara, plan ve kurallara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemlerinin kabul edilmesinden yine işletme yönetimi sorumludur. Yasalara uygunluğu sağlamak ve işletme amaçlarını yasaların çizdiği sınırlar içinde geliştirmek için yönetim politikaları kabul eder ve bunlara bağlı olarak kontrol usul ve yöntemlerini belirleyerek işletme çalışanlarına iletir (Azaltun, 1999:16).

d) İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak; İşletmede gerçekleşen faaliyetlerle ilgili ortaya çıkan maliyetlerin planlanan maliyetlerin altında gerçekleşmiş ise kaynakların etkin kullanıldığı kabul edilmektedir.

e) İşletmenin belirlenen hedef ve amaçlara ulaşmasını sağlamak; İşletmenin planlanan amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarısı etkinliğinin göstergesidir.

Özel kontrol amaçları belirlenmeden önce, işlem gruplarını bölümler düzeyinde, işletme fonksiyonlarına göre, mali tablolar sınıflamasına göre veya işlem döngülerine göre bölümlenmek gerekir. İkinci adımda işlemlerin bölümlendirilmesine uygun olarak, genel kontrol amaçları, özel kontrol amaçlarına dönüştürülür. Üçüncü adım olarak özel kontrol amaçlarına dönüştürülmüş genel amaçlar, işletmenin amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak usul ve yöntemlere dönüşür (Kepekçi, 1982:).

İç kontrol bu amaçları gerçekleştirmek üzere yönetsel ve muhasebe kontrolü olarak ikiye ayrılır; Yönetsel Kontrol, işletme yönetiminin planları, faaliyetlerin

verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Yönetimsel kontroller işletme politikalarına uyum sağlayabilmek için kullanılan önemli bir araçtır. İşletmenin ekonomik faaliyetlerini en az kayıpla atlatarak, hedeflerine ulaşmasını destekleyerek, işletme çalışanların yaptıkları hareketlerin ne şekilde sonuçlanacağına bilinmesini sağlar (Güney, 2009:14). Muhasebe kontrolü ise, işletme varlıklarının korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgisi olan tüm usul ve yöntemleri kapsar. Bu tür kontroller genel olarak yetkilendirme, gerçeklik, bütünlük, kayıtlarda doğruluk, işlemlerin sınıflandırılması şeklindeki kontrollerdir. İç kontrol bir işletmenin gitmek istediği yöne giderek sürprizlerden kaçınmasına yardımcı olurken, amaçlarına ulaşmasına büyük katkıda bulunur ve sürekliliğine yardımcı olur (Yılancı, 2006:24).

Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim krizlerinin ardından işletmelerde iç kontrol sisteminin önemi ortaya çıkmış ve ABD'de Sarbonenes-Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır. Bir işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmenin hedeflerine ulaşılmasında, finansal raporlamada güvenilirliği sağlamanın yanısıra yönetimce belirlenen plan ve politikalara ve yasal mevzuat ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından önemlidir (Aksoy, 2007:215).

İç kontrol bir işletmenin gitmek istemediği yollara gitmesinin önlenmesi ve hedefleri doğrultusunda ilerlemesine katkı sağlar. Bu açıdan işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardım eder ve sonuçta da işletmenin devamlılığını artırır (Yılancı, 2006:41). Ancak iç kontrol sisteminin olmadığı ya da etkinliğinin sağlanmadığı durumlarda; şirket varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, sistimlere ve çeşitli kayıplara sebep olabilir (Memiş, 2006:76).

Bir işletmeyi esas amaçlarına ulaştırmak amacıyla kurulacak iç kontrol sisteminin bir takım özellikleri taşıması gerekir: iyi hazırlanmış bir plan, etkin bir muhasebe sistemi, iyi bir çalışma sistemi, yeterli sayıda ve kalitede personel ile iyi çalışan bir iç denetim bölümüdür (Yılancı, 2006:41).

İç kontrol sistemi bir işletmedeki yönetim kurulu, yönetim ve diğer çalışanlar tarafından işletilir. İşletme de çalışan her birey yerine getirdiği faaliyetler ile iç kontrol sistemini etkiler ve iç kontrolden etkilenir. İç kontrol sisteminin insan özelliğindeki en önemli nokta çalışanların görev tanımlarının yapılması ve sorumluluk alanlarının çalışanlarca iyi bilinmesidir. Bunun sağlanabilmesi için işletmedeki işlerin nasıl ve kimler tarafından yerine getirileceği ve bu görevler arasındaki ilişkilerin açık ve net olarak belirlenmesi gerekir.

İç kontrol sistemi bir işletmenin amaçlarına ulaşması ile ilgili makul düzeyde bir güvence sağlar ancak kesinlik ve garanti veremez. İç kontrol sisteminin doğasında varolan insan faktörü bunun en önemli sebeplerindedir. Karar verme sürecinde bulunankişilerin yapabileceği yanlışlıklar, çalışanlarca yapılabilecek

basit hatalar ya da anlaşılabilir olarak kontrol mekanizmalarının sabote edilmesi iç kontrol sisteminin tam bir güvence vermesini engellemektedir.

İç kontrolü dinamik bir süreç olarak tanımlayan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından yayınlanan COSO Report'ta 78 nolu standart iç kontrolün beş unsurdan oluştuğunu içermektedir. Bunlar; a) Kontrol Çevresi, b) Risk Değerlendirmesi, c) Kontrol Faaliyetleri, d) Bilgi ve İletişim ve e) Gözlemlemedir.

a) Kontrol çevresi: Kontrol çevresi işletme yönetiminin tüm davranış, tutum ve hareketlerinden oluşur. İşletme yönetiminin yönetim felsefesi, işlem tarzı, organizasyon yapısı, yetki, sorumluluk dağılımı, personel politikaları ve uygulamalarını içerir. Muhasebe sistemi ne kadar iyi dizayn edilirse edilsin eğer personel sorumlulukları dağıtımında bir hatayapılmışsa ya da personelin kendini geliştirebilmesi için gerekli bilgi ve eğitim verilmiyor ise sistem ancak personel kalitesi kadar işleyecektir (Türedi, 2005:84).

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur, iç kontrol sisteminin başarılı ya da başarısız olması iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı işletmenin iş yapma tarzını ifade eder. İç kontrol sisteminin en önemli faktörü çalışanlar olduğundan işletme bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırlarını iyibilmelidir (Saltık, 2007:61).

b) Risk değerlendirme: Mali raporlamanın genel kabul görmüş standartlara uygun olarak hazırlanmasının sağlanması açısından yönetimin yapmış olduğu risk tanımlama ve analizlerinden oluşur. İşletmeler ekonomik, endüstriyel ve faaliyet koşullarının sürekli değişmesi nedeniyle iç ve dış kaynaklı çeşitli risklerle karşı karşıyadırlar (Selimoğlu, 2008:98).

Denetçiler bir işletmenin risk belirleme sürecinde işletmenin finansal tablolarında yer alan yönetim iddiaları ile tutarlı finansal verilerin kaydedilmesini, işlenmesini ve raporlanmasını olumsuz yönde etkileyen iç ve dış olayları ve şartları göz önünde bulundurur (Uzay, 1999:92).

c) Kontrol faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri yönetimin direktiflerinin başarıyla yürütülmesini sağlamaya yardımcı politika ve prosedürlerden oluşur. Kontrol faaliyetleri işletmenin her kademesinde uygulanır; onaylama, yetkilendirme, doğrulama, gözlemleme, faaliyet güvenliği ve görevlerin ayrılığı şeklinde sıralanabilecek eylemleri kapsar (Baydarol, 2007:36).

d) Bilgi ve iletişim: Finansal raporlamaya uygun bir bilgi sisteminin kurulması, her türlü bilginin uygun şekilde kaydedilmesi, analiz edilmesi, raporlanması ve ilgili birimlere iç kontrol ve sorumluluklarını yerine getirebilecekleri süre ve şekilde iletilmesinin gerçekleştirilmesidir (Doyrangöl, 2002:2).

e) Gözleme: İç kontrol sisteminin zaman içindeki performansının, faaliyetlerinin, sürekli olarak izlenmesi, gözden geçirilmesi ve kalitesinin değerlendirilme sürecidir.

İşletme faaliyetlerinde kanun ve yönetmeliklere uygunluk, finansal raporların doğruluğu, yapılan işlemlerin etkililiği ve etkinliğini sağlayan güçlü bir iç kontrol sistemi işletmenin amaçlarına ulaşması açısından önemlidir. COSO raporu iç kontrol amaçlarının kontrolün beş unsuruna dikkat edilmesi halinde başarılı olunacağını belirtmektedir. Bu şekilde işletmede bütünlüğü sağlama, yüksek risk alanlarını belirleme ve iç kontrolün etkilerini tam olarak belirlemeye yardımcı olma hedeflerine varılmış olunur (Tuttle ve Vandervelde, 2007:243).

III. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL İLİŞKİSİ

İç kontrol ve iç denetim birbirini karşılıklı etkileşim halinde olan ayrılmaz bir ikidir. İç kontrol, bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve güvenilir finansal raporlamayı, verimli faaliyetlere ve yasalara uygunluğu sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol sistemi ise, işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir sistemdir. İşletmede kontrol faaliyetlerinin uygulandığının kontrolü, iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi ve değerlendirmeye tabi tutulmasında iç denetimin görevidir.

İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve başarı düzeyini araştırarak, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve işletmenin amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşılandığını araştırmaktadır (Şengür, 2005:5).

İç denetim etkin bir iç kontrolü sağlamaktadır. İç denetim işletme içinde önceden belirlenmiş olan standartların, politikaların uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmektedir. İç denetim yönetime raporlarını aktarmakta ve tavsiyelerde bulunmaktadır. İç denetim, işletmenin planlanmış hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetişim hakkında işletme yönetimine bağımsız ve tarafsız bir görüş sunmaktadır.

İç kontrol; iç denetim demek değildir. İç kontrol sistemini, iç denetim faaliyetinden ayıran noktaları olduğu gibi, iç içe birbirine bağımlı noktaları da söz konusudur. İç kontrol; yönetimin amaçlarına, politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. İç kontrol o kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olmaktadır (Erözbağ,2009:68).

İç denetim, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik hizmetleri gerçekleştirmektedir. İç denetim bir ölçüde iç kontrol kapsamında değerlendirilirken, bir ölçüde ise iç kontrolün dışında bir fonksiyon olduğu da kabul edilmektedir. Önemli ayırt edici bir özellik ise, iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. İç kontrol sistemi aynı zamanda faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için yol gösterici bir sistemdir (Çevikbaş, 2011: 52).

SONUÇ

Günümüz dünyasında yaşanan küreselleşme ile beraber ekonomide ve iş dünyasında meydana gelen gelişmeler, değişimler, rekabet ortam ve koşullarındaki farklılaşmalar, ekonomik ve finansal krizler, teknoloji alanında meydana gelen yenilikler kurumsal yönetim anlayışının ve etkin ve verimli bir şekilde sağlıklı çalışan bir iç denetim sistemi ile iç kontrol mekanizmasının varlığını zorunlu bir hale getirmiştir. Özellikle son dönemlerde örgütlerde iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerine verilen önem artarak ağırlık kazanmıştır.

İç denetim sistem ve faaliyetleri ile beraber iç kontrol mekanizmaları, işletme ve örgütlerin faaliyetlerine değer kazandırmak ve geliştirmek hedefi ile tasarlanmış bağımsız ve nesnel güvence sağlayan bir danışmanlık hizmetidir. Söz konusu faaliyetlerin işletme ve örgütlere sağladığı en önemli avantaj, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin birlikte yürütülmesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. İç denetim ve iç kontrol faaliyetleri, disiplinli ve sistematik değerlendirme yaklaşımı doğrultusunda işletme ve örgütlerin amaçladıkları hedeflere ulaşabilmesinde önemli katkılar sağlamaktadır. Risklerin azaltılması için gerekli kontrol sistemlerinin oluşturulması ve uygulanmasını iç kontrol sağlarken, iç denetim ise iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgi sağlamakta, değerlendirmekte ve önerilerde bulunmaktadır.

İşletmelerde etkinliği güçlü bir iç kontrol sistemi ve iç kontrol ile birlikte tasarımdan, uygulamaya, revizyondan raporlamaya kadar birçok alanda uygulanacak denetim metodlarının kapsamının belirlenmesine yönelik olarak iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biri olan iyi bir iç denetime sahip olunması önem arz etmektedir. Etkili bir iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve yönetilmesi için uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, iç denetim yönetmeliği bulunmalı ve bu yönetmelik sürekli gözden geçirilerek güncellenmelidir. İşletmenin hedeflerine ulaşmasında güçlü bir iç kontrol sisteminin kurulması, kanun ve yönetmeliklerin göz önünde bulundurulması iç denetimin performansını arttıracaktır.

KAYNAKÇA

AKSOY, Tamer (2007), Tüm Yönleriyle Denetim, 2. Basım, Yetkin Yayınları, Ankara.

AKTUĞLU, Mehmet Ali (1986), Denetleme ve Revizyon, Bilgehan Basımevi, İzmir.

ALPTÜRK, Ercan (2008), Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, 1. Baskı, Ankara.

ASLAN, Sinan (2003), Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul.

AZALTUN, M.(1999), Otel İşletmelerinde İç Kontrol. Eskişehir: Eskişehir T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1075.

BAYDAROL, Onur (2007), “İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

BOZKURT, Nejat (2000), Muhasebe Denetimi, Alfa yayınları, 3. Baskı, İstanbul.

CEYHAN, İsmail Fatih (2010), “İç Denetim ve Kurumsallaşma”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇAĞRI, Hasan (1999), “İşletme Yönetim”, Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi,

ÇAKMAK, Nezaket(2006), “İşletmelerde İç ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri ve Bankalarda Uygulanışı”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli,

ÇEVİKBAŞ, Rafet (2011), “Türkiye’de İç Denetim Kurumu”, Türk İdare Dergisi • Sayı: 471-472, Haziran – Eylül.

DOĞAN, Mustafa (2009), Kurumsal Yönetim, Siyasal Kitabevi, Ankara.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert (2002), “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi” Mali Çözüm Dergisi, Sayı 60, 2-7.

ERÖZBAĞ Sezgin (2009), “İç Denetim ve Mahalli İdarelerde Denetim Yetkisi”, Ankara, İller ve Belediyeler Dergisi, sayı:738-739, Ekim-Kasım.

GÜNEY, Salih (2009), Yönetim ve Organizasyon, Nobel, Ankara.

İNCİ, Mustafa, Uğur (2012), “İşletmelerde İç Denetim SÜRECİ VE Tarım-Hayvancılık Sektöründe Bir Uygulama: Harran Ovası Besi ve Tarım Ürünleri A.Ş

Örneği”, Harran Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Şanlıurfa.

KEPEKÇİ, Celal (1982), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, E.İ.T.İ.A. Yayın No:251.

KOCABAY, İbrahim (1998), “İşletmelerde İç Denetim”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:198.

KÖKSAL, Erhan (1974), “Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, Ankara.

KÖROĞLU, Çağrı; UÇMA, Tuğba (2006), “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 8, Sayı:3.

KURBAN, İbrahim (1997), İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İç Düzenlemeler, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No: 13, İstanbul.

KURNAZ, Niyazi; ÇETİNOĞLU, Tansel (2010), İç Denetim-Güncel Yaklaşımlar-1. Basım, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2006), “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Adana.

ÖNDEŞ, Turan (2000), “KOBİ’lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları”, Muhasebe ve Denetim Bakış, TÜRMÖB Yayınları, Yıl:1, Sayı:2.

SALTIK, Nihal (2007), “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünyası, Cilt: 2, Sayı:26.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş (1999), “Faaliyet Denetimi”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, No: XV, Eskişehir.

ŞENGÜR, Evren Dilek (2005), “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Örnek Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

TUTTLE, Brad; VANDERVELDE, Scott. D (2007). “An Empirical Examination of Cobit as an Internal Control Framework for Information Technology”. International Journal of Accounting Information Systems, 8(4), 240–263.

TÜREDİ, Hasan (2005), Muhasebe Denetimi, KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158, Trabzon.

UZAY, Şaban (1999), "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK, Pelin, Ankara.

YILANCI, Münevver (2006), İç Denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma), Nobel Yayıncılık, Ankara.