

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNDE MUHASEBE
KONTROLLERİNİN ROLÜ VE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hatice Zeynep YELKEN

**Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı**

Ocak 2020

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNDE MUHASEBE
KONTROLLERİNİN ROLÜ VE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hatice Zeynep YELKEN
(Y1612.070043)

Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Günay Deniz DURSUN

Ocak 2020

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ ONAY FORMU

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1612.070043 numaralı öğrencisi Hatice Zeynep YELKEN'in “İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNDE MUHASEBE KONTROLLERİNİN ROLÜ VE BİR UYGULAMA” adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 30.12.2019 tarihli ve 2019/04 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Tezli Yüksek Lisans tezi 15.01.2020 tarihinde kabul edilmiştir.

	<u>Unvan</u>	<u>Adı Soyadı</u>	<u>Üniversite</u>	<u>İmza</u>
ASIL ÜYELER				
Danışman	Dr. Öğr. Üyesi	Günay Deniz DURSUN	İstanbul Aydın Üniversitesi	
1. Üye	Prof. Dr.	Gülümser ÜNKAYA	İstanbul Aydın Üniversitesi	
2. Üye	Prof. Dr.	Mehmet Hanifi AYBOĞA	Marmara Üniversitesi	
YEDEK ÜYELER				
1. Üye	Dr. Öğr. Üyesi	Beyhan Hilal YASLIDAĞ	İstanbul Aydın Üniversitesi	
2. Üye	Prof. Dr.	A.Kadir DABBAĞOĞLU	İstanbul Arel Üniversitesi	

ONAY

Prof. Dr. Ragıp Kutay KARACA
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinde Muhasebe Kontrollerinin Rolü Ve Bir Uygulama ” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve etik geleneklere aykırı düşecek bir davranışımın olmadığını, tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yaparak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Hatice Zeynep YELKEN

Sevgili eşim Savaş ve canım kızlarım Asel ve Ema'ya

ÖNSÖZ

Dünyada yaşanan ekonomik ve finansal gelişmeler ışığında iç kontrol sistemi son derece önemli bir konu haline gelmiştir. Bunun temel sebebinin işletme süreçlerinde iç kontrol konusunun daha fazla anlaşılmaya başlanması ve dinamik bir yapıya geçilmesi olduğu görülmektedir.

İç kontrol ve uygulaması ile ilgili küresel düzeyde standartlar oluşturulmuştur. Bu sebeple, kurumların etkin bir yönetim ve organizasyon kapasitesi kazanmak, kurumsal kapasite artışı sağlamak ve bu yolla daha iyi hizmet üretmek için iç kontrole duydukları ihtiyaçlar ile ilgili farkındalıkları artmaktadır.

Sağlıklı bir iç kontrol sisteminin, bir kurumun tüm yönetsel sistemleri açısından önemli bir faktör olduğu kabul edilebilir. İster kalite yönetimi ister stratejik yönetim, isterse de performans yönetimi olsun, tüm yönetim sistemlerinde temel unsur bu çerçevede gelişen iç kontroldür.

Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Olan Kurumlar Birliği) kısaca COSO modeline dayalı iç kontrol, “bir kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen/etkilenen operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlamaların güvenilirliği ve yasa ve düzenlemelere uygunluğun elde edilmesinde gereken makul güvenceyi sağlamak için tasarlanan bir süreç” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımlama içinde yer alan tüm unsurlar, diğer pek çok yönetim sisteminin de varlık sebebidir. İyi bir iç kontrol sistemi, kurumun süreç yönetimi ve kalite yönetimi faaliyetlerini de olumlu etkileyecek, bunlardan sağlanan faydaları da artıracaktır.

Bu çalışmada iç kontrol sisteminde muhasebe kontrollerinin etkinliği ve önemini araştırmak amaçlanmıştır. Bu kapsamda, etkili bir iç kontrol sisteminin etkinliğinde muhasebe kontrollerinin rolünü ve önemini vurgulamak amacıyla, iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri kavramsal olarak ele alınmış, sistemin önemine, amacına ve unsurlarına yer verilmiştir. Ayrıca iç kontrol ve muhasebe kontrolü faaliyetleri arasındaki ilişki incelenerek muhasebe kontrollerinin iç kontrol sisteminin etkinliğine sunacağı katkılar üzerinde durulmuştur. Ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren halka açık bir işletmedeki iç kontrol sisteminin muhasebe kontrol uygulamaları incelenerek amaçlarının gerçekleştirilmesindeki önemi ve rolü ortaya konmuştur.

Ocak 2020

Hatice Zeynep YELKEN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
ÇİZELGE LİSTESİ.....	x
ÖZET.....	xi
ABSTRACT	xii
1. GİRİŞ	1
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	3
2.1 Kontrol Kavramı	3
2.2 Denetim Kavramı	4
2.3 İç Kontrol Kavramı	5
2.4 İç Denetim Kavramı	6
2.5 Muhasebe Denetimi Kavramı.....	7
2.6 Muhasebe Kontrolü Kavramı	9
3. İÇ KONTROL SİSTEMİ	12
3.1 İç Kontrolün Tanımı.....	12
3.2 İç Kontrolün Amaçları ve Yararları	14
3.3 İç Kontrolün Türleri	16
3.3.1 Muhasebe kontrolleri	16
3.3.1.1 Muhasebe kontrol süreçleri	17
3.3.1.2 Kontrol prosedürleri	18
3.3.2 Yönetimsel kontroller.....	20
3.4 İç Kontrol Sisteminin Nitelikleri.....	21
3.4.1 Yönetim modeli.....	22
3.4.2 Tamamlayıcı bir süreç.....	22
3.4.3 Stratejik amaç ve hedeflere ulaşma.....	23
3.4.4 Risk esaslılık	24
3.4.5 Yönetimin sorumluluğu	24
3.4.6 Kültür ve anlayış	25
3.4.7 Herkesi kapsamı.....	25
3.4.8 İç kontrolün etkinliğindeki sınırlamalar.....	26
3.5 İç Kontrol Sisteminin Etkilendiği ve Sınırlandığı Faktörler	26
3.5.1 İdare hacmi.....	27
3.5.2 Kurumsal yönetim.....	27
3.5.3 Kurum kültürü.....	27
3.5.4 İnsan etkisi	28
3.5.5 Üst yönetimin duyarlılığı ve idare yapısının esnek olması	28
3.5.6 Maliyet ve risk durumu	28
3.5.7 Meslek yeterliliği ve etik kurallar	29
3.6 COSO iç kontrol modeli.....	29

3.6.1 Kontrol ortamı (Control Environment).....	30
3.6.2 Risk değerlendirme (Risk Assessment)	31
3.6.3 Kontrol faaliyetleri (Control Activities)	31
3.6.4 Bilgi ve iletişim (Information and Communication).....	31
3.6.5 İzleme (Monitoring).....	32
3.7 İç Kontrol Standartları.....	32
3.7.1 Genel standartlar	32
3.7.1.1 Makul güvence	32
3.7.1.2 Destekleyici tutum	32
3.7.1.3 Yeterlilik ve dürüstlük.....	33
3.7.1.4 Kontrol hedefleri ve gözetimi	33
3.7.2 Ayrıntılı standartlar	33
3.7.3 INTOSAI iç kontrol standartları	34
3.8 İç kontrole ilişkin mevzuat.....	35
3.8.1 Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu	35
3.8.1.1 Kontrol ortamı standartları.....	35
3.8.1.2 Risk değerlendirme standartları	35
3.8.1.3 Kontrol faaliyetleri standartları	36
3.8.1.4 Bilgi ve iletişim standartları	36
3.8.1.5 İzleme standartları	36
3.8.2 IFAC Denetim Standardına Göre İç Kontrolün Tanımı.....	37
3.8.3 Sermaye Piyasası Kanunu Düzenleme Tebliği	37
3.8.4 Türk ticaret kanunu ve iç kontrol	37
3.9 İç kontrol ve İç denetim ilişkisi.....	38
3.9.1 İç denetim ile teftiş arasındaki farklar.....	40
3.10 İç Kontrol ile Muhasebe Denetimi İlişkisi	41
3.10.1 Muhasebe denetiminin zorunlu olmasını sağlayan nedenler	41
3.10.2 Denetimin unsurları ve İç kontrol	42
3.10.3 Muhasebe denetiminin türleri	43
3.10.4 Muhasebe denetiminin konusu ve amacına göre denetimin türleri.....	43
3.10.4.1 Mali tablo denetimi:	44
3.10.4.2 Faaliyet denetimi:	44
3.10.4.3 Uygunluk denetimi:.....	44
3.10.4.4 İç denetim:.....	44
3.10.4.5 Kamu denetimi:.....	45
3.10.4.6 Bağımsız denetim:.....	45
3.10.5 Muhasebe Denetiminin Amaçları	46
3.10.6 Ülkemizde Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamak İçin Yapılan Çalışmalar	46
3.11 Muhasebe Denetiminin Etkinliği Sağlamada İç Kontrolün Değerlendirilmesi	47
3.11.1 Hata ve Hileler	47
3.11.1.1 Muhasebe Hataları	47
3.11.1.2 Muhasebe Hileleri	48
3.11.2 Hataların ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi	49
3.11.3 Hile Üçgeni	49
4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNDE MUHASEBE KONTROLLERİNİN ROLÜ	51
4.1 Araştırmanın Amacı	51
4.2 Araştırmanın Kapsamı.....	52

4.3 Araştırmanın Verileri ve İncelenmesi	53
4.3.1 Şirketin iç kontrol sistemi ve muhasebe kontrolleri.....	54
4.3.2 Şirketin varlıkların korunması ve doğru güvenilir finansal raporlama	56
4.3.2.1 Varlıkların korunması	56
4.3.2.2 Finansal kayıtların güvenilirliği	59
4.3.3 Şirketlere ait kayıt ve raporların iç kontrol sistemine katkısı	64
4.4 Araştırmanın Sonucu.....	67
5. SONUÇ	69
KAYNAKLAR	72
ÖZGEÇMİŞ	75

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebe Birliği
AICPA	: Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü
BOBIFRS	: Büyük ve Orta boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
FEI	: Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	: Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü
INTOSAI	: Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
SEC	: Amerika Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÇİZELGE LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Çizelge 3.1: İç Denetim ile teftiş ayrımı.....	40

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNDE MUHASEBE KONTROLLERİNİN ROLÜ VE BİR UYGULAMA

ÖZET

Ülkemizdeki kamu ve özel sektördeki kuruluşların yönetim faaliyetlerini planlaması, planlama dâhilinde faaliyetlerini yürütmesi ve bu aşamada meydana gelebilecek yolsuzluk, hile, hata, israf ve kötüye kullanım gibi bazı olumsuz durumlara engel olabilmek ve olası risklerin belirlenerek bunlara karşı önlem alınabilmesi adına iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin kurulması büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda devlet politikasında da konunun öneminin giderek artmasıyla birçok kurum yöneticisi ve araştırmacı da iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerine büyük önem göstermeye başlamıştır.

Günümüzde iç kontrol ve uygulaması ile ilgili küresel düzeyde standartlar oluşturulmuş, küresel boyutta ortak bir anlayışta kabul görmüştür.

Bu tez çalışmasında iç kontrol sisteminde muhasebe kontrollerinin etkinliği ve önemini araştırmak amaçlanmıştır. Şirketlerin düzenli bir iç kontrol sisteminin olması, risk yönetiminde de ne kadar önemli rol oynadığını gözler önüne sermektedir. Ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren halka açık bir işletmedeki iç kontrol sisteminin muhasebe kontrol uygulamaları incelenerek organizasyonel misyonun gerçekleştirilmesindeki önemi ve rolü ortaya konmuştur.

Bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin etkinliğinde muhasebe kontrollerinin rolünü ve önemini vurgulamak amacıyla iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri kavramsal olarak ele alınmış, sistemin önemine, risk yönetimini etkisine, amacına ve unsurlarına yer verilmiştir. Ayrıca uygulamada iç kontrol ve muhasebe kontrolü faaliyetleri arasındaki ilişki incelenerek muhasebe kontrollerinin iç kontrol sisteminin etkinliğine sunacağı katkılar üzerinde durulmuştur.

Literatür taraması ve ikincil verilerden yararlanılarak iç denetim ve iç kontrol sistemleri ile ilgili kavramlar açıklanmış, şirket bilgileri gizli tutulmak kaydıyla iç kontrol sistemi ile muhasebe kontrol süreçleri ve uygulamaları incelenmiş ve bu kavramlar üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: *İç Kontrol Sistemi, İç Denetim, İç Kontrol Sisteminin Etkinliği, Muhasebe, Muhasebe Kontrolleri*

THE ROLE OF THE ACCOUNTING CONTROLS ON THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM, AND AN APPLICATION

ABSTRACT

Establishing an internal control system and an internal audit unit is of vital importance to plan the management activities of public and private sector institutions in our country, to execute the activities within the planning and to prevent the certain negative situations that can occur in this phase such as corruption, fraud, error, waste and abuse and to determine the potential risks and take measures against them. As the subject became more important in the recent state policies as well, many institution manager and researcher have also begun to pay significant importance to internal audit activities and Internal Control System.

Today, global-scale standards have been established in relation to internal control and its application and these have been accepted with a common understanding globally. It has also been included into the public financial management system within the scope of reform studies in Turkish public management.

In this thesis, it is aimed to analyse the importance and effectiveness of the accounting controls within the internal control system. The fact that companies have an orderly internal control system displays how important a role it has in risk management as well. The importance of the internal control system in a public company operating in the transportation sector has been analyze and its importance and role in the realization of the organizational mission has been revealed.

In this regard, the emphasise the role and importance of the accounting controls on the effectiveness of an effective internal control system, internal control system and internal audit activities have been discussed conceptually, the importance of the system, the effect of the risk management, the aim and the elements have been discussed. Furthermore, in the application, the relation between internal control and accounting control activities have been analysed and accounting activities' contribution to the effectiveness of the internal control system have been studied.

Making use of literature review and secondary data, the notions about internal audit and internal control systems have been explained and withholding the company name, internal control system and accounting control processes and applications have been analysed and their effects on these concepts have been evaluated.

Keywords: *Internal Control System, Internal Audit, Effectiveness of Internal Control System, Accounting, Accounting Controls*

1. GİRİŞ

İşletmelerin kuruluş amacı belirli bir hedefe ulaşmak ve bu hedeflerin gerçekleştiği sürece faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin amacı hedeflerine ulaşabilmek için kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir organizasyon yapısı içerisinde, iş akış koordinasyonu sağlanmış ve birimler arası kontrolün olduğu bir örgüt yapısına ihtiyaç duymaktadır. Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve işletmelerin faaliyetleriyle ilgili işlem sayısının çokluğu ve karmaşıklığı gibi nedenlerden dolayı işletme yönetimi; işletme faaliyetlerinde etkinliğin artırılması, hile ve hataların önüne geçilmesi ve varlıkların korunması gibi konularda güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada iç kontrol sisteminin işletmeler için önemi ortaya çıkmaktadır.

Etkili iç kontrol sisteminin oluşturulması, dürüst yönetim anlayışına ve meslek etik değerlerine mutlak uyulması ile mümkün olmaktadır. Bu sebeplerin bir sonucu olarak finansal yükümlülüklerin tecrübeli, bilgili ve alanında uzman yöneticilere ve personellere verilmesi en iyi yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat tek başına personel kalitesi bu yeterliliği karşılayamamakta ve dolayısıyla ön tanımlı standartlarla eşdeğerlik sağlanması, mevzuatla çeşilen eylemlerin önüne geçilmesi ve yönetsel yaklaşımın doğru iş ortamını sağlamayı hedef alacak şekilde belirlenmesi de dikkat edilmesi gereken hususlar haline gelmektedir. Hataya sebep olabilecek kararları minimum düzeye indirebilmek yeterli seviyede şeffaflık oluşturulması ile mümkün olmaktadır. Yönetim kurulundan başlayıp tüm birimlerin yöneticilerine kadar herkesin azami dikkat ve önemi göstermesi, yöneticilerin kendi yetkileri ve sorumlulukları dâhilinde zorunlu tedbir almaları ve iç kontrol sisteminin kendilerine düşen yükümlülükleri yerine getirmekte gereken özeni ve itina göstermeleri gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, şirketlerin iç kontrol sisteminde muhasebe kontrollerinin önemine ilişkin tespitlerde bulunmak ve bu kontrollerin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirleyerek iç kontrol sistemlerinin etkinliğini

değerlendirmektir. Bu amaçlar doğrultusunda çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemi, iç kontrol sistemiyle ilgili bazı temel kavramlar ile iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ulusal ve uluslararası alanda yapılan düzenlemelerle ilgili bilgi verilmektedir. İç kontrol sisteminin tanımı başlıklı ikinci bölümünde, iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar ve iç kontrol sisteminin bileşenlerini oluşturan aynı zamanda COSO modeli olarak da bilinen bileşenler açıklanmıştır. Çalışmanın araştırma kısmını oluşturan üçüncü bölümde ise, ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren halka açık bir şirketin iç kontrol sistemi açısından mevcut uygulamalarının durumuna bakılarak iç kontrol sistemlerinin etkinliği değerlendirilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1 Kontrol Kavramı

Kontrol kavramı, Fransızca'dan dilimize geçen bir kelimedir, Türk Dil Kurumu'na göre gerçeğe ve aslına uygunluğun araştırılması, "yoklama, arama" anlamlarına gelebileceğini ifade etmiştir (TDK, 2018) .

Bir başka tanıma göre kontrol kavramı, faaliyetlerin başarı oranının ölçülmesi ve bu başarıların önceden belirlenmiş hedeflere hangi derecede ulaşılabildiğinin belirlenmesi anlamına gelmektedir (Keskin, 2006:12).

Kavramsal olarak kontrol bu tanımlardan anlaşılacağı gibi süreci olup bitmiş bir fiili değil önceden beri süregelen ve devam etmekte olan, bireyden bütüne doğru sistemi oluşturan elemanların birbirleri arasındaki ilişkileri düzenleyen politika ve prosedürler toplamı olduğunu ifade eder.

İşletme yönetiminde kontrol, işletmenin üretim, insan kaynakları, satın alma, pazarlama, halkla ilişkiler, muhasebe ve finansman gibi tüm fonksiyonlarını kapsar ve yönetimin beş temel fonksiyonlarından biridir. Bu bahsettiğimiz beş fonksiyon sırasıyla planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve kontroldür (Çetin, 2001:24).

Kontrolün bu beş temel fonksiyon içerisindeki işlevi; faaliyetleri, faaliyetlerin sonuçlarının tespiti ve diğer fonksiyonların başarısının hangi ölçülerde, nasıl ve ne durumda başladığını ortaya koymasıdır (Çatıkkaş, 2005:3).

İşletmede, bir ürünün üretimi, hammadde satın alınması veya satış sürecinden, yönetim tarafından alınan kararlar ve uygulanması sürecine kadar ölçülebilir, düzenlenebilir her faaliyet kontrol kavramının alanına girdiği için çeşitli kontrol konularından bahsedilebilir. Kontrol konuları üç başlıkta toplanır (İbiş & Çatıkkaş, 2012:97).

- Fonksiyonel faaliyetlerden pazarlama, insan kaynakları, üretim, muhasebe, finans departmanlarının kontrolü

- İşletme Yönetimi kontrolü
- İşletme faaliyet birimleri kontrolü

Bazı kontroller ise faaliyetler devam ederken istenmeyen durumların ortaya çıkmasını önlemek için tasarlanır, bu tarz kontrollere önleyici kontroller denir. Faaliyet sürecinin sonunda istenmeyen durumların ortaya çıkmış olması tespit edici kontrollerdir. Tespit edilen istenmeyen sonuçların tekrar ortaya çıkmasını önlemek amacıyla tasarlanan kontroller de düzeltici kontrollerdir. (Çatıkkaş, 2005:4).

Denetim ve muhasebe literatürüne göre kontrol kavramı, herhangi bir şeyin istenen sonuçlara ulaşması veya istenen belli hedeflere ulaşabilmek için önceden önlemler alınması, bu önlemlerin uygulanması için sistemler kurulması ve sonuçların değerlendirmesi faaliyetleri olarak tanımlanır (Kaval, 2005:4) .

2.2 Denetim Kavramı

TDK'nın tanımına göre “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde yer almaktadır. Denetimin eş anlamlı olarak kullanıldığı başka kavramlar da bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; inceleme, teftiş, araştırma, murakabe, soruşturma, kovuşturma, revizyon olarak örnek verilebilir.

Denetim kavramının bir diğer tanımı da şöyledir: önceden tespit edilen standartlardan hareketle yasalara uygun, bilimsel yöntemler kullanılarak, uygulama ve işlemlerin bu standartlara uygun olması durumunun araştırılması, uyumsuzlukların tespit edilmesi, düzeltilmesi ve ileride oluşabilecek bu risklerin yeniden ortaya çıkmaması için yapılan sistem odaklı incelemelerin tamamıdır (Aksoy, 2006:47).

Genel kabul görmüş tanımıyla; ekonomik olay ve işlemlerle alakalı iddia ve tahminlerin öncesinde belirlenen kriterlere uygun olup olmadığını incelemek, araştırmak ve elde edilen sonuçların tamamını bilgi kullanıcılarına açıklamak amacı ile tarafsızca delil toplamayıp bu delilleri değerlendirme sürecine denetim denir (Kaval, 2005:3).

Bir işletmenin işlemleri ile faaliyetlerinin öncesinde belirlenmiş kurallar ve amaçlara uygun bir biçimde gerçekleşmesinin belirlenmesi için inceleme sürecine denetim süreci denir. Denetim süreci neticesinde denetim bulguları tespit edilir ve raporlama işlemine geçilir.

Denetim kavramının en genel haliyle tanımlanması şu şekildedir; işletme faaliyetlerinin sonuçlarının, mutlaka işletmenin yapmış olduğu planlamaya uygun olmasının sağlanması amacıyla standartlar oluşturulması, elde edilen tüm bu faaliyet sonuçlarının bu standartlarla karşılaştırılarak uygulamaların plandan ayrıldığı kısımlarda düzenleme ve düzeltme önlemlerinin belirlenmesidir.

2.3 İç Kontrol Kavramı

İç kontrol kavramının en genel tanımı şu şekildedir: “İç kontrol, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır” (Tümer, 2010: 11).

“İç Kontrol, örgütün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.”(Güredin, 2000:165)

İç kontrol, bir işletmenin amaçları ile ilgili faaliyetlerinin tamamını içine alarak yalnızca muhasebe ve finansal nitelikteki kıymet hareketlerini içermemektedir. Ayrıca kapsamı bu denli geniş tutularak denetim faaliyetlerinin kapsamını da genişleterek belirlemiştir.

İç kontrol ulaşılmaya çalışılan bir amaç değil bir süreçtir. İç kontrol sürecinin el kitabı, kuralları ve talimat yazıları yoktur, iç kontrol süreci direk çalışanlardan etkilenir ve işletmelerde yer alan her seviyede çalışan iç kontrolün birer parçası olmaktadır.

İşletmenin yönetim kurulu ve idareci konumundaki çalışanları için iç kontrol makul güvence sağlamaktadır. İç kontrol; işletmenin diğer faaliyet ve

operasyonları ile birlikte tüm kontrolleri kapsayarak sadece finansal işlemler ve raporlamayı ifade etmemektedir.

“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, belirli amaçları gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır” (INTOSAI GOV 9100, 2004: 6).

2.4 İç Denetim Kavramı

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”(Türkiye İç Denetim Enstitüsü-TİDE)

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır”(5018 sayılı Kanun).

İç denetim sisteminin çeşitli kaynaklarda bulunan tanımlarında, kamuya ait işletmelerin çalışmalarını geliştirmek ve değer sağlamak amacıyla yapılan tarafsız ve bağımlı olmayan danışmanlık faaliyetlerinin bütünüdür. Bu özelliklerinden dolayı iç denetim, kurumsallık süreçlerine ve bunlardan dolayı iç kontrol uygulamalarının tamamına atfen yapılacak değerlendirme ve inceleme çalışmalarıyla, yönetim bölümüne rehberlik etmekte ve çeşitli tavsiyelerde bulunmaktadır. İç denetim sistemi danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanırsa, karar alma mekanizmasının da etkin bir şekilde ilerlediği görülmekte ayrıca

yönetim kurulu ve idarecilerin hızlı aksiyon alarak doğru karar verebilmeleri açısından oldukça önem kazanmaktadır.

Denetim türlerinden en geniş kapsamlı olanı iç denetimdir ve diğer bütün denetim türlerini kapsamaktadır. İşletme ile alakalı işletme tarafından yaptırılan tüm denetimler iç denetimin konularını belirlemektedir. İç denetim sadece finansal olaylarla ilişkili değildir. Denetim yalnızca finansal işlemler ve olayların parasal karşılığı ile ilgilenmez (Özer, 1997: 67).

Diğer bir şekilde iç denetimi tanımlarsak, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin tamamını gözden geçirerek değerlendiren bir denetim çeşididir. İç denetim kurum dahilindeki kontrollerin etkin olup olmadığını ölçerek bu kontrolleri değerlendirir. Bu açıyla değerlendirildiğinde iç denetim oldukça önemsenmesi gereken bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 1994:15).

Bu gibi özellikler incelendiğinde iç denetim faaliyetleri, önemli bir yönetim aracı veya idare anlayışı olarak görülmekte olup iç denetim faaliyetleri sonunda sağlanan veriler ve çıktılar bu bağlamda değerlendirilmelidir.

2.5 Muhasebe Denetimi Kavramı

“İşletmenin mali sonuçlarını gösteren raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlendiği durumda bu sisteme uygun düzenlenip düzenlenmediği tespit etmek amaçlı denetim türüdür. Muhasebe denetimin nihai amacı finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya koymaktır. Denetimin konusu mali tablolar olduğundan bu denetim türüne finansal tablolar denetimi de denebilir.” (Kaval , 2005:10).

“Ekonomik faaliyetlerinin çokluğu, karmaşıklığı ve hem yerel hem de uluslararası düzeyde birbirlerine bağlılığı, sonuçlarının ilgi duyanlara onların anlayacağı şekilde sunabilmek için belli bir standartlaşmaya gidilmesini zorunlu tutmuş bu zorunluluk genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmuştur. Birçok ülke kendi muhasebe prensiplerini oluşturmuş ve şirketlerin finansal sonuçlarını raporlamaları için bu prensipleri uygulamalarını zorunlu tutmuştur.”(Ergün, 2018:4).

“Türkiye’de tek düzen hesap planı, muhasebenin temel kavramları, gelir tablosu ilkeleri, bilanço ilkeleri, varlıklara, borçlara ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler, gelir idaresi tarafından yayınlanan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ve değerlendirme hükümleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Büyük ve Orta boy İşletmeler İçin Finansal raporlama Standartları (BOBİ FRS) finansal tablolarda belirli standartlaşmayı tekdüzeliği getirmeyi amaçladığından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir arasında sayılabilir” (Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurulu, 2018).

Yine uluslararası düzeyde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) dünya çapında finansal piyasalara şeffaflık, hesap verilebilirlik ve verimlilik getireceği düşüncesiyle Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama standartlarını (IFRS) geliştirmiştir (IFRS Foundation, 2018). Bu standartlar da uluslararası finansal bilgi kullanıcıları için düzenlenen finansal tablolarda tekdüzeliği yerleştirmeyi amaçladığından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak kabul edilebilir.

Bu açıdan muhasebe denetimi finansal tabloların bu ilke ve standartlara uygunluğu araştıran denetim faaliyetidir. Muhasebe denetimin asıl amacı muhasebe kayıtları ve onun özeti olan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hususunda finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermektir bu haliyle muhasebe denetimi hem kamu denetimi hem bağımsız denetimin faaliyet alanına girer.

Muhasebe kayıtları ve onların bir özeti olan finansal tablolar vergi matrahının, sosyal güvenlik prim ödemelerinin, sermaye artırımlarıyla ilgili hesaplamaların nasıl yapıldığıyla ilgili kayıtlar içerdiğinden muhasebe denetimi kamu denetiminin ilgi alanına girer.

Ayrıca işletme sahip ve yöneticileri ve diğer finansal tablo kullanıcıları işletme faaliyetlerinin parasal değerlerinin muhasebe kayıtlarına doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıldığından emin olmak için, işletme dışından profesyonellerin

gözüyle görmek istediği için muhasebe denetimi bağımsız denetimin ilgi alanına da girer.

“Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”(Başpınar 2019:35)

İşletmelerin hukuka uygun faaliyet içerisinde olup olmadıklarının belirlenmesi, çıkar çatışması içinde olan kişi ve kurumların tespit edilmesi ve devlete verilmesi gereken hesabın yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiştir.

Yıl içinde belirlenmiş dönemlerde devlete raporlanması zorunlu tutulan faaliyetler ve bu faaliyetlerin sonuçlarının devlete bildirilmesi, aksi bir durumda ise devlet adına araştırma yapılması durumu yasalarla zorunlu hale getirilmiştir.

“Denetim ise, sunulan bilgi ile kabul edilen ölçütler arasındaki uygunluğun derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için bilgi hakkında kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesi şeklinde genel olarak ifade edilebilir” (Erdoğan, 2007: 5).

Başka bir denetim tanımı ise şöyledir: “Bağımsız bir kişi tarafından işletmenin belli bir dönemine ait bilgilerin toplanarak sonuçların değerlendirilmesi suretiyle rapor düzenlenerek açıklanan bir kontrol mekanizmasıdır” (Dalak, 2000: 66).

2.6 Muhasebe Kontrolü Kavramı

“Muhasebe kontrolü genel olarak yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması gibi görevler ile varlıkların korunması için yapılan varlıklar üzerindeki fiziki kontroller gibi faaliyetlerin devam ettirilmesine yönelik iç kontrol faaliyetleridir” (Güven, 2008:25).

Muhasebe kontrolü kavramının farklı bir tanımı; “Varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru şekilde yapılması, mali tabloların zamanında güvenilir olarak hazırlanması amacına yönelik olarak konulan tüm yöntem ve usullerdir” (Mevzuat Dergisi Sayı:103).

“Muhasebe kontrolü, özellikle işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı muhafaza edilmesini, mali verilerin zamanında ve doğru düzenlenebilmesi için alınan tedbirler veya kurulan sistemler sayesinde yerine getirilir” (Kaval,2005:124).

Muhasebe kontrolü üç başlıkta incelenmektedir: (Güredin, 2010:319-320)

-Varlıkların korunması: “Varlıkların korunması genel olarak işletme kaynaklarının hırsızlık, hile ve hata gibi arzu edilmeyen her türlü olaylara karşı korunması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler anlaşılır. Dar anlamda varlıkların korunması ise, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve ilgili varlıkların muhafaza edilmesi sırasında oluşabilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı korunması anlaşılır” (Güredin, 2010:319-320).

-Finansal kayıtların güvenilirliği: “Finansal bilgilerin hem işletme içine hem de işletme dışına raporlanması finansal kayıtların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmaktadır. Genel olarak yönetime sunulan işletme içi finansal bilgiler işletme dışına sunulan bilgilerden daha ayrıntılıdır. Bilindiği gibi, bağımsız denetimin amacı işletme yönetiminin hazırladığı finansal tabloların dürüstlüğü ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmektir. Dolayısıyla, işletme dışına yayınlanan finansal raporlardaki bilgiler son derece önemlidir” (Güredin, 2010:319-320).

-Kıymet hareketleri: “Kıymet hareketleri bir işletmedeki faaliyetlerin temelini oluşturur. Kıymet hareketleri, işletmedeki varlıkların satılması, değiştirilmesi, hizmet verilmesi- alınması karşılığında varlık transferleri gibi tüm işlemlerle ilgili gerekli yetkilendirme ve kayıt sistemini ifade eder” (Güredin, 2010:319-320).

Muhasebe kontrolü şu şekillerde planlanmalıdır:

- İşlemlerin, işletme yönetiminin hem özel yetki alanına uygun hem de genel yetki alanlarına uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir.
- İşlemlerin muhasebe kayıtları yapılırken, varlıklar üzerindeki sorumluluğun her zaman için sürdürülebilmesi ve finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmış olması gerekmektedir.

- Varlıkların fiziken kontrolü yalnızca yönetim tarafından verilen yetkiyle ve izinle gerçekleştirilmektedir.
- Belirli dönemlerde işletmenin varlıkları ve bu varlıkların muhasebe defterinde bulunan kayıtları arasında karşılaştırma yapılarak kayıtlı varlıkların mutabakatı yapılmalı, aralarında fark olması durumunda hızlı bir şekilde aksiyon alınmalıdır.

3. İÇ KONTROL SİSTEMİ

3.1 İç Kontrolün Tanımı

İç kontrolü farklı bakış açılarıyla birden fazla tanımlamak mümkün olmaktadır.

“İç kontrol, kurumun süreç ve işlemlerinin yasa ve mevzuatlara uygunluğu, faaliyetleri hakkında düzenli olarak zamanında ve güvenilir bilgi üretmesi, kurum varlıklarının korunması, usulsüzlük ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için yeterli ve makul güvence sağlanması noktasında kaynakların ekonomik, kurumun amaçlarına uygun ve etkili bir şekilde kullanılmasına yönelik bir yönetim aracıdır” (Tümer, 2010:11).

“Bir yönetim kontrolü olarak İç kontrol, alt yapının bir parçası olarak yöneticilerin kurumu çalıştırmaları noktasındaki amaçlarını süreklilik temelinde ifa etmelerine yardımcı olmak üzere yapılandırılmıştır” (Korkmaz, 2007: 8).

“Global olarak kabul edilen tanıma göre iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup, belirli amaçları gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır” (INTOSAI GOV 9100, 2004: 6).

Bu çalışmada, ulusal ve uluslararası standartlarda kabul edilen ve yer verilen iç kontrol tanımı esas alınmıştır.

Tarihsel gelişim süreci içinde iç kontrolün tanımı içerisindeki modelleri kapsamında kamu otoriteleri, finans ve muhasebe mensupları, denetçiler gibi çeşitli taraflar bulunmaktadır.

Türkiye’de kamuya ait finansal ve mali yönetim sistemi hazırlanırken “COSO” ve “INTOSAI” tarafından hazırlanan tanımlar temel alınmıştır. Kamu iç mali kontrol sistemi iç denetim, merkezi uyumlaştırma birimleri ve mali yönetim ve kontrol olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 24/12/2003 tarihli Resmî Gazete’de

yayımlanması ve 01/01/2006 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte iç kontrol de mevzuatımıza dahil olmuştur.

Committee of Sponsoring Organizations (Sponsor Olan Kurumlar Birliği) kısaca COSO'nun yaptığı iç kontrol tanımı mevcut literatürde en geniş kapsamlı tanım niteliğinde olup tüm dünyada benimsenmiştir. Bununla beraber COSO İç Kontrol Modeli çerçevesinde iç kontrolün amacını detaylandıran tanım aşağıda yer almaktadır.

“İç kontrol, en geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu; faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sınıflandırılabilir üç gruptaki amaçlara yönelik makul bir güvence temin etmek üzere tesis edilen bir süreçtir.”

1953 yılında kurulan Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) uluslararası kamu denetim örgütleri iş birliği organizasyonudur. INTOSAI tarafından açıklanan tanım şu şekildedir;

“İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve hedeflerini gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünleyici bir süreçtir.”

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre, INTOSAI İç Kontrol Standartları ile COSO İç Kontrol Modeli çerçevesinde oluşturulmuş olup, ilgili kanununun beşinci kısım ellibeşinci maddesi gereği iç kontrol şu şekilde tanımlanmaktadır:

“İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.” (T.B.M.M. 2003, 8680)

İç kontrol tanımları incelendiğinde; özellikle etkililik başta olmak üzere verimlilik, ekonomiklik, makul bir güvence gibi bazı kavramların ön plana

çıkıldığı görülmektedir. İç kontrol temel olarak kaynakların maksimum fayda elde ederek kullanılmasını hedeflerken öte yandan şirketlerin önceden belirlenen önemli amaç ve hedeflerine ulaşmaları noktasında etkili olmaktadır.

İşletmenin ve kurumun esas hedefi şunlardır: faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği, yürürlükte bulunan mevzuata uyumluluğu ve varlıkların korunmasıdır. İşletme ve kurumlar iç kontrol sistemini bu hedefleri gerçekleştirmek için kullanmaktadırlar. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması beklenmedik olaylar karşısında oluşabilecek kayıp ve zararları önlemek ve meydana gelen fırsatları değerlendirmekle alakalı bir çeşit araç olarak kabul edilmelidir.

3.2 İç Kontrolün Amaçları ve Yararları

“Kurum varlıklarının korunarak kurum faaliyetlerinin etkin ve verimli çalıştırılarak yasal mevzuata uygunluğunu ve mali tabloların güvenilirliğini sağlamak üzere oluşturulan bir iç kontrol sistemi, kurum için oldukça önem taşımaktadır. Bu noktada iç kontrol sisteminin öneminin amacından kaynaklandığı söylenebilir” (Dabbağoğlu, 2007: 160-161).

İç kontrol sisteminin ana amaçlarını aşağıdaki beş maddede özetlemek mümkündür.

- İşletme varlıklarının korunması.
- Muhasebe kayıtlarının güvenilir ve doğruluğunun sağlanması.
- İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğinin artırılması.
- İşletmenin tüm faaliyetlerinin işletme politikası ve yasal mevzuatlara uygun olması.
- İşletmenin önceden belirlenmiş hedeflere ve amaçlara erişmesinin mümkün kılınması.

“Kurumlar büyüyüp süreçleri kompleks hale gelerek faaliyet işlem sayıları arttıkça, hataların ortadan kaldırılması, varlıkların korunması ve politikaların değerlendirilmesi gibi amaçlar için yönetimin zamanında ve güvenilir veriler elde etmesi zorunlu hale gelmiştir. Günümüz kurumlarında ilgili kişilere sürekli bilgi verme ayrıca önem kazanmıştır. Kuruma ilişkin verilerin ve muhasebe

bilgilerinin ekonomik ve etkin şekilde hazırlanması gerekliliği de hesaba katıldığında muhasebe sisteminin, muhasebe verilerinin güvenilirliğini oluşturmak için iç kontrol tekniklerine ihtiyacı olduğu ortaya çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi olmaması durumunda kurumun maddi varlıkları, defter ve belgeleri yönetimin kontrolünden çıkabilir. Yönetici ve muhasebecilerin iç kontrole daha çok önem vermeleri gerektiği ifade edilmektedir” (Karacaer ve İbrahimoğlu, 2003: 218).

Sonuç olarak etkili bir iç kontrol sistemi işletme içinde ortaya çıkabilecek önemli hile, hata ve yolsuzlukları engelleyerek idarenin yanlış karar almasını ve kaynak israfını önlediği söylenebilmektedir. Ayrıca iç kontrolün etkin olarak uygulanması, mali tabloların uygunluğu ve güvenilirliğini sağlamakta, yatırım yapanların doğru kararlar vermesini sağlamaktadır. Bununla birlikte etkili bir iç kontrol sisteminin var olması bağımsız dış denetçiler tarafından yapılacak denetimlerin kapsamını azaltarak denetim giderlerini de azaltmaktadır.

Her sektörde işletmelerin hedefleri ve amaçları olduğu gibi kamuya ait kuruluşlarının da hedef, amaç ve misyonu mevcuttur. Kamuya ait kuruluşların hazırlamış oldukları ekonomik ve finansal planlarında belirttikleri misyon ve amaçların gerçekleştirilmiş olması beklenir veya bu hedef ve amaçlarına yaklaşabildikleri kadar faaliyet gösterirler. Kuruluşların amaç ve hedeflerine ulaşabilmeleri amacıyla kurulan sistemlerin yapısı ne kadar etkin olursa, kuruluşun devamlılığı da o seviyede uzun ömürlü olmaktadır.

İç kontrolün amaçları; finansal raporların doğruluğu, etkin faaliyetler ve verimlilik, kanunlara ve düzenlemelere uygunluk, amaç ve hedefe ulaşmayı gerçekleştirme ve varlıkların korunması şeklinde sayılmaktadır.

Finansal raporlama amacı, tüm mali işlemlerin kayıt altına alınması, tasnif edilmesi, yapılandırılması ve dokümantasyonunda sistematik bir yapı oluşturarak muhasebe bilgi ve raporlarının eksiksiz, doğru ve güvenilir olması hedeflenmektedir. Etkin Faaliyetler ve verimlilik amacı, şirket kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik biçimde kullanılmasını içerir. Kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olma amacı, idare edicileri ilgilendiren her kanun maddesi ve diğer kanun düzenlemelerine entegre olma ve uyumluluğun sağlanmasını ifade eder. Amaç ve hedeflere ulaşımı gerçekleştirme amacı, şirketlerin iş

hayatında devamlılığını sağlayabilmeleri ve misyonlarına ulaşabilmeleri için öncelikli olarak belirledikleri hedef ve amaçlarına ulaşmaları gerekmektedir. Şirket idarelerinin bu amaç ve hedefleri tutturmasını gerçekleştirmek şekilde kullanılacak olan kontrol yöntemleri yapılandırılmalıdır. Varlıkların korunması amacı, şirketlerin sahip olduğu varlıklarını (nakit, alacak, taşınır ve taşınmaz) koruma durumunu ifade eder. Bu koruma fiziksel olarak bir korumayı ifade ederken yolsuzluk, haksız kazanç, usulsüzlük ve hırsızlıkların önlenmesini de açıklamaktadır (Arcagök ve Erüz, 2006: 152).

3.3 İç Kontrolün Türleri

3.3.1 Muhasebe kontrolleri

“İşletmenin finansal ve muhasebe işlemleriyle alakalı olup, işletme varlıkların korunması ve ekonomik kayıtların güvenilir olmasının sağlanması için oluşturulan iç kontrol bölümlerine muhasebe kontrolleri denilmektedir. Muhasebe kontrolleri, yetkilendirme, onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanmasıyla ilgili görevlerin, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetimle alakalı olan görevlerden ayrılması bakımından kontrol önlemlerini içerisine alırlar.”(Gönen ve Ergün, 200:188)

“Muhasebe kontrolleri, işletmenin planlarını, finansal kayıtların güvenilirliğini ve varlıkların korunması amacı ile gerçekleştirilen kontrollerdir.” (Ergüden, 2009:47)

Muhasebe kontrolleri aşağıdaki durumların yerine getirilebilmeleri için hazırlanmaktadır: (Köroğlu ve Uçma, 2006)

- İşlemlerin işletme yönetiminin belirlediği genel ve özel yetkilere göre yürütülmesi gerekmektedir.
- İşlemlerin muhasebe kayıtlarını yansıtması gerekmektedir.

Finansal tablolar hazırlanırken Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun ve diğer belirlenmiş ölçütler çerçevesinde dikkate alınmalıdır. Finansal tabloların varlıklar üzerindeki sorumluluğunun sürekliliğinin sağlanması ve varlıklara ulaşılabilmesi sadece yönetimin vereceği yetkiyle olmalıdır. Düzenli

aralıklarla işletme varlıkları ile bu varlıkların defter kayıtlarının karşılaştırılması yapılarak kayıtlı varlıkların hesabı sorulmalı ve bunlar arasındaki farkların bulunması durumunda eyleme geçirilmelidir.

3.3.1.1 Muhasebe kontrol süreçleri

Kontrol demek, var olan iş başarılarının ölçülmesi ve başarıların önceden belirlenmiş hedefleri gerçekleştirme olasılıklarının hesaplanmasıdır. Kontrol kavramının hedefi, var olan faaliyetlerden oluşan sonuçların planlaması süreçlerinde önceden belirlenmiş amaçların denetlenmesidir. Bu açıdan kontrol kavramı ile planlama süreci ayrılmaz birer parçadır.

Kontrol bir süreç olup, faaliyetleri önceden belirlenmiş amaç ve planlara rehberlik etmektedir. Kontrol kavramının temeli, yapılan bir faaliyetin istenen sonuçların elde edilip edilmediğini anlamaktır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere kontrolün olması için, istenen sonuçların bilinmesi gerekmektedir.

Faaliyetlerde sapmalar varsa düzeltilmesi maksadıyla yapılan kontrol, önceden belirlenmiş standartlarla karşılaştırma yapmak suretiyle gerçekleştiğinden, bu karşılaştırmalar aşama aşama gerçekleştirilmektedir. Kontroldeki en önemli faktör, bir faaliyetten beklenenler ve faaliyetlerin sonuçlarının ne olması gerektiğinin saptanmasıdır. Örgütsel veya yönetsel faaliyetlerin sonuçlarının belirli ölçütlerle karşılaştırılması gerekmektedir. Bu ölçütler “standart” adı altında toplanmaktadır. Bu karşılaştırmaların sonucunda kontrol bir anlam kazanmaktadır.

Belirlenmiş standartların ilk aşamadaki işlevleri kontrol sürecindeki faaliyetlerin karşılaştırılmasıdır. Bu faaliyetlerin bütünü standartlar aracılığıyla belirli bir dengede sayı ya da nitelik olarak ölçülür ve raporlanır. Mevcut standartlara uyulması durumu ve sapmaların oluşması sadece planlanan faaliyetlerin belirlenmiş standartlarla ölçülmesi ile sağlanabilmektedir. Faaliyetlerin tümünde bazı sapmalar olabilmektedir. Mühim nokta, mevcut sapmaları kabul edilebilir seviyede sınır çizerek kontrol edebilmektir. İdareci veya üst yönetim önemli olmayan sapmalar ile, düzeltilmesi gereken sapmalar arasındaki ayrımı doğru yapmalıdır. Faaliyetlerin tamamında hata bulmaya çalışırsa önemli olmayan konular içinde vakit kaybedeceğinden üzerinde durulması şart olan sapmalarla gerektiği kadar ilgilenemeyecektir. İdarecinin

veya üst yönetimin zamanı doğru ayarlayıp, oluşan dar boğazları gerektiği kadar inceleyebilmesi gerekmektedir. Bunların saptanabilmesi için oluşan aksaklıkları gösteren basit tekniklerin kullanılması gerekmektedir.

Kontrol sürecinin anlaşılması için en iyi yol geri bildirim kavramını anlamaktan geçer. Geri bildirim, insanın oluşturduğu veya oluşturmadığı tüm sistemlerde bulunmaktadır. Bir sistemin gereken şekilde işlediğini anlayabilmek için o sistemin çevresi ile iç süreçlerinin hangi yöntemlerle işlendiğini bilmek yeterlidir. Bu yöntemleri mekanizma, mekanizmayı da geribildirim süreçleri açıklamaktadır.

İşletmelerde bir takım ilkelerle çalışan kontrol sistemleri, standartlardan sapmalar istenmeyen düzeyde olduğunda düzeltme eylemine geçmektedir. Çalışan tüm sistemlerde planlanan faaliyetlerin sonuçları geribildirim yoluyla aktarılmaktadır. Bu şekilde farklı sistemlere kurgulanabilecek genel bir kontrol modeli geliştirilebilmektedir.

3.3.1.2 Kontrol prosedürleri

“Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşılabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir. Kontrol prosedürlerinin sınıflandırılması şu şekilde yapılır”(Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, 2001:64-65).

- Genel Kontroller: Kontrol prosedürlerinin başlangıç noktası genel kontrollerdir. Genel kontroller etkin ve verimli işlemediği takdirde diğer kontrol prosedürlerinin başarı oranı azalır. İki ana unsurdan oluşmaktadır.

Görevlerin Ayrılığı: İşletme büyüklüğü dikkate alınarak, görevle hata ve yolsuzlukları ortaya çıkartabilecek ve en aza indirebilecek biçimde farklı kişiler arasında dağıtılmalıdır. Bu mantığa göre görevler; işlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi, işletme aktiflerini koruma altında tutmakla görevli bir kişi, işlemleri kayıt etmekle görevli bir kişi şeklinde bir dağılıma tabi tutulur (Bozkurt,1998:127).

Süregelen bir işlem esnasında görevlendirilmesi gereken personel sayısı, işletmelerin büyüklüğüyle doğru orantılı olmaktadır. Orta veya küçük ölçekli

işletmelerde görevlerin dağılımı fazla olursa maliyet sorunlarını da ortaya çıkarmaktadır.

Teftiş: İşletme organizasyonunda belirli amaçlara ulaşabilmek için teftiş görevinin yerine getirilmesi gerekir. Bu amaçlar; prosedürlerin uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğini öğrenme, hataların anında düzeltilip düzeltilmediğini anlayabilme yapıda bir zayıflık ortaya çıktığında anında düzeltme yapılıp, yapılmadığını belirleyebilme ve ortaya çıkan yeni gelişmelere göre yapının yeniden düzenlemeye tabi tutulup, tutulmadığını anlayabilme olarak açıklanmaktadır (Bozkurt,1998:127).

İşletmelerde teftiş sürecinin yeterli olmaması halinde, muhasebe kontrol ve prosedürlerinin mevzuata uygun şekilde işlenmesinin garantisini vermeyecektir. Yeterli gelmeyen teftiş sonuç raporları, finansal tabloların vaktinde hazırlanmaması, hata sayısında artışlar, düzensizlikler, işletmenin farklı faaliyet alanlarında kargaşaya ve krize yol açabilmektedir.

- **Uygulama Kontrolleri:** İşletmenin muhasebe ve mali işlerden sorumlu departmanları tarafından sağlanan verilerin direkt kontrol edilmesine uygulama kontrolleri denir. Uygulama kontrolleri sayesinde muhasebe işlemlerinin bütünlüğü, doğruluğu ve süreçleri kontrol edilmektedir. Bir alım veya satım işlemi gerçekleştiğinde, bu işleme ait yetki düzeyleri kontrol edilerek alınan veya düzenlenen belgeler kontrol edilir. Sonrasında bu işlemlere ait düzenlenen ödeme yöntemleri kontrol edilerek cari hesaplar incelenmektedir.
- **Aktifler Üzerindeki Kontroller:** İşletmelerin aktif hesaplarının fiziken korunması amacıyla oluşturulmuş kontrollere aktifler üzerindeki kontroller denir. Bu sebeple yapılmış bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Yetki verilen personeller varlıklara erişime kısıtlama getirebilmektedir. İşletmenin içerisindeki aktif hareketlerinde veya işletmenin dışına transferi söz konusu olduğunda belirlenen personeller yetkilendirilmektedir. İşletme yönetimi bazı personellere aktiflerin işletmeye girişlerinde ve çıkışlarında sayım yapma ve gözden geçirme yetkisi verir. Sürekli veya belirli zaman aralıklarında işletme içinde sayım işlemleri yapılmaktadır.

- Verilerin Güvenliği: Verilerin güvenliği oluşturulan ve kayıt edilen işlemlerin güvenliğini sağlayabilmek maksadıyla planlanan kontrollere denir. Arşiv dosyalarında saklanan bu verilerin yetkisi olmayan personeller tarafından silinmesi, değiştirilmesi veya üzerinde işlem yapılması engellenmektedir.

3.3.2 Yönetmel kontroller

En genel açıklamayla işletmenin planlaması, faaliyetlerinin verimliliği, zaman ve hareket araştırmaları, istatistikli analizler, başarıların raporları, yönetim politikalarına bağlı olma durumu, planlanan eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi birçok konuyu kapsayan kontrollere yönetmel kontroller denir (Güredin, 2010:166).

“Yönetmel kontrol kavramı, işletmenin planına uyumu özendiren ve faaliyetlerinin verimliliğinin iyileştirilmesini amaçlayan kontroller kavramıdır. Finansal kayıtlarla dolaylı bir şekilde alakalı olan yönetmel kontrollerin kapsamı; istatistiki analizler, performans raporları ve kalite kontrolleridir” (Argun ve Akgül, 1998:10).

“Yönetmel kontroller, kurum yönetiminin belirlediği amaç ve hedefler doğrultusunda daha verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayarak, yönetim politikalarının zorunluluğu arttıran ve finansal olaylar ile muhasebe kayıtlarının doğrudan alakası olmayan yöntemler bütünüdür” (Kaval 2005:123).

“Yönetmel kontrollerin amaçı, finansal kayıtlarla doğrudan ilişkisi olmayan, güvenilir bilginin sağlaması, varlıkların ve kayıtların korunması, verimliliğin ve etkinliliğin arttırılması ve belirlenmiş politikalara bağlılığın sağlanmasıdır. İyi hazırlanmiş bir örgütsel plan, yönetime etkin karar alma amaçı ile zamanında ve güvenilir bilgi akışı sağlamaktadır. İşletme varlıklarının amaç dışı kullanılması, çalınma ve kaybolma durumlarının önlenmesi için gerekli tedbirlerin önleyici ve düzeltici önlemlerin alınması gerekmektedir” (Keskin, 2009:16).

“Muhasebe kontrol sistemi yönetmel kontrol sisteminin bir alt sistemidir. Yönetmel kontrol sisteminin amaçları muhasebe kontrol sisteminin amaçlarını da içerisine alan geniş kapsamlı bir anlamı içermektedir” (Azaltun, 1999:13 – 14).

“İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde yönetimin sağlamayı umduğu amaçları başlıca dört grupta toplayabiliriz” (Güredin, 2010:318).

- Güvenilir bilgi sağlanması: Yönetimin sağlayacağı doğru ve güvenilir bilgiler faaliyetlerin etkili ve verimli bir biçimde yürütülebilmesi için en gerekli durumlardan biridir. İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerde doğru ve güvenilir bilgiye daha hızlı bir şekilde ve daha az maliyetle ulaşılabilmektedir.
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması: İşletmelerin sahip olduğu fiziki ve fiziki olmayan varlıkları bazı tehditlerle karşılaşabilir, bunlar çalınma, kaybolma veya amaç dışında kullanım olarak nitelendirilebilir. Bunun gibi tehditler, işletmenin içinden veya dışındaki çevresinden gelebilir. Bu tehditlerin önlenmesi ve işletme varlıklarının korunabilmesi kontroller sayesinde mümkün olmaktadır.
- Verimliliğin artırılması: Bir işletmede kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına olanak sağlayacak uygun kontrol önlemleri olmalıdır. İşletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin tüm aşamalarındaki atıl zaman, fire veya çeşitli aksaklıkların azaltılmasının sağlanması verimliliği artırmaktadır.
- İşletme politikalarına bağlılık: İşletmenin amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izlenecek politika ve prosedürler işletme yönetimi tarafından önceden belirlenir. Personellerin işletme içinde belirli bir amaç birlikteliği içinde hareket edip, belirlenmiş bu amaçlara ulaşmak için, bu politika ve kuralları eksiksiz olarak yerine getirip getirmediikleri var olan iç kontrol süreçleri ile takip edilir.

3.4 İç Kontrol Sisteminin Nitelikleri

İç kontrol sistemi kurulurken bu amaçlarını gerçekleştirebilmesi için belirli nitelikleri taşıması gerekmektedir. Bu nitelikler aşağıdaki başlıklar altında toplanarak aktarılmıştır.

3.4.1 Yönetim modeli

İç Kontrol; kurumun kültürü ve etik değerlerini, personel performansını, organizasyon yapısını, stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesini, planlama ve programlama faaliyetlerini, finansal risk olması durumunda kontrol faaliyetlerinin düzenlenmesini, dosyalama ve kaydetme programlarını, tüm iletişim kanallarını, raporlama sistemlerini, bilgi güvenliği uygulamalarını ve iç denetimi de kapsayan bir çeşit yönetim modelidir.

Her organizasyonun kendine özgü misyonu olup her biri kendi misyonunu yerine getirmeye çalışmakta olup iç kontrol bu misyonun yerine getirilmesi noktasında kilit bir rol oynamaktadır.

Yeni bir olgu olarak karşımıza çıkan iç kontrol kavramı mevzuatımıza ve yönetim sistemine Avrupa Birliği tarafından önerilen iyileştirmelerden sonra girmiş olup iç kontrolü oluşturan unsurların ise bizim için yeni olmadığı ifade edilebilmektedir. Örneğin, kurumlarda oluşturulan organizasyon ve teşkilat yapılarının, yetki devrine, görevler ayrılığına, kayıt ve dosyalama sistemine, kurum içi yatay ve dikey iletişime ilişkin prosedürlerin mevcut yönetim yapılarımızda da olduğu ve bu unsurların iç kontrolden önce de uygulandığı söylenebilir. Bu bağlamda iç kontrolün tüm bileşenleriyle yeni bir yönetim modeli olmadığı, uygulanan ve bilinen birçok iş ve fonksiyonun sistemleştirilmiş ve standardize edilmiş hali olduğu söylenebilir. İç Kontrol içerisinde de yönetim bilgi sistemleri, risk yönetimi, performans programı, stratejik planlama, iç denetim ve kontrol stratejileri gibi yönetim sistemimiz içerisinde daha önce örnekleri olmayan unsurlar bulunduğu ve sözü edilen öğelerin mevcut sistemimize bütünleşme sürecinin, iç kontrol sistemi uygulamalarıyla başladığı unutulmamalıdır (Akyel 2010:1).

3.4.2 Tamamlayıcı bir süreç

İç Kontrol, işletmede yapılan tüm iş süreçlerini kapsayan bir sistemler bütünüdür, süreklilik arz etmektedir ve bir kez yapılacak bir faaliyet değildir.

“İç kontrol bir kurumun tüm faaliyetlerinin içine etki eden bir dizi eylem olup tek bir olay ya da durum değildir. Bu eylemler kurumun faaliyetleri boyunca süreklilik döngüsünde ortaya çıkarlar. İç kontrol sistemi kurumun alt yapısı içine yerleştirilerek kurumun faaliyetlerine sıkıca ilişkilendirildiğinde kurumun

temelinin ayrılmaz bir parçası olup etki noktaları çok fazla olmaktadır. İç kontrol, faaliyetlere ek olarak tasarlanmak yerine, faaliyetlerin ayrılmaz bir parça olarak içine yerleştirildiğinde planlama, uygulama ve izleme gibi temel yönetim süreçlerinin bir parçası haline gelerek bu süreçlerin tamamlayıcısı olmaktadır” (INTOSAI GOV 9100, 2004: 7). İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreç olarak tasarlanarak inşa edildiğinde kurumun misyonunun yerine getirilmesinde etkin rol oynayabilmektedir.

3.4.3 Stratejik amaç ve hedeflere ulaşma

İç Kontrol, bir çeşit yönetim modelidir. İşletmenin stratejik planlarında belirlediği amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmek amacı taşımaktadır. İşletmenin amacı, stratejik amaç ve hedeflerine vizyon, misyon ve hedefleri doğrultusunda ulaşmaktır. Bu şekilde değerlendirilse iç kontrol, hedef ve amaçlara ulaşılması esnasında kendisinden faydalanılan bir araç ve bir yönetim şeklidir.

Hedeflerin açık bir şekilde belirlenmesi etkili ve verimli bir iç kontrol sürecinin ön şartıdır. Genel hedeflerin birbirlerine bağlı bir dizi olarak gerçekleştirilmesine imkân sağlayacak şekilde düzenlenir. Genel hedefler birden fazla fonksiyonlar, özellikli alt hedefler, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir. İşletmelerin ulaşmak istediği genel hedefler şunlardır:

“Faaliyetleri düzenli, etik kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde icra etmek,

Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerini yerine getirmek,

Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uymak,

İsraf, suiistimal, kötü yönetim, hatalı uygulamalar, sahtecilik ve mevzuata aykırılıklar yüzünden meydana gelen kayıplara, kötüye kullanmaya ve hasara karşı kaynakları korumak” (INTOSAI GOV 9100, 2004: 9).

Hedeflere ulaşabilmek için işletmelerin kendi iç dinamiklerine uygun, tüm faaliyet alanlarını kapsayan etkin bir iç kontrol sistemi kurmalıdır.

3.4.4 Risk esaslılık

İç Kontrolün amaçlarından biri de kurum tarafından belirlenmiş hedef ve amaçların gerçekleştirilme durumunda ortaya çıkabilecek olası risklerin tespit edilerek bu durumda yapılması gereken kontrol mekanizmalarının geliştirilmesidir.

“Yönetimin görevi, kurumun misyon ve hedeflerini gerçekleştirme ihtimalini maksimum seviyeye çıkarmak üzere bu riskleri belirleyerek minimum ya da kabul edilebilir seviyelerde kontrol altında tutabilme noktasında çözüm bulmaktır. İç kontrol hiçbir zaman genel hedeflerin gerçekleştirilmesi hususunda yönetime mutlak güvence veremez. Bunun yerine, makul ve kabul edilebilir bir güvence seviyesini erişilebilir olarak kabul eder. İç kontrolü yönetenlerin insan olduğu ve insan faktörü unutulmamalıdır. İç kontrolün performansını kişilerin performansı etkilemektedir. Aynı şekilde kişilerin zafiyetleri de iç kontrole yansımaktadır” (INTOSAI GOV 9100, 2004: 8).

“İç kontrol süreçlerini uygulamadan maksat, riski yönetmeleri konusunda insanlara yardımcı olarak kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır. İç kontrol iyi yönetilen her kurumda vardır. Belirli iç kontrollerin olmadığı hiçbir kurum misyonunu gerçekleştirmez” (ECIIA, 2005: 21).

3.4.5 Yönetimin sorumluluğu

Yönetim, iç kontrol sisteminin kurulumu ve sorunsuz idare edilmesinden sorumludur. Ayrıca yönetimin, iç kontrol sisteminin işleyiş durumunu iç denetim sistemleri vasıtasıyla takip etmesi, sekteye uğrayan yerlerde iyileştirme önlemleri alması gerekmektedir.

“Risk yönetiminin bir parçası olan iç kontrollerin kapsamını belirlemekten ve şartlar değiştikçe bu kapsamı canlı tutmaktan üst yönetim sorumludur. Yönetim düzenli gözden geçirme çalışmaları yaparak ve kendi ilgili bölümlerinden dönemsel raporlar alarak kontrolleri uygulamalı ve bu kontrollerin amaca uygun etkin bir şekilde çalıştığından emin olmak için gerekenleri yerine getirmelidir. Bu güvence faaliyeti, iyi kontrol çerçevesinin olmazsa olmaz bir parçası olup yönetim bu güvence faaliyetini bazen ihmal edebilmektedir” (ECIIA, 2005: 22).

“İç kontrol yönetimin fonksiyonu olup, yönetimin tutumu, organizasyon yapısı, sistemin gözden geçirilmesi, güncellenmesi, kontrollere uyum noktasında örnek davranış sergilenmesi, iç kontrol sistemini etkilemektedir” (Bozkurt, 2010: 133).

“İç kontrol sistemiyle ilgili kurum yönetiminin görev ve sorumluluklarını yerine getirdiğini ispat etmesi gün geçtikçe daha çok istenmekte olup kurum yönetiminin iç kontrol sistemini etkin bir şekilde işletmesi ve bunlara sahip olduğunun güvencesini vermesi yeterli görülmemekte, bu gerçekleri yönetim kuruluna, üçüncü taraflara, dış denetçilere, hatta kamuya gösterebilmeleri gerekli görülmektedir” (ECIIA, 2005: 22).

3.4.6 Kültür ve anlayış

İç kontrol, kişilerin işlerini daha düzenli, daha sistemli ve daha kaliteli yapmaları için uygun şartları meydana getiren ve kişilerde bu şekilde bilinç oluşumunu sağlayan uzun dönemli bir algı ve kültür değişimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

İç kontrolde yönetimin, amaç ve uygulamaları etkili ve verimli bir biçimde gerçekleştirmesi için sistemin planlı ve programlı olarak düzenlenmesi istenir. İç kontrol ile alakalı doğru ve güvenilir değerlendirme yapan işinin uzmanı personeller çalıştırmalıdır. Bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur. İç kontrol sistemi yönetimin ve organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır (Hepworth, 2002).

3.4.7 Herkesi kapsamı

İç kontrol bütün iş süreçlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla, kurumda en üst yöneticiden en alt kademe personele kadar bütün çalışanlar iç kontrol sistemi içerisinde yer almaktadır. İşletme personelleri görevlerini yaparken iç kontrolün ilkelerine ve kurallarına uyması gerekmektedir ve sistemlerin verimliliklerinin artışında çalışmalıdır. İç Kontrol tüm personeli ilgilendiren bir süreçtir, sadece belirli bir departmanın (Üst Yönetim Strateji Geliştirme Birimleri, İç Denetçiler, vb.) sorumluluğunda değildir.

“İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, kurumun tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir. İç kontrol çerçevesi, kurumun ticari, finansal, operasyonel, teknik ve idari bütün faaliyetlerini kapsar. İç kontrollerin sadece muhasebe ya da finansal raporlamaya ilişkin kontrollerle sınırlı olmadığına farkında olmak özellikle önemlidir” (ECIIA, 2005: 22).

“Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. İç kontrolde roller önemli olup yönetimin ve diğer personelin rol alması beklenir. Bir örgüt yöneticilerinin sorumlu olduğu faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili düzenlemeler ve kurallar dizisi olarak bilinen iç kontrolde ve bu kural ve düzenlemelerin gerçekte uygulanmasında yönetimin ve personelin yer alması bir zorunluluktur” (Hepwort, 2002:1).

3.4.8 İç kontrolün etkinliğindeki sınırlamalar

“İç kontrol ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlese işlesin, kurum hedeflerini gerçekleştirmesi veya kurumun varlığını sürdürmesi konusunda, yönetime sadece makul güvence sağlayabilmekte, mutlak güvence sağlayamamaktadır., Yönetime kurumun gelişimi veya yetersizliği hakkında hedeflerin başarılması doğrultusunda bilgi verebilir. Ancak, iç kontrol kötü yönetimi iyi bir yönetime kendi kendine dönüştüremez. Organizasyonel değişiklikler ve yönetimin tutumu iç kontrolün etkinliği ve sistemi çalıştıran personeli derinden etkiler. Yönetimin, bu nedenle, kontrolleri süreklilik temelinde gözden geçirmesi ve güncelleştirmesi, değişiklikleri personele duyurması ve kontrollere uyarak örnek oluşturması gerekmektedir” (INTOSAI GOV 9100, 2004: 11).

3.5 İç Kontrol Sisteminin Etkilendiği ve Sınırlandığı Faktörler

İç kontrol sistemi kurulma aşamasında ve uygulaması esnasında sistemin yapısını doğrudan etkileyebilecek birçok etken bulunmaktadır. Bu etkenler kurumun iç yapısından kaynaklanabildiği gibi dış etkenlerden de meydana gelmektedir. İç kontrolün doğru anlaşılacak sağlıklı bir şekilde kurulması, süreçlerin etkin bir şekilde uygulanması ile birlikte değer kazanacaktır. Etkin bir uygulama yapılmadıktan sonra, doğru anlama ve sağlıklı bir kurulumun da

bir faydası olmamaktadır. İç kontrolün etkin uygulanabilmesi için bunların yanı sıra üst yönetimin iyi önderliği ile diğer personelin mesleki yetkinliği ve etik anlayışı da önemli rol oynamaktadır (T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı, Bir Yönetim Modeli İç Kontrol:15-17).

3.5.1 İdare hacmi

İç kontrol sisteminin kurulması ve detaylandırılması aşamasında idarenin büyüklüğü birinci derecede rol oynamakla birlikte, idare hacminin büyüklüğü ölçüsünde de detaylanmaktadır. Az sayıda çalışanın olduğu bir işletmede yetki ve sorumlulukların tamamı bellibir kişide toplandığı için kontrol usullerinin hepsini kullanılmaya gerek duymayacaktır. Bu sebeple idarenin büyüklüğü arttıkça yönetim departmanının bölümlere ayrılması, riskli durumların belirlenmesi için detaycı ve sağlam bir sistemin kurulması zorunlu olacaktır.

3.5.2 Kurumsal yönetim

Globalleşme, teknolojideki gelişme ve profesyonelleşme ile beraber yeni yönetim biçimi olarak kabul edilmiş olan ortaya çıkarmıştır. “Yönetişim” yapısı, iç kontrol sisteminin de önemli bir parçası olmuştur. İç kontrol, finansal işlemlerin kontrolü ile sınırlı kalmayıp idari kontrolü de içerdiğinden, yeni idare şekillerinin de sisteme entegre olması ve idare kültüründe bir farklılık yaşanmasını kaçınılmaz kılmıştır.

Bu sebeple katılımcı bir idare yapısıyla iki taraflı etkileşimin temeli üzerine kurulan başarılı bir ‘kurumsal yönetişim’, iç kontrol sisteminin başarısını direk etkileyecektir.

3.5.3 Kurum kültürü

Kurum kültürü, bir kuruma özel davranışları, inanç ve alışkanlıkları kapsayan, kurumun çalışanları tarafından paylaşılarak tüm bunları düzenleyen resmi ve gayri resmi kurallardır. Bu kurallar personel davranışlarını birinci derecede etkilemekle birlikte onların çalışma hayatındaki verimliliği konusu belirlemektedir. Bu sebeple kurumun iç kontrole olan yargısı ve yenilikçi düşünceye açık olduğu veya olmadığı hususunda da iç kontrol sisteminin başarısını önemli ölçüde etkilemektedir. Kurum kültürünün üst seviyelerde olması, çalışanların vazifelerindeki üretkenliği ve iç kontrol sistemi içerisinde

üzerine düşen görevleri içselleştirmesi sistem başarısını direkt etkileyebilmektedir.

3.5.4 İnsan etkisi

İnsanların eylemlerine göre şekillenmesi sebebiyle iç kontrol sistemi en üst kademedeki idareciden alt kademedeki personele kadar tüm çalışanların katılımcı bir politika izlemesini gerektirmektedir. Aynı zamanda çalışanların yaşanan değişimlere vereceği pozitif ya da negatif geri dönüşlerin de iç denetim mekanizmasına önemli bir etkisi vardır. Bu değişimlere çalışanların adaptasyonu belli bir zaman almakta olup yöneticiler ve çalışanların yeniliklere açık olup olmaması süreyi doğrudan etkilemektedir.

3.5.5 Üst yönetimin duyarlılığı ve idare yapısının esnek olması

Şirketlerin içerisinde buldukları çevresel şartlar, paydaşlar ve koşullar devamlı olarak değişkenlik göstermekte olup bu değişikliklerin yarattığı sorunların asgari hasarla atlatılabilmesi için, bu tarz risklerin önceden tahmin edilmesi gerekir. Bazı durumlarda riskleri önceden öngörmek kâfi gelmeyebilir. Bu sebeple kurum yapısının esnekliği iç kontrol sistemini etkileyen önemli etkenlerden birisi olmaktadır. Böyle durumlarda iç kontrol sistemi değişimler ve gelişmeler ile beraber tekrardan yapılandırılmalı ve uyumluluğunun sağlanması gerekmektedir.

3.5.6 Maliyet ve risk durumu

Kamu kuruluşlarında ve idarelerde iç kontrol sisteminin kurulması ile birlikte işgücü maliyetinde artış meydana gelecektir. İş yükünden meydana gelen vakit ve işgücü kayıpları, iç kontrol sisteminin maliyeti olacaktır. Sonuç olarak sistemin belirli bir maliyeti olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken konu, maliyet faydadan büyük olmamalıdır. Bu durumda fayda – maliyet incelemeleri öne çıkmaktadır. İç kontrol yöntem ve uygulamaları daha dikkatle uygulamaya başlandıkça, ortaya çıkan hile ve hatalar giderek azalacaktır. Fakat yanlış alınan yönetim kararları, hileler ve yolsuzlukların tamamen önüne geçilmesi düşünülemez. İç kontrol sisteminin etkinliği ne kadar yüksek seviyede kurulmaya ve uygunlamaya çalışılsa bile her yönetimde kayıplar yaşanacaktır.

Risk konusunda, gelecekte meydana gelebilecek iç ve dış faktörlerin idarelerin amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri şeklinde ifade edilebilir. Bu bağlamda kurumlar, önceden belirlemiş oldukları stratejik hedef ve amaçlarına ulaşmaya çalışırken, tahmin edilemeyen sebeplerle karşılaşılabilecek zorluklar kurum için risk oluşturacaktır. İç kontrol sistemi çoğunlukla risklerin tamamından koruma maksadıyla çalışsa da kuruluş aşamasında mutlaka hatalar veya eksiklikler olacaktır. Bu sebeple kurulum süresince riskler için çeşitli tedbirler alınması gerekmektedir. Potansiyel risklerin, risk çeşitlerinin ve bu risklerin etki seviyelerinin bilinmesi oldukça önem arz etmektedir. İdare riskleri kabul ederek azaltmak için kontrol sistemi kurmalıdır.

3.5.7 Meslek yeterliliği ve etik kurallar

İç kontrol, idarede çalışan tüm personellerin görevlerinin bir parçasıdır ve tüm çalışanlar dolaylı olarak iç kontrol sistemini hayata geçirirler. Personel, faaliyet sorunları, sosyal davranış kurallarına aykırılıklar ve şirket politikasının ihlal edilmesiyle ilgili raporlamadan sorumludur.

3.6 COSO iç kontrol modeli

“1970’lerin sonu ve 1980’lerin başında Amerika Birleşik Devletleri’nde hileli finansal raporlamalar nedeniyle yaşanan büyük şirket iflasları sonucunda finansal raporlardaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve engellemek için beş önemli meslek örgütü sponsorluğunda Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission of Fraudulent Financial Reporting) kurulmuştur. Bu örgütler; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA) , Amerika Yönetim Muhasebe Enstitüsü (IMA) , ve Amerika Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI)’dür. Komisyonun ilk başkanı James C. Treadway olduğu için kurulan komisyon Treadway Komisyonu (Treadway Commission) olarak da bilinir. Hileli Finansal Raporlama Komisyonu’nun en önemli hedefi; hileli finansal raporlamanın nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Kurulan Komite kısaca

COSO (Committee of Sponsoring Organization) yani Sponsor Organizasyonlar Komitesi olarak da bilinmektedir. Komite, işletmelerin iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görmüş standartları belirlemeyi amaçlamıştır. Esas olarak, hileli finansal raporlamaya yol açabilen ihmal edilmiş ya da dikkatten kaçan faktörler üzerinde çalışır ve halka açık şirketler, bağımsız denetçiler, Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ve diğer düzenleyiciler ile eğitim kurumları için tavsiyeler geliştirir” (Çatıkkaş, 2005:17).

“Bu amaçla, Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi oluşturulmuş ve bu komite 1992 yılında İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporu (Internal Control Intergated Framework) çalışmasını yayımlamıştır. COSO’nun iç kontrole ilişkin tavsiyelerde bulunduğu bu önemli raporda, iç kontrolün tanımı ve kontrol sistemlerinin nasıl iyileştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. COSO, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim yoluyla finansal raporlama kalitesini arttırmaya yönelik çalışan gönüllü bir organizasyondur” (Saltık, 2007:9-10).

“İşletmenin amaçlarına ulaşmasında makul bir güvence sağlamak için oluşturulan iç kontrol sistemi COSO modeline göre birbiriyle bağlantılı beş temel bileşenden oluşmaktadır. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak kabul edilmektedir” (INTOSAI GOV 9100, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004:13).

“Kurum ortamı ve yönetim felsefesi kontrol ortamının oluşumunda etkilidir. Kurumun stratejik, mali ve operasyonel amaçlarına göre tanımlanan riskleri kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasında belirleyici olurlar. Bilgi, iletişim ve izleme ise kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, gözden geçirilmesine yardımcı olur. COSO bileşenleri ve iç kontrol ilkeleri çerçevesinde yapılan değerlendirmeler, kurumlarda yeterli iç kontrollerin bulunup bulunmadığı hakkında bilgi sağlar” (Uzun, 2009:52).

3.6.1 Kontrol ortamı (Control Environment)

“İç kontrol sisteminin temel bileşenidir. Diğer bileşenler bunun üzerine inşa edilir” (Akyel 2010:96).

“İç kontrol sürecinin başarılı olması içinde yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. İç kontrolün başarısında en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, kurum bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerini iyi bilmesi gerekmektedir. Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır” (Sayıştay Dergisi 2012:8-9).

3.6.2 Risk değerlendirme (Risk Assessment)

“Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz ederek riskleri minimize edecek uygun önlemleri belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyeti risk odaklı olarak gerçekleştirilmelidir. Sistemin zayıf ve güçlü yönleri analiz edilerek, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder” (Sayıştay Dergisi 2012:8-9).

3.6.3 Kontrol faaliyetleri (Control Activities)

“Kontrol faaliyetleri, kurumun hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir” (Sayıştay Dergisi 2012:8-9).

3.6.4 Bilgi ve iletişim (Information and Communication)

“Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin

sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir” (Sayıştay Dergisi 2012:8-9).

3.6.5 İzleme (Monitoring)

“İç kontrol sistemlerinin gözlemlenmesi yani sistemin zaman içindeki performans ve kalitesinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu faaliyetlerin sürekli bir biçimde izlenmesi, bağımsız değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimiyle sağlanabilir. Sürekli gözlemlenme, faaliyetler yürütülürken yapılır. Bu kapsamda düzenli bir şekilde yapılan nezaret eylemleri ile çalışanların görevlerini yerine getirirken yaptıkları diğer eylemleri yer alır. Birbirinden ayrı yapılacak olan değerlendirmelerin sıklığı ve kapsamı öncelikle risklerin değerlendirilmesine ve devam eden gözlemlenme eylemlerinin etkililiğine bağlı olacaktır” (Sayıştay Dergisi 2012:8-9).

3.7 İç Kontrol Standartları

3.7.1 Genel standartlar

3.7.1.1 Makul güvence

“İç kontrol sisteminin belirli bir maliyet, fayda ve risk koşulları altında mantıklı bir güvence sağlayacağını belirten makul güvencede yönetim kurulundakiler, makul güvencenin yeterli olup olmadığını belirleyip faaliyetlerin bulunduğu bir risk belirlemeli ve riskleri nitelik/nicelik açısından değerlendirmelidir. Bu standartta fayda – maliyet analizleri önemli olup, fayda hedefe ulaşmama riskindeki azalma seviyesini ifade etmektedir. Yöneticiler riskleri minimuma indirgeyerek fayda / maliyet dengesindeki en uygun değerden yararlanmalıdırlar. Faaliyetler ile hedeflere daha kolay erişim sağlanabilmesi için faaliyetler göz önünde bulundurularak kontroller uygun bir şekilde paylaşılmalıdır” (Saltık, 2007:28).

3.7.1.2 Destekleyici tutum

“İç kontrol sisteminde her daim destekleyici bir tutum sergileyen ve bu tutumlarını açıkça gösteren yönetici ve çalışanları ifade etmektedir. Yöneticiler tarafından gösterilen tavır ve davranışlar çalışanlar tarafından da süreç içerisinde benimsenerek iç kontrol etkinliğini ve performansını artıracaktır. Şirketin tüm

personelleri aynı tavır ve davranışları benimser ise şirket kültürü ve politikasının oluşmasına olanak sağlayacaktır” (Saltık, 2007:29).

3.7.1.3 Yeterlilik ve dürüstlük

“İç kontrol sisteminde görev alanların iç kontrolün amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlayacak dürüstlükte ve yeterlilikte olmasını ifade etmektedir. Yöneticiler ve personel, meslek ahlakını, verimli ve etkili performans için gereken beceriklilik seviyelerini, etik değerleri, iç kontrol hakkındaki bilgi ve anlayışı içselleştirmeli ve bunu çalışırken göstermelidir” (Saltık, 2007:29).

3.7.1.4 Kontrol hedefleri ve gözetimi

“Kurumlar tüm faaliyetlerinde makul kontrol hedefleri belirlemelidir. Tüm faaliyetlerin sınıflandırılması ve ayrıntılı kontrol sağlanması özel kontrol hedeflerinin belirlenebilmesi için gereklidir. Ayrıca iç kontrol sisteminin uygun şekilde bu faaliyetlerin içine yerleştirilmesi, risklerin belirlenebilmesi için gereklidir.

Faaliyetlerin tümünün düzenli bir şekilde gözden geçirilmesine kontrollerin gözetimi adı verilir. Oluşturulan yapının sistematik olarak gözetim yapması, risk önden tespit edilip tedbir alınmasına, performansın artmasına ve şirketin hedefine ulaşmasına katkıda bulunacaktır” (Saltık, 2007:30).

3.7.2 Ayrıntılı standartlar

Ayrıntılı standartlar kontrol hedeflerinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır. Genel olarak aşağıdaki beş başlık altında ifade edilse de kurumun faaliyetleri ve politikalarına göre çeşitlilik gösterebilmektedir. Bu standartlar aşağıdaki gibidir:

Belgeleme standardı: İşin mahiyeti ve faaliyetleriyle alakalı belgelerin eksiksiz ve düzgün bir biçimde düzenlenmesi, yetkililer tarafından gerektiğinde ulaşılabilir olacak şekilde korunması ve kurumun amaçlarına erişmesine katkıda bulunmasıdır. İşlemlerin anında ve uygun kaydedilmesi standardı: Bu standartla beraber uygun bir sınıflandırma şekliyle muhafaza edilmesi idarenin doğru, zamanında ve eksiksiz olarak bilgilere ulaşmasını sağlayacaktır. İşlemlerin onaylanması ve görev ayrımı standardı: İşlemlerin yetkili kişiler tarafından uygulanması ve onaylanmasıdır. Bu ayrım yetkili kişinin onayını kötüye

kullanmasını ve hata risklerini azaltmaktadır. Görevlerin belirlenmesi de işlerdeki mükerrerliğin önüne geçilerek, varlık ve zaman kaybına mani olacaktır. Gözetim standardı: İdarecilerin yapmakta olduğu gözetim, personel hatalarının azalmasını, hatalı uygulamaların en aza indirgenmesini sağlayacaktır. Kayıt ve kaynaklara ulaşma, hesap verme standardı: Kayıt ve kaynaklara ulaşımın sınırlandırılmasıdır. Yönetim tarafından belirlenen yetkili kişiler haricinde hiçbir personel ilgili kayıt ve kaynaklara erişemez. Yetkisi olmayan personel tarafından bu kayıtların kullanımının önlenmesi ve sonucunda doğacak zararların engellenmesidir. Kayıtlar ile kaynaklar arasındaki uygunluğun düzenli olarak kontrol edilerek hesap verme yükümlülüğün sağlanmasıdır (Saltık, 2007:31-32).

3.7.3 INTOSAI iç kontrol standartları

INTOSAI, 1953 yılında Birleşmiş Milletler'e üye 34 ülkenin katılımı ile kurulmuş, üst düzey denetim organlarının veya uzmanlaşmış aracı kurumlardan oluşan, bağımsız bir örgüt olup kendisine yedi adet bölgesel birlik bağlı bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay'ı 1965 yılından bu yana statü gereği her ülkeden sadece bir yüksek denetim kuruluşunun üye olabildiği INTOSAI'ye üyedir. INTOSAI yüksek denetleme kurumları arasındaki bağı güçlendirmeyi ve aralarındaki kamu mali denetimi sahasında görüş ve bilgi değiş tokuşu sağlamayı, tecrübelerin paylaşılmasına yardımcı olmayı ve üyelerine destek olmayı amaçlamaktadır. INTOSAI, iç kontrolü aşağıdaki hedefleri sağlamak suretiyle riskleri kabul edilebilir seviyelere indirgeyerek makul bir güvence sağlanması için tasarlanan bir sistem olarak tanımlamıştır. (T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı, Bir Yönetim Modeli İç Kontrol:29).

- Faaliyetleri etik kurallarına uygun, etkili, düzenli, ekonomik bir şekilde gerçekleştirmek.
- Hesap verebilirlik sorumluluğunun getirmiş olduğu yükümlülükleri ifa etmek.
- Yasal mevzuat ve gerekliliklerine uymak.
- Kötüye kullanım ve kayıplara karşı varlıkları korumak.

3.8 İç kontrole ilişkin mevzuat

3.8.1 Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu

“10.12.2003 tarih 5018 sayılı Kanununun 55. maddesinin ikinci fıkrasında, *"Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standart ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir"* hükmüne göre, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 20.11.2006 tarih ve 12 sayılı kararı ile Kamu İç Denetim Standartları belirlenmiş bulunmaktadır. Kamu İç Kontrol Standartları ise COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir. Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde, iç kontrolün beş bileşenini esas alarak, tüm kamu idarelerinde uygulanabilir seviyede olmasını sağlamak için genel nitelikte düzenlenmiştir” (Resmi Gazete Sayı:26738).

3.8.1.1 Kontrol ortamı standartları

Kontrol ortamı standartları, iç kontrolün diğer dört unsuruna temel teşkil eden genel bir çerçeve niteliğinde olup, aşağıdaki konuları kapsayan dört standarttan oluşur (Resmi Gazete Sayı:26738).

- Etik Değerler ve Dürüstlük
- Misyon, organizasyon yapısı ve görevler
- Personelin yeterliliği ve performansı
- Yetki Devri

3.8.1.2 Risk değerlendirme standartları

Risk değerlendirme standartları, idarenin hedeflerini gerçekleştirmesine engel olacak risklerin tanımı, analizi ve gereken önlemlerin belirlenmesi süreci olup aşağıda yer alan beşinci ve altıncı standart olarak karşımıza çıkmaktadır (Resmi Gazete Sayı:26738).

- Planlama ve Programlama

- Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

3.8.1.3 Kontrol faaliyetleri standartları

Kontrol faaliyetleri standartları, idarenin hedeflerini gerçekleştirmesi ve belirlenen riskleri yönetmesi için oluşturulan politika ve prosedürleri tanımlayan aşağıdaki 7-12. standartlardır (Resmi Gazete Sayı:26738).

- Kontrol stratejileri ve yöntemleri
- Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi
- Görevler ayrılığı
- Hiyerarşik kontroller
- Faaliyetlerin sürekliliği
- Bilgi sistemleri kontrolleri

3.8.1.4 Bilgi ve iletişim standartları

Bilgi ve iletişim standartları, gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine olanak sağlayacak bir zaman dilimi içerisinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsayan 13-16. Standartları içermektedir (Resmi Gazete Sayı:26738).

- Bilgi ve iletişim
- Raporlama
- Kayıt ve dosyalama sistemi
- Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

3.8.1.5 İzleme standartları

İzleme standartları, iç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsayan 17 ve 18 nolu standartlardır (Resmi Gazete Sayı:26738).

- İ kontrolün değerlendirilmesi
- İç denetim

3.8.2 IFAC Denetim Standardına Göre İç Kontrolün Tanımı

Uluslararası muhasebe uygulamalarına yön veren dünyanın en önemli muhasebecilik meslek örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kısaca IFAC, “125 ülkeden 164 üyesi bulunmakta olup yaklaşık 2,5 milyon kamu ve özel sektör çalışan ve akademisyenden oluşan muhasebeciyi kapsamına dâhil etmiştir” (www.ifac.org). IFAC 1977 yılında kurulmuştur. Muhasebecilerin meslek etiği, Uluslararası Eğitim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını geliştirilmesinde ve yayınlanmasında rol oynamaktadır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board “IAASB”), uluslararası denetim ve güvence hizmetlerinin kalitesini artırmak amacıyla denetimin standartlarını geliştirip ve yayınlama üzerine federasyon içerisinde oluşturulan bir yapı olup, bir dizi denetim standartları oluşturmuş ve bunları yayınlamıştır. Bu standartlar içerisinde bulunan “400 numaralı Uluslararası Denetim Standardı”nın amacı, risk belirlemek ve iç kontrol sisteminin etkinliğidir. Bu durumda muhasebe sistemleri ve iç kontrol sisteminin yapısını anlayarak ve denetim riskinin tespiti amacıyla düzenlenmiş olan finansal tabloların, bağımsız denetim esnasında mevcut olan bu yapıların anlaşılmasında, denetim riski ve bu riskin ayrıntıları olan doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riskinin belirlenerek denetçiye yol göstermektir.

3.8.3 Sermaye Piyasası Kanunu Düzenleme Tebliği

“Türkiye’de iç kontrol sistemine ait Sermaye Piyasası Kanunu içtihatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ayrıntı verilerek açıklanmıştır. Bağımsız denetçi, uygulanacak denetim teknik çeşitlerini, uygulama zaman ve içeriklerini belirleyerek, müşteriye ait olan iç kontrol sisteminin etkili bir biçimde yürütüldüğünü değerlendirme zorunda olması ilk bakışta göze çarpan noktalar arasında yer almaktadır”(6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 2012).

3.8.4 Türk ticaret kanunu ve iç kontrol

“Resmî Gazetede yayınlanan 6102 sayılı yasa ile 14.02.2011 tarihinde yayınlanmış 01.07.2012 tarihinde uygulanmaya başlanan Yeni Türk Ticaret

Kanunu'nda şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin gerekliliği, şirketlerin daha iyi yönetilmesini sağlamak amacıyla hüküm altına alınarak iç denetim birimlerinin kurulmasını teşvik eden düzenlemeler getirilmiştir” (6102 TTK 2011).

Bu yeni içerikte kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmektedir. Bu bağlamda kurumsallaşmanın gerçekleşmesi için farklı yönetim kurulu komiteleri kurulması gerekmektedir. Bu durum bütün işletmeler için geçerlidir. Bu komiteler veya komisyonlarda yönetim kurulu üyesi olmayan kişiler de görev alabilecek gerekirse tümü bu kişilerden oluşturulabilecektir. Bu bağlamda kurulan bu komite bu yönetim kurulu üyelerinden oluşmayacaktır. Fakat bu komitenin görevi tümüyle hazırlık yapmak olup, iç kontrol hususunda yönetim kuruluna düzenli bir şekilde bilgi aktararak aydınlanmasına hizmet edecek, nihai karar ise yönetim kurulunun olacaktır.

3.9 İç kontrol ve İç denetim ilişkisi

İşletmeler sürekli büyümekte ve giderek karmaşık bir yapıya bürünmektedir. Yöneticilerin faaliyetleri tam manasıyla kontrol altında tutma imkânları olmadığından etkili bir iç kontrol yapısının kurulması gerekmektedir. Yönetim iç kontrol yapısının işletme içerisinde yer almasından sorumludur. İç kontrol yapısının verimli ve etkin bir şekilde uygulanabilir olması için de iç denetim sisteminin kurulması gerekir. İç kontrol mekanizması sürekli olarak işlerken iç denetim faaliyetleri de iç kontrol yapısını denetlemek adına belirli zamanlarda devreye girmek suretiyle işletme yönetiminin sağlıklı olmasına yardımcı olur. Kamu idarelerinde etkili bir iç kontrol sistemi kurulması ve sağlıklı bir şekilde devamlığınının sağlanmasından üst yönetici sorumludur. Üst yönetici ayrıca iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasında iç denetçilerden görüş alabilir.

İç kontrol bir sistemdir ve işletmenin iş akışları arasına yerleştirilmelidir. İç kontrol sisteminin parçası olan iç denetim ise yönetsel bir fonksiyondur ve iç kontrol sisteminin verimliliğinin ve etkinliğinin belli aralıklarla risklerin önceliklerinin belirlenmesi suretiyle değerlendirilmesini sağlar. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkinliği, işleyişi ve yeterliliğiyle alakalı olarak yönetime bilgiler sağlayıp önerilerde bulunur ve değerlendirmeler yapar.

İç kontrol sistemi, önemli yanlışlıkları görmek ve riskleri azaltmak için iç denetim mekanizması, dış denetçiler ve yönetim tarafından kullanılır. İç denetçiler, denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin işleyişini incelerler.

İç denetçiler organizasyonun politikalarına, yönetmeliklerine ve yasalara uygunluk, finansal ve operasyonel bilgilerin bütünlüğü ve güvenilirliği, varlıkların korunması, kaynakların ekonomik ve etkin kullanılması gibi unsurları da gözden geçirirler. Fakat iç kontrol sisteminin uygulanması ya da düzenlenmesi süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin seçimine dâhil olmazlar.

“İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve başarı düzeyini araştırarak, sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığını ve işletmenin amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşılandığını araştırmaktadır. İç denetim etkin bir iç kontrolü sağlamakta, işletme içerisinde önceden belirlenmiş olan standartların, politikaların uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmekte ve yönetime raporlarını aktarmakta, önerilerde bulunmaktadır. Ayrıca işletmenin planlanan hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirerek kontrol, risk yönetimi ve yönetim hakkında işletme yönetiminden bağımsız olarak tarafsız bir görüş sunmaktadır” (Şengür, 2005:5).

İç kontrol ile iç denetim farklı kavramlar olup, iç kontrol sisteminin iç denetim faaliyeti ile farklı noktaları olduğu gibi, birbirine bağlı hususları da söz konusudur. İç kontrol sistemi işletmenin faaliyetlerinin etkili ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayıp yönetimin amaç ve politikalarına uygun hareket etmektedir.

“İç denetim, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik hizmetleri gerçekleştirmekle birlikte bir ölçüde iç kontrol kapsamında değerlendirilirken, bir ölçüde de iç kontrolün dışında bir fonksiyon olarak da kabul edilmektedir. Önemli ayırt edici bir özelliği ise, iç kontrol süreçleri ile ilgili standartlar Maliye Bakanlığı tarafından, iç denetim ile ilgili standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir. İç kontrol sistemi aynı zamanda faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için yol gösterici bir sistemdir” (Çevikbaş, 2011: 52).

3.9.1 İç denetim ile teftiş arasındaki farklar

İç denetim ile teftiş kavramlarının tanım ve kapsamı ile ilgili olarak tam bir uzlaşma bulunmamaktadır. Çoğunlukla bu iki kavramı birbirinin yerine kullanan işletmeler mevcuttur. Hâlbuki denetim ve teftiş birbirinden tamamen ayrılmaz, iki kavramın da ayırt edici özellikleri bulunmaktadır. Bu farklılıklar çizelge 1 de gösterilmiştir:

Çizelge 3.1: İç Denetim ile teftiş ayrımı

İÇ DENETİM	TEFTİŞ
Sistem ve süreç odaklı	Şikâyet, birey, olay ve işlem odaklı
Geleceğe odaklı	Geçmişe odaklı
Hesap verilebilirlik	Hesap sorulabilirlik
Soruşturma görevi yok	Soruşturma görevi var
Risk odaklı denetim	Risk odaklı denetim tekniği yok
İyi uygulama örneği teknikleri	Hata örnekleri tekniği
Uluslararası standartları var	Geçmişe dayalı birikimler var
Öncelikli amaç idare faaliyetlerini geliştirme	Öncelikli amaç mevzuata uygunluk
Sistem, performans, uygunluk denetimi	Mevzuata uygunluk denetimi

Kaynak: Akdemir, 2019:45

İç denetim geçmiş olduğu kadar geleceğe odaklıdır. Fakat teftiş geçmişe dönüktür. Şöyle ki, teftiş; geriye dönük olarak ve genellikle işlemler gerçekleştiikten aylar sonra, örneklem metoduyla işlemlerin seçilmesi ve bunlara ilişkin olarak politika ve prosedürlerin, belge ve mutabakatların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. İç denetim ise, kontrol ve risk analizlerinin

otomatik olarak gerçekleştirilmesidir. Örnek işlemlerin belli periyotlarda örneğin; yıllık, altı aylık, üç aylık veya aylık incelenmesinden ziyade işlemlerin tamamının sürekli bir inceleme konusu olması, denetim paradigmasını değiştiren bir yaklaşımdır (Cankar, 2004:72).

3.10 İç Kontrol ile Muhasebe Denetimi İlişkisi

3.10.1 Muhasebe denetiminin zorunlu olmasını sağlayan nedenler

En genel açıklamayla denetimin konusu işletmenin ekonomik faaliyetlerine ait bilgiler bütünüdür. İşletmenin bilgi sistemi ve muhasebe süreci, ekonomik faaliyetler ve olaylarla bunlara ait olan bilgiler arasındaki bağlantıyı sağlamaktadır. Bu sebeple denetim konuları; muhasebe işlemlerinin kayıt ortamı, bilgi sistemleri ve mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin tamamını kapsamaktadır.

“Denetim, ticari faaliyetler ile ilgili olayların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, çıkar ilişkisinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş; belirli dönemlerde faaliyetlerle ilgili sonuçların ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulmuştur. Faaliyet sonuçlarının işletmelerle çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir” (Gündoğdu, 2016:388).

Finansal olay ve faaliyetlerle ait bilgilerin tamamı denetimin konusunu oluştururken bunlar arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlamaktadır.

Denetimin mecburi olmasını sağlayan faktörler dört başlık altında toplanabilmektedir.

Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı: Şirketler büyürken ve teknoloji ilerlerken muhasebe işlemleri ve mali tabloların hazırlanması süreçleri de daha karmaşık hal almaktadır. Bunun sonucu olarak finansal tabloların hatalı olma ihtimali artmakta ve muhasebe denetimi zorunlu hale gelmektedir.

Bilgilerin alınacak kararlara etkisi: Bilgilerin doğruluğu alınacak kararların sonuçlarını direk etkileyeceğinden kaynaklarının güvenilir olması gerekmektedir.

Çıkar çatışması: finansal tabloların hazırlanmasında sorumluluğu olan işletme yöneticileri ile bu tabloların kullanıcıları arasında çıkar çatışması olabilmektedir. Benzer biçimde işletme yöneticileri ve mali tablo hazırlayan yöneticiler ve hissedarlar arasından da çıkar çatışması olabilmektedir. Öte yandan şirket hissedarları şirketlerin alım satım işlemlerinde veya kredi kullanımlarında daha fazla fayda sağlamak için şirketin sahip olduğu finansal yapıyı ve şirket değerini olduğundan fazla veya olduğundan iyi gösterme çabası içinde olabilmektedirler.

Diğer nedenler: Firma ile bilgi kullanıcılarının farklı yerlerde bulunması, firma yetkililerinin doğrudan denetleme yetkinlikleri veya olanakları bulunmaması gibi sebeplerden ötürü de denetimlere ihtiyaç duyulmaktadır.

3.10.2 Denetimin unsurları ve İç kontrol

Denetim bir süreç olup başlangıcı ve sonucu arasındaki bütün faaliyetler önceden belirlenmiş planlar çerçevesinde yapılmaktadır.

Şirketin mali tabloları iktisadi faaliyetleri ile alakalı finansal ve mali iddialarının tamamıdır. İşletmenin denetimden sorumlu personelleri bu finansal ve mali tabloların doğruluğunu araştırıp raporlama yapmaktadır.

Şirket politikalarında önceden saptanan ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütler Genel Kabul görmüş muhasebe ilkeleri, vergi mevzuatı(vergi denetimi için), sayıştay mevzuatı(kamu denetimi için), Muhasebenin temel kavramları, SPK mevzuatı şeklinde sayılabilir.

İşletme sahipleri ve ortaklar, işletmenin yöneticileri, işletmeye kredi veren kurumlar ve potansiyel yatırımcılara ilgili taraflar denilmektedir.

İşletme yönetimi tarafından ileri sürülen iddiaların ve bildirimlerin saptanan ölçütlere hangi seviyede uygun olduğunu belirleyen ölçülere uygunluk derecesi denmektedir.

İşletmede uygulanan denetimlerinin amacına ulaşabilmesi için sahip olunan her bilgi kanıt olarak nitelendirilir. Kanıt türleri ve değerlendirilmesi için

kullanılacak yöntemler denetimin amacına göre farklılık gösterebilir. İşletmenin görevlendirdiği denetçi tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları doğru ve dürüst değerlendirmek zorundadır. Denetim esnasında bağımsız, önyargısız, profesyonel ve uzman bir personel olarak davranmakla yükümlüdür.

Denetimi yapan kişi veya kişiler işletme yönetimi tarafından savunulan iddiaların güvenilirliğini ve geçerliliğini ayrıntılı bir şekilde inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. Bu duruma sonuç bildirme denmektedir.

Bu unsurların sonucunda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesi ile denetim birbiri ile sürekli etkileşim halinde bulunan iki muhasebe kontrolü sistemidir.

3.10.3 Muhasebe denetiminin türleri

Muhasebe denetim türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Amaçlarına göre (uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, mali tablolar denetimi ve özel amaçlı denetimler),
- Kapsamına göre (genel ve özel denetim),
- Yapılma nedenlerine göre (yasal ve isteğe bağlı denetim),
- Uygulama zamanına göre (devamlı denetim, ara denetim ve son denetim)
- Denetçinin statüsüne göre (bağımsız, kamusal veya iç denetim)

3.10.4 Muhasebe denetiminin konusu ve amacına göre denetimin türleri

“Muhasebe denetimi, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili donelerin önceden saptanan ölçütlere uygunluk seviyesini araştırarak sonuçları ilgili taraflara bildirmek maksadıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir” (Güredin, 2000:5).

“Bir başka ifadeyle bağımsız bir uzman tarafından yapılan, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk seviyesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla delil toplama ve değerlendirme süreci olarak ifade edilmektedir” (Gürbüz, 1995:5).

“Denetim bir süreçtir ve bu süreçte bir işletmenin belli dönemlere ait ekonomik işlemlerine ilişkin delil toplanmakta ve bu deliller değerlendirilmek suretiyle ilgili işletmenin mali tablolarında sunduğu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş bildirilmektedir. İşletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir” (Bozkurt, 2006:27).

3.10.4.1 Mali tablo denetimi:

Mali tablo denetimi, genel amaçla yapılmakta olup, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun tespiti için yapılmaktadır. Bu denetim bağımsız denetçi veya kamu denetçileri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bu tür denetimler vergi dairelerine verilmiş olan mali tabloları veya ortakların bilgilendirildiği tabloları konu almaktadır (Bozkurt, 2006:27).

3.10.4.2 Faaliyet denetimi:

Bir örgütün faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışını gözden geçiren denetim türüdür. İç denetimden daha geniş çaplı olup her türlü denetçi tarafından gerçekleştirilebildiği gibi genellikle iç denetçi veya kamu denetçileri tarafından yapıldığı görülmektedir (Bozkurt, 2006:27).

3.10.4.3 Uygunluk denetimi:

İşletmede mevcut uygulanan kurallara (personel sözleşmesi, iş akdi, işletme politikası gibi) uygunluğu incelemek için yapılan denetim türüdür. Konulan kurallar denetçi tarafından değiştirilemeyip sadece bilgi almak amaçlı kabul edilir (Bozkurt, 2006:27).

Denetçi statüsüne göre denetimin türleri üç türdür:

3.10.4.4 İç denetim:

İşletmeye hizmet etmek için, işletmenin faaliyetlerini inceleyerek ve sonuçlarını değerlendirerek şirket içinde kurulan bağımsız bir değerlendirme denetleme organizasyonudur. Finansal nitelikte olan ve olmayan tüm işlemler iç denetimin kapsamına girer, ayrıca finansal, faaliyet ve uygunluk denetimlerinin tamamını da kapsar. Finansal denetim açısından mali tabloların doğruluğunun incelenmesi dışında, mali tablolara kaynak olan muhasebe bilgilerinin güvenilirlik ve doğruluğunun tespiti ve bu bilgilere sahip olmak için kullanılmış kayıt

ortamının sağlıklı olması durumu ve raporlama sistemlerini gözden geçirmeyi amaçlar. Bütün bunların yanı sıra hata ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi de finansal tablo denetiminin kapsamına girmektedir (Toroslu, 2012:70).

3.10.4.5 Kamu denetimi:

Denetimin amaç, kapsam ve denetimi yapan birimlere göre kamu denetimleri sınıflandırılır, bunlar: Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Sayıştay olarak sayılabilir. Ayrıca özel sektörde ve kamuda faaliyet gösteren işletmeleri denetleyen denetim kurullarının yanı sıra, bağlı olduğu birliğin hesaplarını denetleyen kamuya ait denetim kurulları da bulunmaktadır (Toroslu, 2012:70).

3.10.4.6 Bağımsız denetim:

Serbest meslek sahibi statüsünde kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kriterlerine uygunluk seviyesini belirlemek amacıyla Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır. Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve mevzuatın hükümlerine uygun yapıldığını tasdik yetkisi YMM'lere verilmiştir (Toroslu, 2012:70).

Yapılma zamanına göre denetim türleri sınırlı denetim, sürekli denetim ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılır.

Sınırlı denetim: Altı aylık ara bilanço ve gelir tablolarının denetimini ifade eder.

Sürekli denetim: Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri esasında hazırlanıp kamuya açıklanması zorunlu olan yıllık mali tabloların tümünü içeren denetimdir ve her yıl yapılması zorunlu kılınmıştır.

Özel denetim: Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru yapan kurum ve yardımcı kuruluşların, başvuruları üzerine tebliğ edilen maddeler üzerinden ilerleyerek özel denetim yaptırma zorunluluğu bulunmakta olup, mali tabloların ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetleme kuruluşu tarafından denetlenmesini içermektedir.

3.10.5 Muhasebe Denetiminin Amaçları

Muhasebenin temel amacı, işletmelerin sahip olduğu varlıklar hakkında bilgilenmek veya bir karara varmak isteyen kişilere güvenilir ve dürüst bilgiyi sağlamaktır. Muhasebe denetiminin temel amacı ise hazırlanan mali ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu tespit ederek bu tablolar hakkında rapor vermek, mevcut olan hile veya hataları ortaya çıkarmak veya oluşmasını önlemektir.

Muhasebe raporlarıyla etrafa arz edilen bilgiler bir beyan niteliği taşımaktadır. Bu tür beyanlarda ortaya atılan bilgilerin var olduğu ileri sürülmektedir. Beyanlardaki iddiaların doğruluğunun araştırılarak ortaya çıkaracak bir araştırma, bildirimdeki bilgiler hakkında daha objektif karar verilmesini sağlayacaktır.

3.10.6 Ülkemizde Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamak İçin Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde yapılan çalışmalarda, muhasebe denetiminin etkinliğinin sağlanması için analitik inceleme prosedürleri ele alınarak, denetim sürecinde uygulanma yöntemleri ve çıkan sonuçların denetim üzerinde oluşturdukları etkiler araştırılmıştır. Araştırma sonuçları incelendiğinde prosedürlerin analitik incelemeleri, denetimin her kademesinde etkin bir biçimde kullanıldığında, denetimin etkinliğinin artması ve denetçinin tarafsız bir denetim görüşü elde etmesinde etkin rol oynadığı görülmüştür.

Bilişim teknolojilerinin kullanımının denetimin etkinliğini artırıp arttırmadığı araştırılmış, denetim firmaları açısından maliyetleri azaltıcı, denetim niteliği açısından da etkinliği, kaliteyi, güvenilirliği, verimliliği, koordinasyon ve işleyiş hızını artıran etkileri olduğunu belirlenmiştir.

“İç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için öncelikle işletme üst yönetiminin iç denetim sürecinden beklenen faydaları kavraması ve iç denetim birimlerini sahiplenmesi gerekir. İşletme yönetimi tarafından iç denetim biriminin ve iç denetçilerin tarafsız ve bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütebilecekleri çalışma ortamının oluşturulması ve iç denetçilerin pozisyonlarının diğer birimlere çok iyi anlatılması gereklidir. İç denetim birimi işletme içinde öyle bir şekilde yapılandırılmalı ki; iç denetçiler,

bağımsızlıklarına gölge düşürecek iç ve dış etkenlerden uzak bir şekilde, doğrudan üst yönetime bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmelidirler. Bunun yanında denetçi kadroları, gerekli mesleki ve ahlaki nitelikleri haiz, kritik düşünme yeteneklerine sahip, finansal ve finansal olmayan konularda üst düzey bilgilere sahip kişilerden oluşturulmalıdır” (Bulut, 2010: 68).

3.11 Muhasebe Denetiminin Etkinliği Sağlamada İç Kontrolün Değerlendirilmesi

3.11.1 Hata ve Hileler

“Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişmesi ve işletmelerin büyümesi işletmelerin yapılarını karmaşık hale getirmiştir. Bu karmaşık yapı içerisinde, muhasebe işlemlerini yapan kişilerin, dikkatsizliği, tecrübesizliği, bilgisizliği ve yanılması gibi çeşitli nedenlerle yaptığı işlemlerde hatanın olması kaçınılmaz hala gelmektedir” (Durmuş ve Taş, 2008: 133).

“Finansal tabloların güvenilirliğini etkileyen bu sebepleri ortadan kaldırmak, ancak iyi bir muhasebe denetimi ve etkin bir iç kontrol sisteminin işletmelerde kurulmuş olması ile mümkün olabilecektir. Muhasebe denetçisinin, denetim esnasında karşılaşılabilecek sorunların başında, muhasebede sık sık karşımıza çıkan muhasebe hata ve hileleri gelir” (Güçlü, 2008; 73).

“Muhasebe hata ve hileleri, genelde, muhasebe kavram ilke ve kurallarına uygun olmayan düzensizlikleri ifade etmektedir. Yapılan muhasebe düzensizliklerinin hata mı yoksa hile mi olduğunun tespit edilmesi kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan bu ayırımın yapılması her zaman kolay olmamaktadır. Hata ve hile, her zaman birbirinden ayırt edilemez. Hileli işlemlerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır ya da hatalı işlemlerle gizlenir. Hataların hileli bir nitelik kazanması ise bunların kasıtlı oluşlarından kaynaklanır” (Kaymak, 1996; 63).

3.11.1.1 Muhasebe Hataları

İstem dışı yapılan yanlışlıklara hata denir. Benzer şekilde, bir şirketin muhasebe personelinin dikkatinden kaçmak ya da dalgınlığına gelmek, bilgisizliğinden kaynaklanmak vb. suretiyle yaptığı yanlışlıklar muhasebe hataları olarak adlandırılır. Muhasebe hataları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: Şirket

personelinin finansal tabloların hazırlanmasına temel teşkil eden muhasebe belgelerini yanlış veya eksik olarak defterlere işlemiş olmasıdır. Bu tip olaylara örnek verecek olursak, sene sonuna doğru bazı satıcılardan gelen faturaların gözden kaçarak hiç kayıtlara girmemesi veya satış fiyatlarının yanlış girilerek satış veya alacaklar rakamlarının eksik veya fazla olması durumunun ortaya çıkmasıdır. Şirket çalışanı olayları veya bazı durumları yanlış yorumlayarak, birtakım tahminlerin yanlış yapılmasına neden olabilir. Örneğin, teknolojik olarak eskiyen ve satılamayacak durumda olan bazı envanterin hala satılabilecek durumda olduğunu düşünerek gerekli karşılıkların ayrılmaması gibi hatalar. Şirket çalışanı hesapların tasnif edilmesinde yanlışlıklar yapabilir. Örneğin, bazı masraf kalemi sayılabilecek harcamalar duran varlık hesabına kaydedilebilir veya kısa ve uzun vadeli borçlar birbirinin yerine yazılabilir (Pamukçu, 2000; 45).

En genel açıklama ile muhasebe hatalarını, dikkatsizlik, unutkanlık, ihmal etme, bilgi eksikliği veya tecrübe eksikliği sebeplerinden herhangi birinin sonucu olarak muhasebe işlemlerinde yapılan yanlışlıklar şeklinde açıklayabiliriz.

3.11.1.2 Muhasebe Hileleri

“Bir işletmenin üst kademesindeki belirtili sınırlı bir kitlenin faydasına olacak şekilde yapılan ve sistemi manipüle etmeye yönelik eylemler – örneğin sistemin açıklarından faydalanma, belgelerde sahtecilik yapma vb. – bütün sisteme büyük bir zarar verir. Daha genel kapsamda düşünüldüğünde, bu şekilde manipüle edilen muhasebe kayıtlarının bir sonucu olarak kaynaklar yanlış yerlere aktarılmakta ve bundan tüm toplum zarar görmektedir” (Bozkurt, 2000: 15).

“Hilenin yapılma nedenleri, vergi kaçırmak, yolsuzlukları gizlemek ve işletmenin gerçek durumunu farklı göstermek olarak sıralanabilir” (Kaymak, 1996: 92).

“Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkarılması mümkün olamaz” (Alptürk, 2008: 402).

3.11.2 Hataların ve Hilelerin Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi

“Bilgi kullanıcılarının işletmenin sunduğu finansal tablolara olan güvensizlikleri bağımsız muhasebe denetiminin önemini artırmıştır. Bağımsız muhasebe denetçilerinin çalışmalarının önemli bir kısmını, finansal tabloları hakkında görüş oluşturmaya çalıştıkları işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi oluşturmaktadır. Çünkü denetçinin, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmaya çalıştığı finansal tablolar işletmenin iç kontrol sisteminin bir sonucudur. İç kontrol, bir işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile doğrudan ilgilidir. Bundan dolayı denetçiler öncelikle işletmenin iç kontrolünü anlamaya çalışmakta ve burada edindikleri bilgilere göre denetim faaliyetini planlamaktadırlar” (Yılancı vd. 2007: 57).

Bir kuruluşun içindeki muhasebe sisteminde mevcut olan hile ve hataların tespit edilip önlem alınması veya en aza indirilmesi ve finansal verilerinin doğruluğu, etkili iç kontrol sistemine sahip olması sonucunda oluşmaktadır. Etkili iç kontrol sistemi kurulumu için muhasebe sistemi içerisinde bulunan hile risklerinin belirlenmesi ile mümkün olmaktadır. Hile riskini tanımlamak istersek; personellerin içinde bulunduğu kurumun varlıklarını ve kaynaklarını kasten uygunsuz bir biçimde kullanıp veya ele geçirip haksız kazanç sağlamalarının ihtimalleri olarak açıklanabilir.

3.11.3 Hile Üçgeni

“Muhasebe sistemi bütünüyle bir kayıt ve analiz sistemidir. Bu sistem ekonomik girdi ve çıktıları sürekli olarak kayıt altına alan ve kayda giren bütün verileri düzenli olarak analiz ederek sistemin ekonomik yapısına dair raporlama yapan bir sistemdir. Bu nedenle, muhasebe sisteminin ilk işlevi işletmede gerçekleşen sayısız mali olay arasında ilgileneceği işlemleri seçip derlemek ve sistematik olarak kaydını parasal terimler ile yapmaktır” (Dabbağoğlu, 2007: 165).

“Hile, üç koşula bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu koşullara hile üçgeni adı verilmektedir. Hilenin ortaya çıkmasını sağlayan bu koşullar; Teşvikler/Baskı, Fırsat ve Davranış/Rasyonalizasyon başlıkları altında incelenebilmektedir” (Ramos, 2003:28).

Teşvikler/Baskı: Sistem içerisindeki personelin kişisel ekonomik problemleri, yine sistem içerisinde işini kaybetmeme/yükselme fırsatını kaçırmama gibi

kaygıları sistemi manipüle etmek için kendilerine yeterli motivasyonu sağlamaktadır. Bu motivasyonla özellikle yönetici kadrosundaki çalışanlar sistemi belli teşviklerle kendi lehlerine – ya da en azından aleyhlerine olabilecek şartları ortadan kaldırmak adına – yönlendirmek üzere hile olarak kabul edilebilecek belli teşvikleri verme girişiminde olurlar.

Fırsat: “İç kontrol ya da denetim sisteminin olmaması ya da gerektiği gibi verimle kullanılmamasının ortaya çıkardığı sistemsel açıkları kullanan kişiler olmaktadır. Fakat kurumda bulunan etkili bir iç kontrol sistemi hileli işlemlerin yapılması fırsatını engelleyecektir.” (Ramos, 2003:28).

“Hiyerarşi kademesinde daha alt unvanlarda çalışanların göz yumması veya yetersiz kontrol sistemlerinin izin vermesi nedeniyle kuralların boşluklarından yararlanan ve yetkili makamlarda bulunan kişiler mevcut kontrol sistemlerini etkisiz hale getirecek veya geçersiz kılacak fırsatları oluşturabilirler” (Emir, 2008: 117-118).

Davranış/ Rasyonalizasyon: İnsan psikolojisinin bir sonucu olarak insanlar yaptıkları eylemleri ve ortaya koydukları davranışları haklı gerekçeler içine sığdırma eğilimindedirler. Etik olarak yanlış ya da hileli kabul edilebilecek birçok davranış ilgili işletmenin personelinin gözünde haklı gerekçelere sahip olabilir. Örneğin kişi başvurduğu hilelere şirketin bunu hak ettiği ve/veya hali hazırda kendisine bu olanağı sağlaması gerektiği gibi gerekçelerle haklı çıkarma eğiliminde olabilir. İç kontrol ve denetim ne kadar verimli kullanılıyorsa, bu tür yapanın kendisini haklı gördüğü, rasyonalize ettiği eylemlerin o kadar önüne geçilebilir.

4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNDE MUHASEBE KONTROLLERİNİN ROLÜ

4.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada Türkiye’de faaliyet gösteren halka açık bir ulaştırma şirketinde bulunan iç kontrol sisteminin etkinliğinde muhasebe kontrollerinin rolü ve uygulama biçimleri yer almaktadır. Araştırmanın amacı kurum içinde ve dışında gerçekleştirilen iç kontrol sürecinde uyulması gereken standart yöntemleri ve kontrolleri tanımlamaktır.

Bilindiği üzere iç kontrol sisteminde kontroller yönetsel ve muhasebe kontrolleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu çalışmamızda muhasebe kontrollerini ayrıntılı bir şekilde incelenmiş olup, uygulamaları açıklanmaktadır. Araştırmada amaç muhasebe kontrollerinin sonucunda varsa iç kontrol eksiklerinin neler olduğunu ortaya çıkararak, eksiklerle ilgili gerekli önerilerde bulunulmaya çalışmaktır.

Araştırmada şirket yönetiminin aldığı ve uyguladığı kararlar neticesinde iç kontrol sisteminde muhasebe kontrollerinin önemi vurgulanmaktadır.

Günümüzde ulaştırma sektörünün öneminin dünya çapında artması ile birlikte bu işletmelerde iç kontrol sistemine duyulan ihtiyaç da artmıştır. Etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanması ve buna bağlı olarak çalışan tüm personelin görevleri dâhilindeki kontrolleri eksiksiz yerine getirmesi kurumun ana amacıdır. Bu sistemlerden önce eski usullerden olan tek tek kayıtların incelenmesi şeklinde yapılan geleneksel muhasebe kayıtları kontrolü, iş yoğunluğunun artması ve meydana gelen hata ve hileler nedeni ile bu tarz yöntemlerin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle işletme yönetimi iç kontrol sistemine daha çok önem vermeye ve işletme bünyesinde iç denetim birimleri oluşturmaya başlamıştır. Gerek muhasebe sistemleri gerekse kullanılan sistemler sürekli birbirleriyle haberleşerek kontrollerin anında yapılmasını sağlamaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı ise, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması ve muhasebe kontrollerinin işletme açısından araştırılmasıdır.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasının ön şartı iç kontrol süreçlerinin ve bu süreçlerde kullanılacak dokümantasyonun doğru bir şekilde belirlenmesi ve bu süreçlere uyumda tüm çalışanların azami özeni göstermesine bağlıdır. Bu sebeple çalışmamızda ilgili şirketin denetim prosedürleri açıklanmıştır.

Genellikle işletmelerde faaliyet sonuçlarının gözlemlenmesi, değerlendirilmesi ve ilgili kişilere bildirilmesi finansal raporlar sayesinde sağlanmaktadır. Muhasebe bilgi sistemleri doğru ve gerçek finansal raporlama yapmak için kurulurlar. Bu raporlar şirketin yönetimi, şirkete yatırım yapmak isteyenler için hazırlanmaktadır. Tam bu noktada iç kontrol sistemi muhasebe bilgi sisteminin finansal tabloları doğru ve güvenilir bir şekilde oluşturmasını sağlamaya yardımcı olur.

4.2 Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamı ulaşım sektöründe faaliyet gösteren bir havayolu şirkettir ve bu şirketle sınırlıdır. Yönetim Kurulu tarafından yayınlanan 2019 yılı faaliyet raporuna göre; 30 Eylül 2019 itibariyle kayıtlı sermayesi 5.000.000.000 (beş milyar) Türk Lirası'dır.

Sermaye oranına göre %50.88 oranla halka açılmış bir şirkettir.

Şirkete bağlı beş farklı ortaklık daha bulunmaktadır. Bu şirketler kargo taşımacılığı, teknik bakım, havaalanı işletmeleri, uluslararası yatırımlar ve uçak içi eğlence sistemleri hizmetleri veren şirketlerden oluşmaktadır.

30 Eylül 2018 tarihi itibari ile 25.568 olan şirketin personel sayısı 30 Eylül 2019 tarihi itibarıyla %15 artarak 29.944 olmuştur.

96 adet geniş gövde, 224 adet dar gövde ve 24 adet kargo olmak üzere toplam 344 adet uçakla havacılık sektörüne hizmet vermektedir.

4.3 Araştırmanın Verileri ve İncelenmesi

Uygulamamızda kullandığımız veriler; şirketin yönetim sisteminde, uygulanması gereken yasal düzenlemeler, standartlar, prosedürler, ulusal ve uluslararası sivil havacılık kuralları gereği kurum içinde ve dışında yapılan tüm denetimleri kapsamaktadır. Ayrıca şirketin yayınladığı finansal raporlar, şirket faaliyet raporu, sunumlar yıllık raporlar ve bazı toplantı tutanaklarından da yararlanılmıştır.

Hizmet kalitesi, olağan dışı durumlar, çevre mevzuatı, tedarikçiler, ulusal ve uluslararası ittifaklar gereği gerçekleştirilen denetimler de kapsam dâhilindedir.

Şirket yönetim sistemine göre dört farklı denetim tipi tanımlamıştır.

Bunlar ‘ kurum bünyesinde yapılan tüm denetimleri kapsayan, iç denetim olarak da adlandırılan Birinci Taraf denetimler; Alınan ürün/hizmet ve yapılan sözleşme kapsamında Kurumun, Kurum dışı tedarikçi/firma/kurumlara yaptığı denetimler olan İkinci Taraf denetimler; dışarıdan kuruma yapılan ulusal ve uluslararası sivil havacılık otoritelerinin yaptığı denetimleri kapsayan Üçüncü Taraf denetimler; ve son olarak kurumun denetçileri tarafından ilişkide bulunduğu bir otorite, kurum veya organizasyonun beklentileri doğrultusunda başka havayolu kuruluşu, kurum veya şirketlere yapılan denetimleri kapsayan Dördüncü Taraf denetimlerdir.

Çalışmamıza konu iç denetim ve bunun özelinde iç kontrol sistemine ait mali kontroller olduğundan, şirketin denetim politikası içinde Birinci Taraf Denetimlere girmektedir.

Şirket politikası gereğin şirketin İç Denetim Planının risk odaklı yapılması esastır. Risk bazlı denetim planlaması yapılırken Operasyonel, Emniyet, İş Sağlığı Güvenliği ile Çevre ve Ticari riskler göz önüne alınır. Denetim planının oluşturulmasında aşağıdaki kriterler riskli alanların değerlendirilmesinde kullanılır:

Şirketin iç denetim ve buna bağlı kontroller için genellikle yıllık olarak plan yapmaktadır. Ancak hata veya hileye rastlandığı zaman veya finansal raporların incelenmesi sonucunda muhasebe kayıtlarında anormallikler olduğu zaman yerinde müdahale açısından hızlıca denetim planlayabilmektedir.

Şirketin her yıl gerçekleştirdiği denetimlerin ki Birinci Taraf Denetimler -iç kontrolde bunlara dâhildir- hazırlanması ve belirlenmesinde belli kaynaklar referans alınmaktadır. Bu kaynaklar şirketin iç kontrol ve denetime dair süreçlerinde referans aldığı dokümanların genel çerçevesini oluşturmaktadır. Bu bağlamla, bahsi geçen ve dikkate alınan kaynaklar şirket tarafından Şirket Denetim Prosedüründe şu şekilde belirlenmiştir:

- Şirketin uymakla yükümlü olduğu ulusal ve uluslararası kurallar
- Yasalar, yönetmelik ve sözleşmeler
- Entegre Yönetim Sistemi'nin gereklilikleri
- Şirket faaliyet ve süreçlerindeki riskler
- Uygulanan düzeltici faaliyetlerin etkinlik değerlendirmesini de kapsayacak şekilde önceki yıllarda yapılan denetimlerin sonuçları
- Üst Yönetimin öncelikleri
- Ticari amaçlar
- Müşteri şartları
- Tedarikçi değerlendirme ihtiyacı
- Şirket paydaşlarının geri bildirimleri

4.3.1 Şirketin iç kontrol sistemi ve muhasebe kontrolleri

Şirketin iç kontrol sistemi içerisinde kullandığı muhasebe kontrolleri sonucunda ortaya çıkan raporlamalar sonucunda sistemde iyileştirmeler yapılabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında iç kontrol sisteminin muhasebe kontrollerindeki önemi ortaya çıkmaktadır. Öyle ki ulaşım sektöründe yer alan şirketin başarısı müşteri ilişkileri ve müşteri memnuniyet konularından geçmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak şirketin muhasebe sürecinin doğru yönetilmesi oldukça önemli bir paya sahiptir. Muhasebe süreçleri ile muhasebe kontrolleri paralel ve senkronize bir şekilde organize olduğunda şirketin başarı grafiği de yükselmektedir.

İç kontrol sisteminin etkinliği muhasebe süreçlerini de düzenlemektedir. Dönemsel olarak hazırlanan planlar ve dönem sonunda planların gerçekleşip

gerçekleşmediğinin kontrolü muhasebe süreçlerinin raporlarıyla mümkün olmaktadır.

Şirketin iç kontrol birimleri iç denetçilerden ve müfettişlerden oluşmakta olup, her birimin amiri birim içindeki kontrolleri düzenli olarak yapmaktadır.

Muhasebe bölüm çalışanlarının kontrol bulguları ve geri bildirimleri sistemin doğru, güvenilir ve sağlıklı işlemesi için gerekli olan maddelerin başında gelmektedir. Muhasebe bölümündeki çalışmaların eksiksiz ve düzenli olması için şirketin diğer departmanları ile organize bir şekilde çalışmaları gerekmektedir. Organizasyonun içinde belirli seyahat noktaları, müşteri grupları, bölgeler ve fiyatlandırmalar şeklindeki farklı faaliyet birimleri bazında dinamik bir süreç olduğu için “Müşteri Müdürlüğü”, Çağrı Merkezi” ve “Satış Muhasebe Müdürlüğü”, “Tahsilat Kanalları Müdürlüğü” ile birlikte diğer sorumlu üniteler rol üstlenmektedir. Bu ünitelerin hepsi muhasebe departmanına veri akışı sağlamaktadır. Birbirleriyle sürekli veri alış verişi yapan bu yapı iç kontrol sisteminde muhasebe kontrollerinin çok fonksiyonlu katılım özelliğini yansıtırken, sorumlu ünitelerin içinde yer aldığı sistem bütününde muhasebe kontrolü rollerini de temsil etmektedir.

Etkin, güvenilir bir iç kontrol sistemi ve iç denetim sistemi incelediğimiz bu şirketin muhasebe sistemlerini de pozitif yönde etkilemektedir. Bu bağlamda iç denetimden sorumlu birimler şirketin iç politikaları dâhilindeki hedeflerinin önünde engel oluşturan faktörlerin belirlenmesi ve bunlara göre gerekli aksiyonların alınması için ilgili yönetim kadrosuyla iletişim içerisinde birer danışman gibi görev yapmaktadırlar. İç denetim şirketin kendi bünyesinde çalışan personeller tarafından yapıldığı gibi, dışardan alınan danışmanlık hizmetleri neticesinde de olabilmektedir.

Bahsedilen danışmanlık mekanizması içerisindeki faaliyetlerin uluslararası standartlara uygunluğu burada önem kazanmaktadır. İster şirket içindeki denetleyen personel, ister dışarıdan alınan denetim personelleri görevlerini yerine getirmek için uygun şartları arayacaktır. Uygun şartlar genellikle ulusal ve uluslararası havacılık kuralları gereklerinin yerine getirilmesi, aksaklıkların belirlenmesi, belirlenen durumların raporlanması ve gereken tüm önlemlerin alınmasıdır.

4.3.2 Şirketin varlıkların korunması ve doğru güvenilir finansal raporlama

Şirketin iç kontrol sisteminde var olan muhasebe kontrollerinde en önemli faktörlerden birisi varlıkların korunması, diğeri ise doğru ve güvenilir finansal raporlamadır.

4.3.2.1 Varlıkların korunması

Muhasebe kontrollerinin en önemli unsuru varlıkların korunması kavramıdır. Şirketin en önemli varlıkları olan uçaklar için bu kavram oldukça önem arz etmektedir. Şirketin burada aldığı önlemler uluslararası ve ulusal sivil havacılık kuralları gereğince uçak teknik bakımlarının aksatmadan yapılmasıdır. Teknik personel her güncellemeden sonra eğitime tabi tutulur ve yerine mutlaka ikame personel görevlendirir. Teknik personel görevlerinin olduğu şirket bölümlerine sadece kendilerine tanınan kartlarla ve parmak izi ile girmektedir. Böylece oluşacak bir hatanın ya da sorunun kimden kaynaklandığının öğrenilmesinde bu durum önemli rol oynamaktadır.

Sahip olunan demirbaşlar, personele sağlanan materyaller, var olan tüm mobilyalar etiketlenerek varlık barkot sistemine kayıt edilmektedir. Bu sistemde demirbaşların yenilenmesi, değiştirilmesi veya hurdaya çıkarılması gerekiyorsa yıllık olarak takibi yapılmaktadır.

Basılı biletlerin veya elektronik biletlerin sistemlerde numara sırasına göre kayıtlı olması ve yıllık olarak tüm ofislerin stok sayım yaparak hataya olanak vermemesi de varlıkların korunmasında önem teşkil etmektedir.

Tüm personel kartlı giriş sistemine göre çalışma alanlarına giriş yapmaktadır. Buna göre personel hangi departmanda görevliyse oraya giriş izni bulunmakta olup departmanlar arası geçiş söz konusu olduğunda kendi kartı ile giriş yapamamaktadır. Böylece herkesin nerede olduğu kayıt altına alınarak, oluşacak bir zarar veya hata durumunda personel tespiti yapılabilmektedir.

Şirket varlıkların korunması için düzenli olarak raporlar alıp yönetime sunmaktadır. Bu raporlarda satılan bilet adedi, iadeler, iptaller ve tutarlar gibi detaylar yer almaktadır. Burada karşılaştırmalı kontrol yöntemleri kullanılarak bir önceki senenin rakamları ile karşılaştırma yapıp anormal durumlar tespit edilebilmektedir. Muhasebe kayıtlarını etkileyen birinci faktör bilet satışı olduğu için satış kanallarının farklı olması, yurt içi veya yurtdışı satışların

mevcut olması gibi sebeplerden ötürü tüm bilgileri farklı sistemlerden tek çatı altında toplayarak güvenilir raporlar oluşturmaktadır.

İşlemlerde oluşabilecek hata, eksiklik, yanlışlık veya usulsüzlük risklerini azaltmak için işlemlerin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrol edilmesi görevlerinin farklı personeller arasında paylaşılır. Bu görevler şirketin prosedürlerinde görev tanımı olarak belirlenmektedir. Kamu iç kontrol standartlarında açıklanmış olan görevlerin ayrılığı ilkesine uygun olarak yöneten şirket, bu ilkenin uygulanması için her faaliyetin veya işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü gibi görevleri farklı personellere vermektedir. Aylık veya yıllık olarak personel faaliyet raporu adı altında yöneticilerden personellerin etkin çalışma prensiplerine uyup uymadığının raporları üst yönetime sunulmaktadır. Yetki devri ve onay silsilesi kullanılarak izinli, raporlu veya işe gelmeyen personel yerine mutlaka ikame bir personel bulduran şirket bu önlemlerle de işletme hızını maksimum seviyeye çıkarmaktadır.

Personellerin bilerek ya da bilmeden yaptığı hatalardan bazıları varlıkların etkin korunması ilkesini çiğnemektedir. Buna örnek olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

- Kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına hatalı geçirilmesi
- Varlıkların muhafaza edilmesi sırasında oluşabilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan kayıplara karşı korunması
- Varlıklar üzerindeki fiziki kontroller esnasına oluşan hatalar
- Tahsilatların veya iade biletlerin zimmete geçirilmesi
- Şirketin maddi varlıklarını kişisel amaçları için kullanma
- Şirketin almadığı mal ve hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapılması ya da yapılıyor gibi gösterilmesi
- Kendi görevi olmadığı halde bazı durumlara müdahalede bulunan personel

Bu ve bunun gibi sebeplerle şirket personelleri şirket varlıklarını kişisel amaçları için kullanabilmektedir. Bu durumların önlenmesinde iç kontrol ve iç

denetim sistemlerini kullanarak teftiş kuruluına düzenli rapor hazırlayan yöneticiler yerinde ve zamanında müdahalede bulunmaktadır.

şirket personelleri ve yöneticileri için yazılan ve uygulanan prosedürlerle iş tanımları yapılmıştır. Bu prosedüre göre denetim, teftiş, muhasebe ve diğer departmanlarda çalışan personellerin görev tanımları net bir şekilde ifade edilmiştir. Her personel görevini eksiksiz yerine getirdiğinde hata veya hile söz konusu olmayacaktır. İş akışlarında meydana gelen hata veya hilelerin personelin bilgisizliğinden mi yoksa kötü niyetli olmasından mı kaynaklanıyor bunun incelenmesi gerekmektedir. Bu incelemeyi şirketin teftiş kurulu aylık veya yıllık ofis ziyaretleri ile düzenli ve kuralcı bir şekilde takip etmektedir.

şirket prosedürlerini sürekli güncel tutmak zorundadır. Bu güncellemeleri ulusal ve uluslararası mevzuata uygun bir şekilde yapmaktadır. Birimler arasında koordinasyon toplantıları düzenlenerek durum değerlendirmeleri yapılır, raporlar dikkatle incelenir ve prosedürler bunlara göre düzenlenir. Uygulamaya koyulan bu prosedürler tüm personelin ulaşabileceği kurumsal ağlarda bulunmaktadır.

Muhasebe kontrolleri esnasında yetkili denetim ve teftiş personellerine gereken şartlar şirket tarafından sağlanmaktadır. Bunlardan en önemlisi var olan kuralların uygulanması ve bu konuda şirket yöneticilerinin aldığı sorumluluktur. Muhasebe kayıtları için kullanılan sistemin güvenilir olması ve diğer sistemlerle haberleşerek çalışması için gereken altyapının kurulması önemli bir faktördür. Muhasebe kayıtları veya bilet bilgileri gibi temel konuların sisteme işlenirken hatanın olmaması veya en aza indirilmesi gerekmektedir. Sistemler son teknoloji ile birbirleri ile haberleşerek oluşan hatayı departman sorumlularına farklı yollarla ileterek bu hataların anında tespit edilip düzeltilmesi de şirketin maddi varlıklarını koruma altına almaktadır.

İş sağlığı ve güvenliği eğitimi başta olmak üzere tüm personel bir dizi eğitimlerden geçmektedir. Her birimin kendine ait düzenli eğitimi organize edilmektedir. Bu eğitimler personelin kendini sürekli güncel tutmasını sağlayarak profesyonelleşme yolunda emin adımlarla ilerlemesini sağlamaktadır. Personelin profesyonel olması şirketin de tümüyle güvenli ve koruma altında iş akışına sahip olduğu anlamına gelmektedir. Muhasebe

kontrolleri yerinde ve zamanında yapıldığında alınan sonuçlar şirketin finansal itibarını belirlediğinden, muhasebe personelleri güncel ve düzenli eğitimler almaktadır.

Denetlemeden sorumlu olan personellerin şirket için bir çeşit öz eleştiri yaptığı ve kendisinin de içerisinde bulunduğu bu ekonomik yapının muhasebe alanında yaptığı hataları, aldığı riskleri ve bunların olası sonuçlarını raporladığı ve ilgili raporlara göre alınması gereken önlemleri belirlediği söylemek yanlış olmayacaktır.

4.3.2.2 Finansal kayıtların güvenilirliği

Şirket uluslararası düzeyde hizmet verdiği için uluslararası otoritelere bağlı çalışmakta, bu otoritelerin belirlediği standartlar çerçevesinde faaliyet planları oluşturmaktadır. Ulusal düzeyde Sermaye Piyasası Kuruluna bağlı ve bağımsız denetimlere tabi bulunmaktadır. Bu sebepler sonucunda kayıtların doğruluğu ve eksiksiz olması hem iç kontrol sisteminin etkinliğini hem de denetim sonuçlarına göre aksiyon alarak gerekli düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Tüm bunların sonucunda ortaya çıkan finansal raporların güvenilir olması yönetimin bu şartları sağlaması ile mümkündür.

Şirket, gelen ve giden her türlü evrak dahil iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı ve dosyalandığı kapsamlı ve güncel sistemlere sahiptir. Bu sistemlerde kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamaktadır.

Şirketin tüm sistemleri birbirine entegre edilmiş olup 7-24 online çalışan sistemler ve personelleri bulunmaktadır. Biletleme ve muhasebe sistemlerine kayıt edilen her işlem ve sonuçları, haftalık ve aylık raporlar halinde farklı birimler tarafından kontrol edilmektedir. Farklı birimlerin kontrolü sonucunda hata ve hileye ait işlemler minimuma indirilmektedir.

Sistemler aynı zamanda hataya olanak sağlayacak işlemler için de önceden belirlenmiş parametleri hesaplayarak uyarı bilgilendirmesi de yapmaktadır. Birim yöneticilerine uyarı bildirimleri iletildiğinde sorunun kaynağına anında bakılıp gereken önlemler alınabilmektedir. Muhasebe kayıtları ve kontrolü sonucunda ortaya çıkan tüm finansal raporlar da gerçeği yansıtacak ve şirketin güvenilirliğini etkileyecektir.

Muhasebe sistemlerine kayıt yapan personeller başlangıçta ve geliştirilmesi gereken zamanlarda düzenli olarak eğitimlere tabi tutulmaktadır. Tüm bu kayıt ve kontrollerde uzmanlaşan kadrosuyla kıymet hareketleri düzenli kayıt altına alınırken finansal raporlar da hata ve hile olmadan yayınlanacaktır.

Birbiriyle bağlantı halinde çalışan tüm sistemlerin birbirinden bağımsız olarak arşivlenmesi yapılmaktadır. Resmi kayıtlara göre on yıl öncesine kadar tüm kayıtların arşivde saklanması gerektiğinden gerek fiziki şartlarda gerekse bilgisayar sistemlerinde arşiv uygulamaları bulunmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında, şirketin tüm ekonomik faaliyetlerinin düzenlenmesi, aldığı ekonomik risklerin ve yanlış kullanılan kaynakların en aza indirilmesini amaçlayan iç denetim sistemi içinde muhasebe kontrollerinin rolünün çok büyük olduğu görülecektir.

Finansal bilgilerin hem işletme içine hem de işletme dışına raporlanması finansal kayıtların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmaktadır. Genel olarak yönetime sunulan işletme içi finansal bilgiler işletme dışına sunulan bilgilerden daha ayrıntılıdır. Bilindiği gibi, bağımsız denetimin amacı işletme yönetiminin hazırladığı finansal tabloların dürüstlüğü ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmektir. Dolayısıyla, işletme dışına yayınlanan finansal raporlardaki bilgiler son derece önemlidir.

Şirket 2019 yılına ait yayınladığı finansal raporlarda Finansal Tabloların Hazırlanış Şekli ve sunumları detaylı bir şekilde açıklamıştır.

Finansal tabloların hazırlanış şekline göre uygulamaya konu olan şirket, Borsa İstanbul'a kote olarak faaliyetlerini göstermektedir. Dolayısı ile şirket finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamaktadır. Kavramsal çerçevede yer alan finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinden biri olan gerçeğe uygun sunuş uygulamaya konu olan şirketin finansal bilgileri için de geçerlidir. Buna göre, bilgi kullanıcılarının karar vermesi için ihtiyaca uygun olarak sunulan finansal bilgiler, tam, doğru ve hatasız olmalıdır. Bu üç özellik gerçeğe uygun sunuş olarak isimlendirilmektedir. Ayrıca borsada işlem gören bu şirket SPK hükümlerine de tabi kamu yararı taşıyan işletme olarak bağımsız denetime de tabidir. Bu durum, şirketin finansal tablolarının muhasebe standartlarına,

muhasebe mevzuatına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçinin görüşünün kamuya açıklanması anlamına gelmektedir.

Şirketin son üç yıla ait bağımsız denetim raporları incelendiğinde, finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu belirtilerek, SPK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı kapsamında, bir finansal tablo setinin bilgi kullanıcısının ihtiyacını karşılayabilmesi için dipnot ve açıklamalardan oluşması gerektiği ifade edilmektedir (TMS1). Şirketin finansal bilgilerinin güvenilirliği, uyguladığı muhasebe politikaları, yaptığı değişiklikler dipnotlarda bilgi kullanıcıları için açıklanmıştır. Bu durum da finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda fikir vermektedir.

Konsolide finansal tablolar SPK'nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri II. 14.1 Numaralı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ("Tebliğ") hükümleri uyarınca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan ve yürürlüğe girmiş olan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ("TFRS'ler") uygun olarak hazırlanmıştır. TFRS'ler; KGK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları ("TMS"), Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TMS Yorumları ve TFRS Yorumları adlarıyla yayımlanan Standart ve Yorumları içermektedir. Konsolide finansal tablolar, SPK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'nde belirlenmiş olan formatlar ile KGK tarafından yayımlanan TMS Taksonomisi'ne uygun olarak sunulmuştur. Grup'un 30 Eylül 2019 tarihinde sona eren dokuz aylık ara döneme ilişkin ara dönem özet konsolide finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartları No:34 "Ara Dönem Finansal Raporlama" standardına uygun olarak hazırlanmıştır. Ara dönem özet konsolide finansal tabloları yıl sonu konsolide finansal tabloların içermesi gereken açıklama ve dipnotların tamamını içermemektedir ve bu sebeple Grup'un 31 Aralık 2018 tarihli konsolide finansal tabloları ile birlikte okunmalıdır.

Ölçüm esaslarına göre şirket, gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilen bazı finansal araçlar dışında finansal tablolar tarihi maliyet esasına göre hazırlanmaktadır. Tarihsel maliyet genellikle mal ve hizmet karşılığında verilen bedelin gerçeğe uygun değerine dayanır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların düzeltilmesi, SPK'nın 17 Mart 2005 tarih ve 11/367 sayılı kararı uyarınca, Türkiye'de faaliyette bulunan ve SPK Muhasebe Standartları'na (UMS/UFRS uygulamasını benimseyenler dahil) uygun olarak finansal tablo hazırlayan şirketler için geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulamasına son verilmiştir. Buna istinaden, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren 29 No'lu "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardı ("TMS 29") uygulanmamıştır.

Geçerli para birimine göre şirketin ikamet ettiği ülkenin para birimi Türk Lirası (TL) olmasına rağmen, şirketin geçerli para birimi ABD Doları'dır. Şirket'in faaliyetleri üzerinde ABD Doları'nın etkisi önemlidir ve ABD Doları şirketle alakalı durumların altında yatan ekonomik özü yansıtır. Bu sebeple, Şirket ABD Doları'nı finansal raporlarındaki ölçüm kalemlerinde ve fonksiyonel para birimi olarak kullanmaktadır. Finansal tablolardaki ölçüm kalemi olarak seçilen para birimi hariç bütün para birimleri yabancı para olarak ele alınmaktadır. Böylece, Türkiye Muhasebe Standartları 21 (TMS 21) "Yabancı Para Birimi Kur Farkı Değişikliklerinin Etkisi" ne göre, ABD Doları olarak gösterilmeyen işlem ve bakiyeler ABD Doları olarak tekrar hesaplanmıştır. Finansal tablolar TTK'nın 70. maddesi uyarınca TL cinsinden sunulmaktadır.

Konsolidasyon Esasları üçe ayrılmaktadır:

- Konsolide finansal tablolar, aşağıda (b) paragrafında yer alan hususlar kapsamında, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iş ortaklarının finansal tablolarını içermektedir. Gerekli olması halinde, Grup'un izlediği muhasebe politikalarıyla aynı olması amacıyla bağlı ortaklıkların finansal tablolarında muhasebe politikalarıyla ilgili düzeltmeler yapılmıştır. Tüm grup içi işlemler, bakiyeler, gelir ve giderler konsolidasyonda elimine edilmiştir.
- Şirket'in on bir adet İş Ortaklığı vardır (Not:1). Şirket'in İş Ortaklıkları, stratejik, finansman ve işletme politikası kararlarının Grup'un ve diğer

tarafların oybirliği ile kararını gerektiren müşterek kontrole tabi ekonomik faaliyetlerdir. Şirket tarafından müşterek kontrol edilen bu işletmeler, özkaynak yöntemiyle muhasebeleşmektedir. Özkaynak yöntemine göre konsolide bilançoda İş Ortaklıkları, maliyet bedelinin İş Ortaklığının net varlıklarındaki edinim sonrası dönemde oluşan değişimdeki Grup'un payı kadar düzeltilmesi sonucu bulunan tutardan İş Ortaklığında oluşan herhangi bir değer düşüklüğünün düşülmesi neticesinde elde edilen tutar üzerinden gösterilir. İş Ortaklığının, Grup'un İş Ortaklığındaki payını (özünde Grup'un iştirakteki net yatırımının bir parçasını oluşturan herhangi bir uzun vadeli yatırımı da içeren) aşan zararları kayıtlara alınmaz.

- Konsolide finansal tablolarda kontrol gücü olmayan paylar ana ortaklığa ait özkaynaklarda ayrıca sınıflandırılmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (“TFRS”lere) uygunluk beyanına göre konsolide finansal tablolar Sermaye Piyasası Kurulu'nun (“SPK”) 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan II-14.1 No'lu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” (“Tebliğ”) hükümleri uyarınca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”) tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (“TFRS”ler) uygun olarak hazırlanmıştır. TFRS'ler; KGK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları (“TMS”), Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TMS Yorumları ve TFRS Yorumları adlarıyla yayımlanan Standart ve Yorumları içermektedir. Konsolide finansal tablolar, SPK tarafından yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'nde belirlenmiş olan formatlar ile KGK tarafından yayımlanan TMS Taksonomisi'ne uygun olarak sunulmuştur. Konsolide Finansal tablolar Şirket Yönetim Kurulu tarafından 6 Kasım 2019 tarihinde onaylanmıştır. Şirket Genel Kurulu'nun ve ilgili düzenleyici kurumların bu konsolide finansal tabloları değiştirme hakkı bulunmaktadır.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar, yalnızca bir döneme ilişkin ise, değişikliğin yapıldığı cari dönemde, gelecek dönemlere ilişkin ise, hem değişikliğin yapıldığı dönemde, hem de gelecek dönemlerde ileriye yönelik olarak uygulanır. Tespit edilen önemli muhasebe hataları, geriye dönük olarak

uygulanır ve önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenir. Mali durum ve performans trendlerinin tespitine imkan vermek üzere, Şirket'in finansal tabloları önceki dönemle karşılaştırmalı olarak hazırlanmaktadır. Cari dönem finansal tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması açısından karşılaştırmalı bilgiler gerekli görüldüğünde yeniden sınıflandırılır ve önemli farklılıklar açıklanır. Şirket cari dönem finansal tabloların sunumu ile uygunluk sağlaması açısından, önceki dönem finansal tablolarında düzeltme ve sınıflamalar yapmıştır.

4.3.3 Şirketlere ait kayıt ve raporların iç kontrol sistemine katkısı

Çalışmamız dâhilinde muhasebe kontrollerinde yaşanan problemlerin (hataların, hile/şüpheli işlemlerin vb.) giderilmesi açısından kurumun almış olduğu bazı aksiyonların kayıt ve raporları incelenmiştir. Kurum bu raporları ilgili birimlerle toplantılar yaparak topladığı verilerle elde etmektedir. Bunlara örnek olarak hileli işlemlerin yapılabileceği kanalları belirlemek ve engel olmak ve iade işlemlerinde yapılan hataların minimize/elimine edilmesi için gerçekleştirilecek eylemlere dair kararların alınması için yapılmış toplantıları gösterebiliriz. Hileli işlemlerin engellenmesi veya en aza indirilmesi için kurum içindeki ilgili tüm birimler gerekli kontrollerini tam ve zamanında yapmalıdır. Bu kontrol mekanizmaları çalışan personeller aracılığıyla yapılırken, çoğunlukla muhasebe sistemlerine entegre edilmiş raporlarla hatalar ortaya çıkarılmaktadır.

Ortaya çıkan hataların işlem süreçleri incelenip hangi departmanın hatayı göremediği veya engelleyemediğine bakıp, kaynaklanan açıkların düzeltilmesi ve tekrarlanmaması için hangi önlemler alınmalı bunlar detaylandırılmalıdır.

Yapılan kontroller sonucunda işlem güvenliğinin sağlanması ve hileli işlemlerin oluşabileceği kanalların önüne geçilmesi amacıyla harcama itirazı ile ilişkili her konuda ilk muhatap ilgili banka olarak belirlenmiştir. Bu adımla banka sisteminde ortaya çıkacak hatalar tek bir elden kontrol edilerek, bireysel hilelerin önüne geçilmesi karara bağlanmıştır. Sürece kurum içindeki yetkili birimler dahil edilerek karşılıklı bir koordinasyon sağlanmıştır. Bir diğer konu, birimlerin sorumluluk alanları net şekilde tanımlanmalı ve kendi sorumluluk alanlarındaki aksiyonları almaları karara bağlanmalıdır. Mali kontrolde hileli işlemlerin engellenmesine dair önemli bir düzenleme getirmektedir. Bu

düzenlemeye göre kurumun müşterileri üzerinden bahse konu kart tipindeki kartlar ile düzenlenen biletlerde hile olması durumunda tahsilat doğrudan müşteriden yapılacakken, müşteri itirazının geçerliliğine dair belgelerin kabul ve doğrulamasını yapacak olan birim ise henüz belirtilmemiştir. Müşterilerin bu karar üzerine işlemlerinde hile oluşmaması adına daha büyük özen gösterecekleri kaçınılmazken, ilgili belge doğrulama biriminin bir an önce belirlenmesi gerektiği açıktır. Böylece süreç uzamayacak ve hileli işlemlerle ilgili aksiyonlar hızla alınabilecektir.

Diğer bir konu ise kart tipindeki işlemlerinin hile açısından takip edilebilirliğinin mümkün kılınmasına dairdir ki bu da muhasebe hilelerinin önüne geçmek için atılmış etkili bir adımdır. Kalan günden maddelerine bakıldığında ise ağırlıklı olarak hile işlemine müdahil tüm tarafların her konuda bilgilendirilmesi ve kayıtların sürekli olarak düzeltilerek yenilenmesine dair kararlar görülmektedir. Bu da sürecin güvenilirliği ve tarafların sürecin içinde tutulmasına dair etkin bir adımdır.

Müşteri ilişkileri muhasebe dosyalarında yapılan iyileştirme çalışmalarına dair raporlarda ise hataların giderilmesi ve önlenmesi amaçlanmıştır. Bu toplantıların ana konusu iade ve tekrar düzenlenen biletlerin ücret problemlerinin giderilmesi, mükerrer, birden fazla defa yapılan iadelerin tahsili ve önlenmesi iken tüm kararların ana oyuncuları Müşteri Müdürlüğü ve Tahsilat Kanalları Müdürlüğüdür. Birinci gündem maddesi mükerrer iade transferlerin tahsiliyle ilgili bir prosedürün hazırlanması ve bu sürecin kontrol altına alınmasıyla ilgilidir. Yine bu karar içerisinde Müşteri Müdürlüğü ile iş birliğine gidilmesi ve sürecin bir prosedürle düzgün ve hızlı şekilde yönetilmesi ve Müşteri Müdürlüğünün, acil işlemler söz konusu olduğunda bu prosedür doğrultusunda ilk muhatap olması karara bağlanmıştır. Bu kararlar hatalı/mükerrer iadelerin geri tahsili için atılacak adımlar belli bir prosedüre bağlanmış ve hızlandırılmış, hataların önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Toplantıda alınan en önemli karar maddesi yeni lokasyonlardaki çalışanlara sistemi ve ilgili dosyalarla eğitim verilmesi karara bağlanmıştır. Bir şirketin denetim sürecinde atabileceği en önemli adımlardan birisi hataların giderilmesi, en aza indirilmesi ya da ortadan kaldırılması için personelin eğitiminin planlanmasıdır. Bilinçli olarak yapılmayan (hileli olmayan) bu işlemlerin önüne

geçilmesinin en etkili yöntemi personelin oluşabilecek hataların önüne geçebilecek şekilde sistemle ilgili olarak eğitilmesidir. Etkin bir iç kontrol sisteminde eğitimin önemi çalışan sayısı fazla olan kurumlarda daha önem kazanmaktadır.

Finansal raporların doğruluğunu etkileyen unsurlar sonucunda çalışmamızdaki durumu şöyle açıklayabiliriz;

- Kurumun iş süreçlerindeki finansal hareketleri tam olarak muhasebe birimlerine bildirilmeli ve hatasız olarak sisteme kaydedilmelidir. Bu şirkette ulaşım hizmetinin verilmesi, müşteri faturaları, tahsilat kanalları ve ulaştırma operasyonları bazı önemli iş süreçleridir. Bu finansal hareketlerin tamamı iş süreçlerinde oluşur. Bu süreçlerdeki finansal hareketlerin muhasebe birimlerine tam ve hatasız olarak bildirilmesini sağlayan kontrol prosedürleri oldukça önem arz etmektedir.
- Kurumun finansal hareketleri muhasebe usul ve prensiplerine uygun bir şekilde, doğru hesaplara doğru tutarlarda kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durum muhasebe personellerinin, kaydedilen hesapların doğruluğu, belgelerin mevcudiyeti ve bilgisayarlı muhasebe sisteminin yeterliliğiyle alakalı bir konudur. Bu muhasebe sistemine kaydedilen hareketlerinin mahiyetini, tutarını ve miktarını açık ve net bir şekilde ortaya koyabilecek, karşılaştırma ve analize uygun bir hesap planı kullanılmalıdır.

Finansal raporların dürüstlüğü şirket yönetiminden başlayarak her birimde çalışan personelin dürüstlüğünden etkilenmektedir. Yönetim kurulundakiler şirketin gerçek finansal durumunun ortaya koyulması için gereken tüm desteği vermelidir. Etkin bir iç kontrol sistemi uygun bir muhasebe kontrol ortamına bağlıdır. Uygun muhasebe kontrol ortamının sağlanması başta yöneticilerin etik ve ahlaki değerlere bağlılığıyla gerçekleşmektedir. Diğer yöneticiler ve personeller sorumluluk alanlarındaki hataları, eksiklikleri saklamak için muhasebe kayıtlarını değiştirmeye çalışabilirler, bu durum finansal tabloların dürüstçe sunulmasını engelleyebilmektedir. Bu riskleri engellemek denetim prosedürlerindeki kurullarla belirlenip, etkin bir iç kontrol sistemiyle mümkün olabilmektedir.

Şirketlerde etkin bir iç kontrol sistemi kurulması uygun bir kontrol ortamına bağlıdır. İç kontrol sisteminin etkinliği başta yöneticiler olmak üzere tüm personelin etik ve ahlaki değerlere bağlılığı, yönetim kurulu kararları, uygun personel politikalarıyla personellerin organize edilmesi, yetki ve sorumlulukların adil bir şekilde dağıtılması ve devredilmesiyle sağlanır. Şirketin asıl amacı tüm sistemlerin birbiriyle uyumlu ve düzenli bir şekilde işlemesini sağlamaktır.

4.4 Araştırmanın Sonucu

Bu çalışma iç kontrol sisteminin etkinliğinde muhasebe kontrollerinin rolünün öneminin araştırılması amacı ile yapılmıştır.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümünde iç kontrol sisteminin ülkemizdeki yerinden bahsedilmiştir, ikinci bölümde kavramsal çerçeve ayrıntılı açıklanmıştır, üçüncü bölümde iç kontrol sistemi ve muhasebe kontrolleri açıklanmıştır. Dördüncü bölüm tezimizin araştırma bölümüdür.

Araştırmamızda incelenen şirketin sektörün en büyüklerinden olması sebebiyle hataların, hilelerin ve yolsuzlukların da aynı oranda fazla olması beklenmektedir. Ancak şirket gerek iç kontrol, gerek dışardan alınan hizmet sonucu yapılan bağımsız denetimler sonucunda bu seviyeyi minimum düzeye indirmekte ve aynı zamanda sistemleri sayesinde anında müdahale ederek verimliliğin maksimum düzeyde tutmaktadır.

Şirket etkin bir şekilde küresel piyasa takibi yapmakta olup, sistemlerini güncel tutabilmesi için iç kontrol sistemini oluşturmakta ve etkili bir şekilde yürütmektedir. İç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirerek sistemin geliştirilmesi de iç denetim sistemi sağlamaktadır. İç denetim, iç kontrol sistemi ile ilgili olan bilgileri şirketteki ilgili birimlere aktararak, değerlendirmeleri yapmakta ve önerilerde bulunmaktadır.

Bütün büyük ölçekli işletmelerde olduğu gibi incelediğimiz şirkette de iç kontrol sisteminin amacı, faaliyet sürecinde oluşabilecek olumsuzlukları bertaraf ederek amaçlara ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence sağlamaktır. Farklı birimlerin aynı amaç çerçevesinde örgütlenmesi ve başarılı sonuçlar

alması, ancak etkin bir şekilde tasarlanmış ve uygulanan iç kontrol sistemiyle mümkün olur.

Muhasebe bilgi sisteminin doğru ve zamanında raporlama yapabilmesi için kıymet hareketlerin olduğu birimlerin iş süreçleriyle muhasebe birimi arasında bilgi akışında etkinlik sağlanmalıdır.

Varlıkların korunmasıyla ilgili kontrol prosedürleri belirlemek için öncelikle iş süreçleri ve bu süreçlerde oluşabilecek riskler tanımlanmalıdır. Görevlerin ayrımı, yetkilendirme ve onay prosedürleri, varlıklara ve muhasebe kayıtlarına erişim kontrolü ve mutabakat kontrol yöntemleri etkin bir şekilde uygulanmalıdır.

Bu denetim projesi birçok kapsamlı bulgu ve düzeltici faaliyetlerin alınmasına kaynaklık etmiştir. Tezimiz yönünden muhasebe kontrollerinin eksikliği halinde ortaya çıkacak sorunlar ve finansal kayıplar itibariyle iyi bir örnek oluşturduğu düşünülmektedir.

Nitekim denetim çalışmaları özellikle muhasebe kontrollerinin iyileştirilmesi ve uygulamaya konulması ile ilgili çalışmaların gerçekleştiği kurum birimlerinde muhasebe kontrolleri ile ilgili zaaflar ve bu bağlamda gözlenen kontrol eksiklikleri ve sorunları ile ilgili konular aşağıda gösterilmektedir.

Dünya ekonomisinde yaşanan '*ekonomik altın dönem*' işletmeler için risk kontrolleri ile boşa kullanılan kaynakların dengelenmesinin önemini artırmış ve dengeli bir ekonomik büyüme için finansal bir yapıya sahip tüm özel ve kamu kurum ve kuruluşlarında mali denetimin rolünü öne çıkarmıştır.

5. SONUÇ

Küreselleşme her alanda ilerleme ve gelişmeyi hızlandırırken beraberinde sadece teknolojik gelişme ve ilerlemeyi getirmek ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmakla kalmamış ayrıca ekonomik piyasaların birbirine dokunabilirliği ve birbirini etkileyebilme oranının artmasıyla rekabet ortamını da artırmıştır. Bunun doğal bir sonucu olarak rekabetçiliğin artması her ölçekteki ekonomilerde krizi kaçınılmaz kılmış, piyasaları dalgalanmaya daha yatkın hale getirmiş ve dolayısıyla şirketleri ekonomik krizler bağlamında daha kırılganlaştırmıştır. Böyle hassas ve kırılgan bir ekonomik dengede şirketler öncelikle sektörlerinde ayakta kalmak ve sonrasında dengeli ve düzenli büyüyebilmek için denetim mekanizmalarına, özellikle de iç denetim mekanizmasına daha çok önem ve ağırlık vermeye başlamışlardır. İşte bu noktada her türlü ekonomik organizasyonun faaliyetlerini kararlı bir şekilde sürdürmesi ve istikrarlı bir şekilde büyümesi ve/veya gelişmesi için ortaya konulan bir denetleme mekanizması olan iç kontrol ve denetim sistemi, bu kamusal ve özel yapıların objektif bir şekilde değerlendirilmesi ve bunun sonuçlarına göre aksiyon alması için geliştirilmiş subjektif bir değerlendirme yöntemidir.

İç kontrol ve iç denetimin standart prosedürleri ekonomik oluşumlara kendilerini ekonomik riskler ve eksiklikler açısından değerlendirme (iç kontrol) ve bu değerlendirmeler sonucunda gerekli makamları bilgilendirerek gereken aksiyonları alma (iç denetim) olanağını sağlayan, günümüz ekonomik koşullarında neredeyse kaçınılmaz hale gelmiş bir uygulamadır. Tüm dünyada yaygın olarak kullanılan bu kontrol mekanizması için ulusal ve uluslararası standartlar geliştirilmiş ve herhangi bir işletmenin bu methodu verimli bir şekilde kullanabilmesi için bu uluslararası standartlara ve uygulamalara özen göstermesi, kendi kontrol ve denetim yöntemlerini bu standartlarla özdeşleştirilmesi ve bilhassa da uluslararası ekonomik platformları yakından

takip ederek söz konusu standartlarda yapılan güncellemelerden geri kalmaması kaçınılmaz olmuştur.

İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinde Muhasebe Kontrollerinin Rolünün önemini anlatmak amacıyla hazırlanan bu çalışmada ilk önce iç kontrol tanımı, amaçları ve iç denetim ile ilişkisi genel bir bakış açısı ile ele alınmış, uluslararası ve ulusal mevzuat ve standartlar göz önünde bulundurularak geniş bir çerçeveden bakış sağlanmaya çalışılmıştır. Bir sonraki aşamada genelden özele doğru inilerek muhasebe denetimi ile ilgili genel bilgiler verilmiş, bu alandaki hatalar ve hileler ile ilgili örnekler verilerek iç kontrol sistemi ile bu hata/hilelerin önüne nasıl geçilebileceği özet bir şekilde anlatılmıştır.

Örnek verilen uygulamada şirketin birimlerinde gerçekleştirilen satış-iade vb işlemlerde meydana gelmesi muhtemel hata/hile işlemlerine yer verilmiş ve bu işlemlere karşı iç kontrol kapsamında hangi aksiyonların alındığı ile ilgili detaylı bilgi verilmiştir.

Örneğin şirket tarafından yapılan bir satış işleminden sonra geri ödenmesi gereken ancak hesap sahibinin isim veya hesap bilgisinin yanlışlığı gibi çeşitli nedenlerden dolayı geri ödenemeyen ve yolcuların talep etme ihtimaline karşı ofis hesabında bekletilen iade biletlerden 2 yıllık zaman aşımına uğramak üzere olanların, satış personeli tarafından işlem yapılarak şahsi hesabına transfer edildiği tespit edilmiştir. Bu tespiti yapan şirket merkezi etkili bir iç kontrol faaliyeti yürüterek bundan sonraki süreçte aynı işlemin tekrarlanmaması için aylık raporlama sistemi geliştirerek, satış ve iade işlemlerini mutabakat yoluyla kontrol etmeye başlamıştır. Bu sayede hem düzenli hesap kontrolü yapılmış, hem de usulsüz işlemlerin ortaya çıkması amaçlanmıştır. Bu sayede hem müşteri memnuniyeti artırılmış hem de personelin hatalı işlemi tekrar etmesinin önüne geçilmiştir.

Çalışma kapsamında verilen tanımlar ve uygulama örneği üzerinden de görülebileceği üzere, iç kontrol tüm iş süreçlerini ve üst yöneticiden en alt kademeye kadar tüm çalışanları kapsamaktadır. İnsan faktörü söz konusu olduğundan ve iç kontrol sistemi sürekli gelişime açık olduğundan dolayı, işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesi beraberinde birçok zorluk da getirmektedir. Bu zorlukları aşmak ancak COSO

tarafından yapılan iç kontrol tanımının kurumsal olarak içselleştirilmesi ve bu bilincin sürekli aktif tutulması ile mümkündür.

Uygulamada bahsedilen muhasebe kontrolü ve sonucunda ortaya çıkan iyileştirmeler; iç kontrol sisteminin muhasebe kontrollerindeki önemini ortaya çıkarmaktadır. Öyleki ulaşım sektöründe yer alan şirketin müşteri ilişkileri çerçevesinde muhasebe sürecinin büyük önem taşımasından dolayı muhasebe kontrollerine odaklanması kaçınılmaz hale gelmektedir. Muhasebe bölüm çalışanlarının şüphesiz kontrol bulguları ve geri bildirimleri sistem için önem taşırken kontrollerin belirlenmiş olan seyahat noktaları, müşteri grupları, bölgeler ve fiyatlandırmalar itibariyle ilgili faaliyet birimleri bazında dinamik bir süreç olduğu için “Müşteri Müdürlüğü”, Çağrı Merkezi” ve “Satış Muhasebe Müdürlüğü” de örnekte “Tahsilat Kanalları Müdürlüğü” ile birlikte sorumlu üniteler olarak rol üstlenmektedir.

Bu yapı iç kontrol sisteminde muhasebe kontrollerinin çok fonksiyonlu katılım özelliğini yansıtırken, sorumlu ünitelerin içinde yer aldığı sistem bütününde muhasebe kontrolü rollerini de temsil etmektedir.

KAYNAKLAR

- Akdemir, Y.** (2019). “İç Denetime Genel Bir Bakış”.
- Aksoy, T.** (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Akyel R.** (2010). *Günümüzde İç Kontrol Anlayışı ve Türkiye’ye Yansımaları*, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 43 Sayı 4 Aralık 2010, s.167-191.
- Akyel, R.** (2010) Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, *Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi*, Yönetim ve Ekonomi 17/1 s. 83-97.
- Arcagök, S., Erüz, E.** (2006), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, HUD Yayını, Ankara.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N.** (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Atmaca, M.** (2012). *Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C.XIV, S I, 2012).
- Avcı, E.** (2016) T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi, *Yönetim Sürecinde İç Denetimin Önemi*, Dış Ticaret Enstitüsü Working Paper Series Tartışma Metinleri, WPS NO/46/2016-06.
- Başpınar, A.** (2019). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış Makale, Maliye Dergisi.
- Bozkurt, N.** (1998). *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Cankar, İ.** (2004) “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, Sayıştay Dergisi, Sayı:61, Ankara.
- Çatıkkaş, G.** (2011). Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi Uygulaması, Beta Yayınları, İstanbul.
- Durmuş, C.N., Taş O.** (2008). Denetim ve SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında, Alfa Yayınları, İstanbul Haziran 2008, s.56.
- Ersin Bulut, E.** (2013). Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *TİDE COSO Sunumu*.
- Gaziosmanpaşa Üniversitesi,** Tokat, 2015, İç Kontrol Sistemi 2014 Değerlendirme Raporu.
- Gündoğdu, A.** (2016). Bankacılığın Temelleri, Nobel Yayınevi.
- Güney, S., Sarı, S.S.** (2015). *Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü*, Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 4 Sf. 76-92.
- Güredin, E.** (1994) Denetim, Beta Yayınları, İstanbul.
- Güredin, E.** (2010) Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Güven, M. F.** (2008) İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri ve Önemi, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hasanefendioğlu, B., Uzel, M.,** *COSO Alaaddin’in Sihirli Lambası Mı? (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi)*, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2017, s.209-226.

- Hatunoğlu, Z., Koca, N., Kılı, M.** (2012). *İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması*, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2012 Cilt: 9 Sayı: 20, s. 169-189.
- Hepworth, N.** (2002),. Control and İnternal Audit, CİPFA, UK.
- İbiş, C., Çatıkkaş, Ö.** (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/ Nisan-Haziran 2012.
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği** Resmi Gazete Sayı:26738 Maliye Bakanlığı 26.12.2007.
- Karacaer, S., İbrahimoglu, N.** (2003). *İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi*, H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, s. 211-228, Doktora Tezi.
- Karahan, M., İğde, M.** (2017). *Muhasebe Hata Ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü*, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 7, Cilt: 7, Sayı: İktisat Özel Sayısı.
- Kaval H.** (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Keskin, D.** (2009) *Kamu Ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi Ve Değerlendirilmesi*, KİDDER Kamu İç Denetçileri Derneği, Denetim Dergisi, s. 14-21.
- Kızılboğa, R.,Özşahin, F.** (2013). *Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı*, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, s.220-236.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı Yönergesi.**
Mevzuat Dergisi Sayı:103 2006.
- Özer, M.** (1997). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Denetim-I.
- Saltık, N.** (2007). İç Kontrol Standartları, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.
- Saltık, N.** (2007). İç Kontrol Standartları, T.C.Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Yayınları, Uzman Raporları, Ankara.
- Sayıştay Dergisi** İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış Sayı:85 2012.
- Sermaye Piyasası Kanunu** No: 6362 Resmi Gazete Sayı:6362 06.12.2017.
- Şaşmaz, E. & Çiftci,** (2017), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründe Bir İşletme Uygulaması, Vol: 3, Issue:9; pp:111-123 (ISSN:2149-8598).
- T.B.M.M.** «5018.» *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Cilt 42. no. 25326. Ankara: Resmi Gazete, 10 12 2003.
- T.B.M.M.** 10.12.2003, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 5. *Kısım İç Kontrol Sistemi*, 8680-8685, 55-67. Maddeler.
- T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı** Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2017, *İç Kontrol Kılavuzu*.
- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı** Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, 2012, *Bir Yönetim Modeli: İç Kontrol*.
- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı** Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı, *Sorularla "İç Kontrol" Bilgi Kitapçığı*.

- T.C. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi** Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, 2016, *İç Kontrol Değerlendirme Raporu - 2016 Yılı*.
- T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi** Mimarlık Fakültesi, 2014, *İç Kontrol El Rehberi*.
- T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı**, Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğü, AEGM Stratejik Planlama ve Koordinasyon Dairesi Başkanlığı, 2013, *İç Kontrol Sistemi (İKS) Dokümanlarının Kullanım Kılavuzu* .
- T.C. Maliye Bakanlığı** Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 2006, *Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi*.
- T.C. Maliye Bakanlığı**, *Kamu İç Denetim Standartları*, Resmî Gazete Kurul Kararı,16.08.2011.
- T.C. Maliye Bakanlığı**, *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*, Resmî Gazete Tebliğ, 26.12.2007.
- Tanç, A., Kara, M.** (2016). *İç Kontrolün Oluşturulmasında Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt:19, 41.Yıl Özel Sayısı, ss.37-56.
- Toroslu, V.** (2012). *Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayınevi.
- Tümer, S.** (2010). *Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*, Güncel Mevzuatı Araştırma Ve Eğitim Derneği Yayınları, Ankara.
- Uludağ Üniversitesi**, Temmuz 2013, *İç Kontrol El Kitabı*.
- Uzun, A. K.** (2009). “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, *Denetim Dergisi*, Sayı 3.
- Uzun, A.K.,**(2009). *Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*, ACTIVE Dergisi, Kasım-Aralık 2009, Sayı: 62.

ÖZGEÇMİŞ

H. Zeynep YELKEN

GENEL BİLGİLER

Doğum Yeri, Tarihi : Ordu, 02.03.1981

Adres : Bahçeşehir 2. Kısım Mh. Kardelen Sitesi No:68 Bahçeşehir
İstanbul

Medeni Hali : Evli

Ehliyet : Var

GSM : 0 507 948 73 88

E-mail : zeynep.yelken@gmail.com

Sigara kullanmıyor.

İŞ DENEYİMİ

TÜRK HAVA YOLLARI, İSTANBUL

Uzman

GELİR MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ

İstanbul 01.10.2012-(Devam ediyor)

- Genel Muhasebe ve finansal işlemler
- SAP-FI sistemine entegre projesi
- SAP-FI raporlama
- Banka komisyon kontrol işlemleri
- Yurtiçi ofislerin bilet satış mutabakatı
- Nakit satış ve kredi kartlı satış mutabakatları
- Verifone çoklu pos projesi
- Pares kredi kartları mutabakat projesi
- Banka mutabakat işlemleri
- Hile ve Chargeback işlemlerin sisteme kayıtları
- Kalite Güvence Başkanlığı tarafından talep edilen prosedürleri düzenleme
- IATA uluslararası bilet ve kargo satışlarına aracılık eden kuruluş ile THY arasındaki çalışmalarını düzenleme/raporlama/kontrol

- Yurtiçi ve yurtdışı acentelerin THY'ye olan borçlarının takibi

İberia İspanya Havayolları, İstanbul

Muhasebe Yetkilisi

Türkiye Ofisi, Atatürk Havalimanı

01.08.2010- 01.08.2012

- Muhasebe ve finansal işlemler
- AS-400 program finansal mutabakat
- Resmi muhasebe kayıtları ve denetimi
- Vergi tahakkuk fişleri ödemeleri
- Faturaların ve ödemelerin denetimi
- İdari işler

Atasay Kuyumculuk A.Ş. Meksika

Muhasebe Müdürü

Meksika Ofisi

15.10.2004 -31.12.2009

- İthalat-İhracat genel muhasebesi
- Merkez ofise düzenli olarak mali raporlama
- Yurtdışı resmi muhasebe kayıtları ve denetimi
- ERP/SAP-FI muhasebe programının kullanımı
- Müşteri alacak/ödeme takibi
- Tüm muhasebe işlemlerinin hem Türkçe hem İspanyolca raporlanması
- Stok takibi (altın, döviz) ve sayımı yapılması
- Bilanço hesap raporları ve denetimi
- İdari ve personel işleri

Ekoteks Laboratuvar, İstanbul

Pazarlama ve Tanıtım Sorumlusu

PAZARLAMA DEPARTMANI

15.03.2004 - 15.10.2004

- Bilgilendirme amaçlı imalatçı ziyaretleri

- İhracatçılara yönelik eğitim seminerleri düzenleme
- Tanıtım broşürü ve internet sayfası çalışmalarını yürütme
- Laboratuvar bünyesindeki diğer bölümlerle organize çalışarak müşteri portföyünü geliştirilmesi
- Fuar katılımları- (Rusya Moskova Tekstil Fuarı, CNR Türk Tekstil Fuarı)

Koçbank Genel Müdürlüğü, İstanbul

DIŞ İŞLEMLER BÖLÜMÜ - STAJER

01.08.2002 - 01.09.2002

- İhracat yapan firmaların Akreditif belgelerinin düzenlenmesi
- İhracat yapan firmaların yükleme talimatlarının işlenmesi

EĞİTİM

İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ 2017-2019

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Bölümü

2 Yıllık Eğitim

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1999-2004

İktisadi İdari Bilimler Fakültesi

İktisat Bölümü

4 Yıllık Örgün Eğitim

VATAN ANADOLU LİSESİ 1992-1999

Sayısal Bölümü

İngilizce Hazırlık + 3 Yıl İngilizce Ortaöğrenim + 3 Yıl Lise

YABANCI DİL

İspanyolca: Çok iyi

İngilizce: İyi

SERTİFİKA PROGRAMLARI VE ALINAN EĞİTİMLER

Kültür Üniversitesi 2003

Yönetişim Becerileri

Özel Bilgisayar Kursu 2003

Muhasebe Programları

Eta, Logo, Micro, Link

Atasay Kuyumculuk 2004

ERP-SAP-FI eğitimi-2004

İberia Havayolları

AS-400 Eğitimi-Madrid Genel Merkez 2010

Marco-Accelya Satış Program Eğitimi- Madrid Genel Merkez 2011

Oracle Eğitimi - Madrid Genel Merkez 2012

Türk Hava Yolları

SAP eğitimi-İstanbul Havacılık Akademisi 2012

Revera eğitimi- İstanbul Havacılık Akademisi 2013

Temel Muhasebe Eğitimi 2014

IATA Air Transport Economics 2017

Eğiticinin Eğitimi 2018