

UFRS UYGULAMALARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİSİ VE ÖNEMİ

Doç. Dr. Süleyman Uyar
Akdeniz Üniversitesi Alanya İşletme Fakültesi,
suyar@akdeniz.edu.tr

ÖZET

İşletmelerin finansal durumu mali tablolar aracılığıyla kamuya açıklanır. Mali tablolardan beklenen fayda işletmenin gerçek finansal durumunun güvenilir bir şekilde açıklanmasıdır. Farklı ülkelerde farklı muhasebe politikalarını uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Özellikle küreselleşmeyle birlikte uluslararası sermaye hareketleri çoğalmış ve kamuyu aydınlatmanın önemi artmıştır. Tüm dünyada ortak bir muhasebe dilinin konuşulması muhasebenin tarafları açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından tüm dünyada kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS/UMS) oluşturulmakta ve yayınlanmaktadır. Bu standartların temel amacı; mali tabloların işletmelerin mali durumu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde açıklamaktır.

Muhasebe standartları ilke bazlı düzenlemeler olup birçok noktada karar alma sürecinde işletme yönetiminin yargısını dikkate almaktadır. Karar alma sürecinde işletme yönetiminin farklı seçenekleri dikkate alabileceği olması finansal tabloların içeriğini değiştirebilmektedir. Muhasebe standartlarını uygulamasında ve özellikle muhasebe tahminlerinde iç kontrol sistemi yargının şekillenmesi sürecinde ve doğruya yakın ve gerçekçi kararların alınmasında önemli görevler üstlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol, Muhasebe Standartları, UFRS

ABSTRACT

Financial conditions of companies are explained to the public via financial statements. An expected benefit from the financial statements is to explain real financial condition of the company's in a reliable way. Implementation of different accounting policies in different countries are getting difficult to comparability of financial statements. Especially with globalization, international capital movement has increased and importance of disclosure to the public has developed. Taking a common accounting implementation around the world is very important in terms of accounting sides. In this context, accepted the International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards (IFRS/IAS) are created and published by the International Accounting Standards Board (IASB) all over the world. The main purpose of these standards is to explain the reality the financial statements of the financial situation of enterprises, financial performance and cash flows properly

Accounting standards are regulations of principles-based and they take into consideration the judicial of business management at many points in the decision-making process. In the decision-making process management of business could take into account the different options that can change the content of financial statements. Internal control system has assumed an important role in application of accounting standards, particularly accounting estimates, the process of shaping judiciary and a realistic and accurate to the best in making decisions.

Key Words: *Internal Control, Accounting Standards, IFRS*

1.GİRİŞ

İşletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanmasında önemli bir unsur olan iç kontrol sistemi, özellikle Enron, Worldcom, Parmalat ve Lehman Brothers gibi şirketlerde yaşanan skandallardan sonra daha önemli ve vazgeçilmez niteliğe sahip olan bir yapı haline gelmiştir. Sahip olduğu önem derecesi nedeniyle iç kontrol ve iç denetim ulusal ve uluslararası birçok düzenlemeye konu olmuş, yaşanan skandallardan sonra iç kontrol sisteminin daha etkin çalışmasına ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla yönetim tarafından belirlenmiş politika ve prosedürler olarak tanımlanan iç kontrol sistemi bir işletmeye; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlama sürecinde güvenilirlik, yasalara ve düzenlemelere uygunluk, amaçların gerçekleştirilmesinde makul güvence ve varlıkların zararlara karşı korunması gibi faydalar sağlayabilir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamalarında ve özellikle UFRS'ye ilk geçiş sürecinde iç kontrol sisteminin önemi yadsınamaz. Özünde finansal raporlama sürecinde şeffaflığın sağlanması ve işletmelerin finansal durumunun dürüstçe yansıtılmasını amaçlayan UFRS'ler, bu yönü ile iç kontrol sistemi ile ortak amaçlar edinmişlerdir. Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığı UFRS uygulamalarında şeffaflığı olumlu yönde etkileyebilir ve uygulamaları kolaylaştırabilir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak son yıllarda uygulama alanı gittikçe yaygınlaşan Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin önemini daha da arttırmaktadır.

2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE İÇ KONTROL STANDARTLARI

İşletme yönetiminin beş temel fonksiyonundan biri olan kontrol, denetimden önce gelen bir faaliyet olup kayıt veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek ve araştırmak anlamındadır. Kontrol; kurumsal yönetimin amaçlara, hedeflere ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü olarak tanımlanabilir (Biçer, 2006: 6; Doyrangöl, 2001: 47; Madendere, 2005: 9-10; Özçelik, 2008: 99).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1949 yılında yayınlanan SAS 1'de (Statement on Auditing Standards) iç kontrol; "örgüt planı ve işletme varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlemsel etkinliği ilerletmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek üzere benimsenmiş yöntem ve ölçütleri kapsayan süreçtir" şeklinde tanımlanarak muhasebe literatürüne girmiştir (Deefliese, Macleod ve Johnson, 1987: 217). SAS 55'de iç kontrol; "bir işletmenin iç kontrol sistemi özel amaçların başarılmasında uygun bir güven ortamı sağlamak için saptanan politika ve faaliyetlerin birleşiminden oluşur" şeklinde tanımlanmışken, SAS 78'e göre iç kontrol; "finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçları için makul güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir". COSO da iç kontrolü benzer şekilde tanımlamıştır (Chorafas, 2001: 53; Doyrangöl, 2001: 48; Guy ve Carmichael, 1999: 72; <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>; Kaval, 2005: 121; Lindow ve Race, 2002: 8; Sawyer vd., 2005: 58; Simmons, 1997: 68; Uzay, 1999: 9-11; Yılcı, 2006: 25-28).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1999 yılında iç kontrolün tanımını; "iç kontrol örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin, mali tablolar ve ilgili raporlarda güvenilirliğin sağlanması, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyulması, bütçenin uygulanması ve örgüt faaliyetlerinde devamlılığın sağlanması, konularında makul güvence sağlayan örgüt yönetiminin önemli bir parçasıdır" şeklinde yeniden yapmıştır (Uyar, 2009: 24).

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından iç kontrol; "işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir" şeklinde tanımlanmıştır (SPK, Seri No: 22 Tebliği, Kısım: 10, Madde: 11).

İç kontrol standartları, genel ve ayrıntılı standartlardan oluşur. Genel standartlar; makul güvence, destekleyici tutum, dürüstlük ve yeterlilik, kontrol hedefleri ve kontrollerin gözetimidir. Ayrıntılı denetim standartları ise; belgeleme, işlemlerin anında ve uygun kaydı, işlemlerin onaydan geçirilmesi, görevlerin ayrılması, gözetim, kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluktur (Saltık, 2007: 28-32). Avrupa Komisyonu tarafından 2000 yılında belirlenen AB iç kontrol standartları, COSO iç kontrol modelinin beş unsuru çerçevesinde yirmi dört standarttan oluşmaktadır. Kontrol ortamı unsuru için oluşturulan standartlar; ahlak kuralları, dürüstlük, misyon, rol ve görevler, personel yetkinliği, personel performansı, hassas görevler ve yetki verme alt standartlarından oluşur. Risk değerlendirme unsuru için oluşturulan standartlar; hedef belirleme, çok yıllık programlama, yıllık yönetim planı, hedeflere ilişkin performansın izlenmesi ve risk analizi ve yönetimi alt standartlarından oluşur. Kontrol faaliyetleri unsuru için oluşturulan

standartlar; yöntemlerin belgelendirilmesi, görevlerin ayrılığı, gözetim, istisnaları kaydetme ve faaliyetlerin sürekliliği alt standartlarından oluşur. Bilgi ve iletişim unsuru için oluşturulan standartlar; yeterli yönetim bilgisi, evrak kayıt ve dosyalama sistemleri ve hatalı raporlama alt standartlarından oluşur. İzleme unsuru için oluşturulan standartlar ise; iç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi, denetim raporları, iç denetim yeterliliği, değerlendirme ve iç kontrolün yıllık gözden geçirilmesidir (Saltık, 2007: 33-42; Uzunay, 2007: 10).

3. İÇ KONTROL SİSTEMİNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER

Sahip olduğu önem nedeniyle ulusal ve uluslararası birçok düzenlemeye konu olan iç kontrol sistemine ilişkin yapılan düzenlemelerin bazıları aşağıda kısaca açıklanmıştır:

- COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler: İç kontrol sistemi denince akla gelen ilk oluşum COSO'dur. COSO tarafından iç kontrol sistemine ilişkin yapılan önemli çalışmalardan birisi ABD halka açık şirketlerin 1987-1997 yılları arasındaki hileli finansal raporların analiz edildiği çalışmadır (COSO, 1999). Daha sonra 1992 yılında yayınlanan İç Kontrol ve Bütünleşik Sistem adlı rapor ve raporda önerilen iç kontrol sistemi modeli tüm dünyada kabul görmüştür. Bunların dışında iç kontrol sistemine ilişkin yayınlanan diğer çalışmalar; "Guidance on Monitoring Internal Control Systems", (COSO, 2008) ve küçük işletmeler için oluşturulan "Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies" adlı çalışmadır (COSO, 2006).
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: İç kontrol sisteminin çalışması sürecinde iç denetçilerin önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. IIA tarafından oluşturulan ve 01.01.2004 tarihinde son şekli verilen uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin sorumluklarını açıklamaktadır. Bu standartların amacı; uygulamanın sağlanması için temel ilkeleri belirlemek, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye yönelik çerçeve oluşturmak, iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmesini sağlamaktır. İlgili standartlarda iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Standartlar; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Keskin, 2006: 32; Biçer, 2006: 25).
- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: SEC'in iç kontrole ilişkin düzenlemeleri diğer düzenlemelere göre daha sınırlıdır. SEC tarafından yayınlanan Sarbanes Oxley yasasında iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. İlgili yasa; yatırımcıların daha doğru bilgilendirilmesini sağlamak, yatırımcıların haklarını korumak, bu noktada şirket yönetiminin sorumluluğunu arttırmak, denetim komitesinin gözetim ve denetim sorumluluğunu geliştirmek ve denetçilerin şirket yönetiminden bağımsızlığını sağlamak gibi amaçlar edinmiştir. Yasa, işletme

yönetiminin finansal raporlama sürecinin izlenmesiyle ilgili etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin iddialarını doğrulamasını istemiştir. Yasada iç kontrol sistemini oluşturma ve etkinliğini sağlama görevi üst yöneticilere verilmiştir. Yöneticiler, mali tablolar kamuya açıklanmadan 90 gün önce iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeli ve elde ettikleri sonucu kamuya açıklamalıdır. Ayrıca yöneticiler iç kontrol sisteminde var olan ve işletmeyi olumsuz etkileyebilecek durumları ve iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıkları denetçilere bildirmek durumundadırlar (Public Law, 2002: 6-66).

- Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: INTOSAI'nın iç kontrol standartları komitesi iç kontrole ilişkin bir rehber yayınlamaktadır. Rehberin amacı; etkili iç kontrollerin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yönelik genel bir çerçeve çizmek, kamu denetçilerinin iç kontrole ilişkin rollerini ve sorumluluklarını açıklamak, iç kontrol uygulamalarını tanımlamak, etkili bir iç kontrolün oluşturulması için alınması gereken önlemler olup olmadığını araştırmak ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaktır (Keskin, 2006: 38).
- Treadway Komisyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler: Treadway raporunda finansal raporlama sürecinde hata ve hilelerin en aza indirilmesi için her işletmede etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin kurulması önerilmiştir (COSO, 1987: 34-40).
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: AICPA tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) yayınlanmıştır. Kaliteli bir denetim çalışması yapılabilmesi için gerekli şartları açıklayan GKGDS genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere toplam on standarttır. GKGDS'nin çalışma alanı standartlarında iç kontrol sistemi ele alınmıştır. Buna göre; denetimin planlanması, kapsamının belirlenmesi ve daha sonra yapılacak çalışmalara dayanak oluşturması açısından dış denetçilerin işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmeleri önerilmiştir.
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: GKGDS'nin daha detaylı açıklamaları olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS), IFAC tarafından yayınlanmakta olup, 400 numaralı UDS, risklerin belirlenmesi ve iç kontrole ilişkindir. Standartta COSO'da yapılan iç kontrol tanımına benzer bir tanım yapılmış, denetçinin etkin bir denetim faaliyetini yerine getirebilmesi için iç kontrol sistemini iyi şekilde anlaması gerektiğinin altı çizilmiştir. Standartta göre iç kontrol sistemi bazı sınırlamalara sahip olup bu sınırlamalardan bazıları şunlardır: a) Beklenen faydaların iç kontrol maliyetinden fazla olacağına dair yönetimin beklentisi, b) Dikkatsizlik, dalgınlık, yanlış karar verme ve talimatların yanlış anlaşılmasından kaynaklanan insan hatalarının gerçekleşme olasılığı, c) Yönetimden bir üyenin veya işletme çalışanlarının birinin şirketin içinden veya dışından bir grupla yapılacak gizli anlaşmayla, iç kontrolleri yanıltması olasılığı, d) İç kontrolün uygulanmasından sorumlu kişinin sorumluluğunu kötüye kullanma olasılığı ve e) Şartların

değişmesinden dolayı mevcut prosedürlerin yetersiz kalması ve prosedürlere uygunluğun bozulması. UDS'ye göre denetçi iç kontrol prosedürlerinin etkinliğini değerlendirirken işletmenin hedeflerinin kaynağını ve niteliğini göz önünde bulundurmalıdır (Aksoy, 2007: 241- 243).

- Basel II'de Yapılan Düzenlemeler: 2004 yılında BIS (Bank for International Settlements) tarafından yayınlanan Basel II ilkelerinde finansal raporlama sürecinde şeffaflık amaçlanmış, bunun sağlanması amacıyla derecelendirme sistemi oluşturulmuştur. İç kontrol ve iç denetim Basel II ilkeleri ile birlikte aranan bir özellik haline gelecektir. Bu nedenle işletmeler iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi oluşturmaya yönelik çalışma yapmalıdırlar (Cenk, 2005: 1; Uyar ve Aygören, 2006: 54-63). Basel II'de iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanmasına ilişkin çeşitli ilkelerin belirlendiği görülmektedir. Örneğin: a) Yönetim iç kontrol sistemini kurmaktan sorumlu olup yönetim iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmelidir. b) İç kontrol sistemi iç denetimin işlevlerini yerine getirmeye yardımcı olmalıdır. c) İç kontrol sistemi süreklilik gösteren bir işleve sahip ve bağımsız olmalıdır. d) İç kontrol yönetmeliği oluşturulmalıdır. e) İç kontrol sistemi profesyonel yeterliliğe sahip olmalıdır. f) İç kontrol sistemi işletmenin maruz kalabileceği riskleri ölçmelidir. g) İç denetim bölümü başkanı iç kontrol sisteminin uygun çalışmasından sorumludur, yönetim kurulu, üst yönetimin bir iç kontrol sistemi oluşturmasını ve bunları yılda bir kez gözden geçirmesini sağlamalıdır. h) Denetim komitesinin varlığı iç kontrol sistemini güçlendirir. ı) İç kontrol sistemi konusunda dış kaynaklardan hizmet sağlanabilir (Aksoy, 2007: 347-349; Aras, 2007):
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Yapılan Düzenlemeler: Tasarı halinde bulunan Türk Ticaret Kanunu'nda denetim faaliyetinin kapsamı değiştirilmiştir. Tasarıda UFRS'ye uygun finansal raporların üretilmesi amaçlanmış, işletme yönetimine ve denetçilere çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. İşletmeler TTK ile UFRS'ye uygun Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile uyumlu finansal tablolar hazırlayacaktır. Ancak tasarıda iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin bir inceleme yapılması gerektiği konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır. Buna karşın genel olarak hükümleri değerlendirildiğinde tasarının, işletmenin yatırımcılara doğru bilgi verebilmeleri açısından etkili bir iç kontrol yapısına sahip olmaları gerektiğini dolaylı olarak vurguladığı söylenebilir (Keskin, 2006: 50). Ulusal ve uluslararası düzenlemelere uyumu sağlamak ve modern denetimin gereklerini yerine getirebilmek amacıyla TTK tasarı metnine iç kontrol sistemlerinin varlığı ve etkinliğinin üst yönetim ve dış denetçiler tarafından incelenmesi yönündeki bir düzenlemenin eklenmesi faydalı olabilir (Aksoy, 2005: 158).
- Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler: SPK tarafından iç kontrole ilişkin yapılan başlıca düzenlemeler; Seri: X, No: 16, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 19, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri: X, No: 22, Sermaye

Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri: X, No: 23, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğdir. 22 numaralı tebliğin 10. kısmında iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. SPK Türkiye’de dış denetim faaliyetlerini organize ettiği için iç kontrole ilişkin düzenlemeler genelde dış denetim açısından ele alınmıştır. Tebliğ düzenlemeleri SEC tarafından yapılan düzenlemelerin paraleli niteliğindedir. Tebliğe göre dış denetçiler riskleri belirleme, dış denetim tekniklerini zamanlama, kapsamını belirleme ve yapısını tasarlama sürecinde iç kontrolden yararlanırlar. Bunun için iç kontrol sistemi işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan risklerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini içeren bilgi sistemleri, kontrol işlemleri ve kontrollerin gözetimi faaliyetlerini içerir. Denetçi uygun olmayan ve yetersiz bir iç kontrol sistemi ile karşılaşırsa bu durumu işletme yönetimine veya yönetimden sorumlu kişilere iletmek durumundadır. İmza yükümlüsü görevliler ilgili eleştiri ve önerileri ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine ve denetim kuruluşuna bildirmekle yükümlüdürler.

- **Bankacılık Kanununda Yapılan Düzenlemeler:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin ilk düzenlemesini 2002 yılında çıkartılan bir yönetmelik ile yapmıştır. Bu yönetmelik ile mali tabloların doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılması amacıyla etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin bulunması zorunluluğu getirilmiştir (BDDK, 2002). 2005 yılında yayınlanan bankacılık kanununda da iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (BDDK, 2005). İlgili kanunun 23. maddesinde banka yönetim kuruluna bankalarda mevzuata uygun iç kontrol sistemi kurma, işlerliğini ve yeterliliğini sağlama, finansal raporlama sistemini güvence altına alma sorumlulukları verilmiştir. 29. maddede bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması için faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol sistemi kapsamında bankalar, faaliyetlerin mevzuata, iç düzenlemelere ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesi, muhasebe ve raporlama sisteminin zamanlı ve güvenilir çalışması için sürekli kontrol faaliyetleri sağlamak durumundadırlar. Ayrıca bankalar iç kontrol sistemlerine ilişkin bilgi, belge, her türlü kayıt, yapı ve sistemleri konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorundadırlar (madde 66). Kanunun 95. maddesine göre iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim ilkelerine uyum seviyesi değerlendirilmelidir. BDDK daha sonra 2006 yılında iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimine ilişkin bir yönetmelik yayınlanmıştır. Yönetmelik ile denetçinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplaması gerekli kılınmıştır. Yönetmeliğe göre; denetçiler iç kontrol sistemine ilişkin elde ettiği eksiklikleri ve bunlara ilişkin önerileri denetlenen işletmeye sunmalı, iç kontrol

sisteminin güçlendirilmesine ilişkin denetçi tarafından daha önceden sunulan önerilerin yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığı değerlendirilmelidir (BDDK, 2006).

- **5018 Sayılı Kanunda Yapılan Düzenlemeler:** Özel sektör tarafından yoğun olarak kullanılan iç kontrol son yıllarda kamu sektöründe de kullanılmaya başlanmıştır. AB adaylık sürecinde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve finansal şeffaflığın sağlanması amacıyla etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi çerçeve kanunlarda ve ikincil mevzuatta düzenlenmiştir (Keskin, 2006: 44). 5018 sayılı kanunun 55-62. maddelerinde iç kontrol ele alınmıştır. Bu maddelerde; iç kontrolün tanımı, iç kontrolün amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, harcama öncesi kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmetleri, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması düzenlenmiştir.

4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ VE FAYDALARI

İşletme yönetiminde hedeflere ulaşılması kontrol temeline dayanan bir örgüt yapısı ile olanaklıdır. Muhasebe bir bilgi sistemi olup, kamuya işletme ile ilgili şeffaf, güvenilir ve zamanlı bilgilerin açıklanması gerekmektedir. Bunu sağlayacak olan uygun bir raporlama ve muhasebe sistemidir. Güvenilir bir muhasebe sistemi ve raporlama sürecinin varlığı için etkin çalışan bir iç kontrol sistemine gereksinim vardır. Bunun için işletme yönetimi, iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulmalı, görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmeli, yeterli sayı ve kalitede personel istihdam etmeli, uygun çalışma politika ve yöntemlerini hayata geçirmelidir. Bu uygulamaların tamamı iç kontrol sistemini oluşturur. İşletmelerde bilgi teknolojilerinin her geçen gün daha fazla kullanılması iç kontrolün önemini daha da arttırmaktadır (Uzay, 1999: 13-15).

Dış denetim çalışmalarının planlanması sürecinde ilgili işletmenin iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve dikkate alınmalıdır. GKDS'ndan çalışma alanı standartları denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini incelemesini önermiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı denetim riskini azaltacağından denetçi daha az denetim kanıtı ile yetinebilir. İç kontrol sistemi etkin değilse denetçinin daha fazla sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerekir. İç kontrol sisteminin etkinlik derecesi denetim çalışmalarının kapsamını belirleyeceğinden etkin çalışan bir iç kontrol sisteminde denetçi faaliyet sonuçları hakkında daha kolay yargıya ulaşabilir (Aksoy, 2007: 217; Durmuş ve Taş, 2008: 49).

ABD Sayıştay'ı tarafından yayınlanan bir rapora göre iç kontrol sistemi işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlama sürecinde güvenilirlik, yasalara ve düzenlemelere uygunluk ve amaçların gerçekleştirilmesi konularında makul güvence sağlar (Keskin, 2006: 13). COSO'ya göre iç kontrol sistemi bir işletmeye; hedeflere ulaşılması, temel işletme amaçlarının elde edilmesi, varlıkların zararlara karşı korunması, güvenilir finansal raporlama, yasa ve

yönetmeliklere uyulması gibi konularda yardımcı olur (Yılancı, 2006: 29-30). İç kontrol sisteminin faydaları; işletmeyle ilgili mali olayların doğru şekilde muhasebeleştirilmesi, muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olması, işletme varlıklarının korunması, kaynakların ekonomik ve verimli şekilde kullanılması, kanunlara, planlara, politikalara, yönetimin kararlarına ve yönergelere uyumu kolaylaştırması, faaliyetlerin düzenli, verimli ve etkili yapılması ve etkin bir personel yönetimine yardımcı olması vb. olabilir (Arens ve Loebbecke, 1994: 283; Bozkurt, 2000: 122; COSO, 2007: 7; Kepekçi, 2004: 66; Keskin, 2006: 14; Kırmızı, 2007: 5; Özer, 1997: 322; PWC, 2004: 15). Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin verimli şekilde yerine getirilmesi konusunda makul bir güvence oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrolün olmaması veya etkin çalışmaması ise varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilir (Aksoy, 2007: 217; Durmuş ve Taş, 2008: 49).

5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

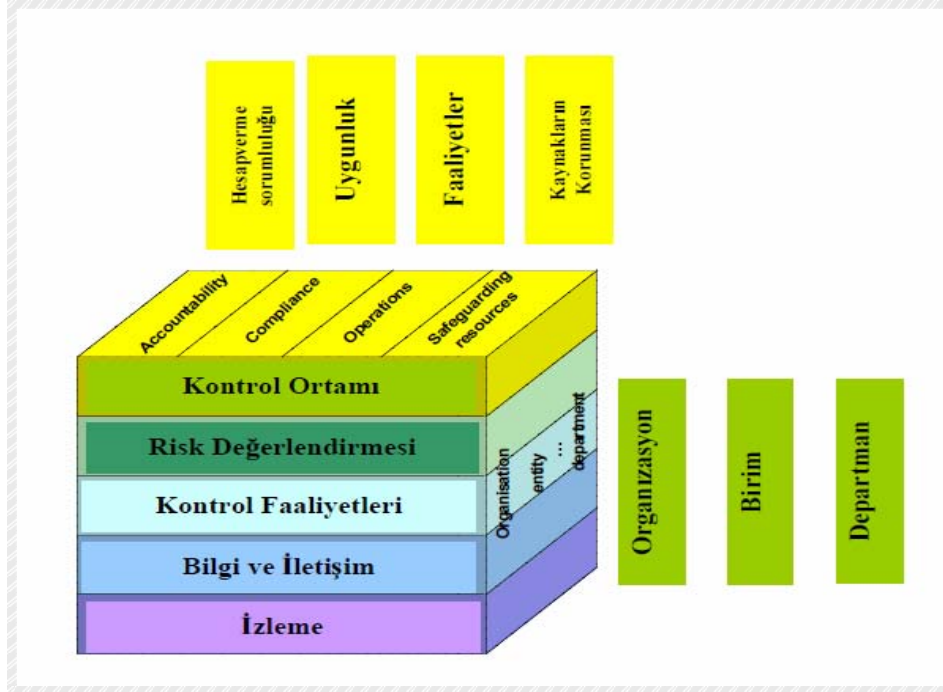
İç kontrol sisteminin genel amaçları: a) Yasalara, düzenlemelere ve yönetim politikalarına uyulması, b) Düzenli, verimli ve etkili faaliyetlerin teşvik edilmesi, planlanmış çıktılarının gerçekleştirilmesi, c) Hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması, d) Örgütün hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması, e) İşletmenin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli şekilde yönetilmesi, f) Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi, g) Muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması, ve h) Yönetim politikalarına bağlılığın özendirilmesidir (Baydarol, 2007: 26-28; Biçer, 2006: 44; Demir, 1999: 90; Demirel, 2007: 51; Kepekçi, 2004: 71; Kırmızı, 2007: 9).

İç kontrol sisteminin özel amaçları ise; geçerlilik, tamlık, kayıtların uygunluğu, varlıkların korunması ve mutabakattır. Gerçek olmayan işlemler defter ve muhasebe kayıtlarında yer almamalı, işlemler yetkilendirmeye uygun olarak yapılmalıdır. Eğer bir işlem yetkisiz olarak yapılıyorsa bu işlemin işletme varlıklarına zarar vermeye yönelik hileli bir işlem olma olasılığı yüksektir. Bütün geçerli işlemler kaydedilmiş olmalıdır. İç kontrol faaliyetleri işlemlerin kayıt dışı kalmasını önlemeli, gerçek işlemler uygun şekilde kayıtlara geçirilmelidir. İşlemlerin değerlendirilmesinde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKMİ) uygunluk araştırılmalıdır. Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesinde uygun sınıflandırma ve zamanlılık ilkesine uyulmalıdır. Bu ilkelere uygun hareket edilmediği takdirde mali tablolar gerçeği yansıtmaktan uzaklaşabilir. Varlıkların fiziki olarak korunması için özel personel görevlendirilmeli, sadece belirli personel varlıklara doğrudan erişebilmeli, belgelere erişim yetkilendirme önlemleri ile sınırlandırılmış olmalıdır. Uygun zaman aralıklarında kaydi durum ile fiili durum karşılaştırması yapılmalı ve varsa farklılıklara ilişkin gerekli araştırmalar yapılmalıdır (Durmuş ve Taş, 2008: 58; Kepekçi, 2004: 65-765; Kırmızı, 2007: 9-10; Uzun, 1999: 20-21).

6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

COSO'ya göre iç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemeden oluşan birbirine entegre beş unsurdan oluşur (http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm; http://www.coso.org/IC-IntegratedFrameworksummary.htm; Moeller, 2005: 85; Kesik, 2005: 99).

Şekil 1: COSO İç Kontrol Unsurları



Kaynak: (Arslan, 2008: 15; COSO, 2008: 5; COSO, 2007: 15; Saltık, 2007: 20).

Şekilde de görüldüğü gibi kontrol ortamı diğer dört unsur için temel oluşturmakta ve özellikle çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde atmosfer görevi görmektedir. Riskler belirlendikten sonra risklerle ilgili yönetimin emirlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli uygulamalar kontrol faaliyetleri ile yerine getirilir. Bu işlemler yapılırken ilgili bilgilerin toplanması ve örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekir. En üst unsur olarak tüm süreç izlenir ve varsa düzeltmeler yapılır (Yılancı, 2006: 34).

6.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı bir işletmenin, bireylerinden ve onların faaliyet gösterdikleri çevreden oluşan özüdür. İç kontrolün diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamı, örgütsel biçimler bütünüünün örgütteki insanların kontrol bilincine yansımadır. (Erdoğan, 2006: 87; Yılcı, 2006: 33; <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>). Kontrol ortamını etkileyen faktörler; dürüstlük ve etik değerler, uzmanlığın dikkate alınması, yönetim kurulu ve denetim komitesinin katılımı, yönetim felsefesi ve işletme stili, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımı, yönetim kontrol yöntemleri, insan kaynakları politikaları ve dış etkenlerdir.

- **Dürüstlük ve Etik Değerler:** COSO'ya göre dürüstlük ve etik değerler hem bireysel anlamda hem de diğer iç kontrol unsurları üzerinden önemli bir etkiye sahiptir. İşletme birçok farklı grup ile iletişim içindedir. Bu farklı grupların çıkar çatışmaları söz konusu olduğundan etik değerler göz önünde bulundurulmalı ve üst yönetim etik değerlerin oluşturulmasında önderlik yapmalıdır. Finansal raporlama sürecinin şeffaflığı ve güvenilirliği işletmenin örgüt kültüründen etkilenir. Bu bağlamda işletmelerin örgüt iklimi hileli finansal raporlamaya karşı koruyucu olarak görev yapmalıdır (Erdoğan, 2006: 88; Doyrangöl, 2001: 50; Yılcı, 2006: 42-44).
- **Uzmanlığın Dikkate Alınması:** Yönetim, işletmenin amaçları ve stratejileri çerçevesinde görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi amacıyla gerekli olan bilgi ve beceri düzeyini belirlemelidir. Eğer işletme tarafından uygun işlere uygun kişiler yerleştiriliyor veya işin gerektirdiği eğitim veriliyor ise uzmanlık dikkate alınmaktadır denebilir (Erdoğan, 2006: 88; Yılcı, 2006: 45).
- **Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi:** Kontrol ortamını etkileyen unsurlarından bir diğeri yönetim kurulu ve denetim komitesidir. Yönetim kurulunun paydaşlar ile yönetim arasında çeşitli sorumlulukları olduğundan; kurulun kimlerden oluştuğu, üyelerin eğitim ve deneyimi, yönetimden bağımsızlık derecesi vb. faktörler kontrol ortamını doğrudan etkilemektedir (Bozkurt, 2000: 124; Erdoğan, 2006: 89; Yılcı, 2006: 46). Denetim komitesi yönetim kurulunun bir alt birimi olarak yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olur. Bu noktada yönetim kurulu, şirket yönetiminin hissedarların çıkarlarını koruyarak kurumun ekonomik değerini arttırmak için çalışıp çalışmadığını inceler. Tüm bu görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde denetim komitesi yönetim kuruluna yardımcı olur (Uyar, 2004: 1).
- **Yönetimin Felsefesi ve İşletme Stili:** Etkin bir iç kontrol yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile biter. İç kontrol süreci yönetimin anlayışına ve yaklaşımına göre oluşur. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı, fırsatlar, tehditler, baskılar, amaçlara ulaşma konusunda verilen önem ve finansal raporlamaya karşı tutum kontrol ortamını etkiler (Erdoğan, 2006: 89; Uzay, 1999:24).
- **Örgütsel Yapı:** Her işletme kendi gereksinim ve amaçlarına uygun bir örgüt yapısı oluşturur. Bir işletmenin örgüt yapısı sorumluluk, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve yürütme olarak ayrılmalı;

yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için iç kontrol ortamına yardımcı olmalıdır (Uzay, 1999: 25).

- Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Yöntemleri: Yetki ve sorumluluk dağılımı; işletmedeki işlemlerin yerine getirilebilmesi için yetki ve sorumluluk verilmesi ve buna bağlı olarak raporlama ilişkileri ve yetki hiyerarşisi oluşturulmasıdır (Yılancı, 2006: 54). Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla işletme tarafından oluşturulacak etkin bir yönetim el kitabının bulunduğu bir işletmede haberleşme ve sorumluluklar net olarak belli olduğundan kontrol bilinci artar. Bu da dolaylı olarak kontrol ortamını etkiler (Baydarol, 2007: 33; Uzay, 1999: 26).
- Personel Politikaları ve Uygulamaları: İç kontrol sistemi içinde öngörülen kontroller ve bu kontrollerin yürütülmesinde kullanılacak yöntemler, bunları uygulayacak personelin niteliğiyle yakından ilgilidir. Personelin dürüstlüğü, yetenekleri ve sayısı uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturur. Ayrıca ilgili personelin eğitilmiş ve tecrübeli olması kontrol ortamının etkinliğini artırır. Bu bağlamda personelin işe alınması, ücretlendirilmesi ve sürekli eğitim politikaları iç kontrol sistemini etkiler (Bozkurt, 2000: 125; Erdoğan, 2006: 90; Güredin, 2007: 325; Kepekçi, 2004: 67; Uzay, 1999: 26-27).
- Dış Etkiler: Yasal düzenlemeler veya ilgili kurullarca yapılan uygulamalar iç kontrol sistemini etkiler. Örneğin finansal raporlama konusunda yapılan düzenlemeler işletmenin finansal raporlamaya ilişkin uygulamalarında ek iç kontrol politika ve faaliyetlerinin kullanılmasını gerektirebilir (Bozkurt, 2000: 125; Uzay, 1999: 27).

6.2. Risk Değerleme

Yaşanan küresel krizler ve şirket iflaslarının temelinde ilgili işletmelerde etkin çalışan bir risk yönetim biriminin bulunmaması olduğu kabul edilmektedir. Risk değerlendirme; olası hata türlerini tanımlamak, bu hataları ortaya çıkarmak ve önlemek için kontrol politika ve prosedürleri oluşturmaktır. İşletmelerde risk değerlendirme, denetçinin mali tablolarda hata olabileceği ihtimaline yönelik olarak yaptığı doğal ve kontrol risklerini değerlemesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir (Doyrangül, 2001: 51-52; Moeller, 2005: 92).

İşletmelerde ortaya çıkabilecek riskler; hatalar, hileler, varlıkların kayba uğraması, varlıkların çalınması, güvenlik eksikliği, doğal afet ve şiddet olayları olarak gruplanabilir (Erdoğan, 2006: 91-93). Bazı riskler tüm işletmeyi ilgilendirirken bazı riskler işletmenin bir birimi veya eylemleriyle ilgilidir. Risk analizi sürecinde; riskin öneminin tahmin edilmesi, riskin meydana gelme olasılığının değerlendirilmesi, riskin nasıl yönetileceğinin dikkate alınması ve gerekli düzeltici önlemlerin uygulanması yapılır. Riskler her zaman ortaya çıkabileceğinden değişim yönetimi ile sürekli bir risk değerlendirme modeli oluşturulmalıdır (Saltık, 2006: 15; Yılancı, 2006: 63-64).

6.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri; bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için yönetim tarafından kontrol ortamı ve muhasebe sistemine ek oluşturulan kontrollerdir. Başka bir ifade ile kontrol faaliyetleri; bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesine yardım etmek üzere, risklerle ilgili ve kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulması ve uygulanmasıdır (Aksoy, 2007: 217; Uzay, 1999: 29; Yılcı, 2006: 26-33; <http://www.coso.org/IC-Integrated-Frameworksummary.htm>).

Kontrol faaliyetleri işletmeden işletmeye değişebileceği için ortak bir liste sunmak zordur. Ancak genel olarak kontrol faaliyetlerine; yönetim tarafından yapılan incelemeler, beşeri sermayenin yönetimi, bilgi sistemi üzerindeki kontroller, hassas varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller, performansın incelenmesi, performans ölçütlerinin ve göstergelerinin oluşturulması ve gözden geçirilmesi, görevlerin ayrılması, işlemlerin ve işlerin gerektiği şekilde yerine getirilmesi, işlemlerin ve işlerin eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi, kaynaklara ve kayıtlara erişimin sınırlandırılması, işlemlerin ve iç kontrolün uygun biçimde yazılı hale getirilmesi örnek olarak verilebilir (Özeren, 2002: 12).

Tüm dünyada genel kabul gören başlıca kontrol faaliyetleri; yetkilendirme, görevlerin ayrımı, verilere ve varlıklara erişimin sınırlandırılması, kayıt ve belgeleme ve bağımsız mutabakat olarak gruplanabilir (COSO, 2007: 13; Dağlı, 2000: 5-7; Erdoğan, 2006: 94; Kaval, 2005: 128-129; Saltık, 2007: 15; SPK Tebliğ No:22, Madde: 19; Yılcı, 2006: 26-27):

- **Yetkilendirme:** Genel veya özel olabilen yetkilendirmede amaç personelin yönetimin belirlediği yetki çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmesidir. Yetki onaylamadan farklıdır. Yetki bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır. İşletmedeki büyük küçük her türlü işlemin uygunluğu yönetimin genel veya özel yetki aktarımına göre onaylanmalıdır (Uzay, 1999: 29).
- **Görevlerin Ayrımı:** Bir işletmede varlıkları koruma ve işlemleri kaydetme yetki ve sorumluluğu aynı kişi veya bölüme verilmemelidir. Aksi takdirde zimmete geçirme ve kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkması olasılığı artabilir. Görevlerin ayrımı ilkesinde dört temel kural vardır. Bunlar; a) Muhasebeleştirme ile ilgili varlıkların korunması görevleri ayrılmalıdır, b) Varlıkları koruma görevi ile yetkilendirmeler ayrılmalıdır, c) İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğu ayrılmalıdır, d) Elektronik bilgi işleme sistemi içinde görevler ayrılmalıdır (Kaval, 2005: 128; Uzay, 1999: 29-30).
- **Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması:** Varlıklar ve kayıtlar fiziki olarak korunmalı, bu varlıklara doğrudan veya dolaylı erişimin yetkili personel ile sınırlandırılmalıdır. Varlıklara erişim için varlıklara fiziken dokunmak şart değildir. Örneğin bilgisayar şifresini ele geçiren bir kişinin hesaplar arasında transfer yapması nakde dokunması demektir. Bazen kullanılmayan boş formlara erişim önemli bir varlığa erişim ile eşdeğerdir. İç kontrol sistemi varlıkları

fiziki olarak korumak, gerekli önlemleri almak ve geliştirmekle yükümlüdür. İç kontrol sistemi bu amaçla gerekli yöntemleri oluşturmalı, bu yöntemler yönergeler, yönetmelikler ve diğer kontrollerle desteklenmelidir (Erdoğan, 2006: 96; Uzay, 1999: 31).

- Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme: İşlemler ve kayıtlar uygun belgelere dayandırılmalıdır. Belgeler aynı zamanda kanıt niteliğinde olduğundan, sıra numaralı olarak düzenlenmeli, basit olmalı, zamanında ve doğru hazırlanmalıdır. Bilgi teknolojisindeki gelişmeler manyetik kayıt ve belgeleri ortaya çıkarmıştır. İşletmelerde, muhasebe el kitabının oluşturulması gibi, bilgi teknolojileri kullanıcıları için de sistem el kitabı hazırlanabilir (Uzay, 1999: 31-32).
- Bağımsız Mutabakat: Bağımsız mutabakat fiili durum ile kaydi durumun karşılaştırılmasıdır. Bunun için belgelerde yer alan hesaplamaların belgeler ile karşılaştırılması, hesaplarda var olan kayıtlar ile fiili durumun karşılaştırılması, asıl defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılması gerekir. Bağımsız mutabakat küçük işletmelerde ortak veya yönetici tarafından, büyük işletmelerde ise iç denetim bölümü tarafından yerine getirilir. Karşılaştırmalar sonucu önemsiz hatalar bulunursa ilgili personele düzeltilmesi için gerekli uyarılar yapılır. Tekrarlanan hatalar, önemli hatalar ve düzensizlikler yönetime bildirilmelidir (Uzay, 1999: 32).

6.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve amaçların gerçekleştirilebilmesi için bir kurumun tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. İşletmelerde bilgi akışının kaynağı bilgi ve iletişim sistemidir. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olmasına bağlıdır (Keskin, 2006: 40; Saltık, 2007: 7 ve 16).

Bilgi ve iletişim sistemi alt seviyedeki çalışandan en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde tasarlanmalıdır (Keskin, 2006: 40; <http://www.coso.org/IC-Integrated-Framework-summary.htm>). İç kontrol sisteminde etkin çalışan bir muhasebe, bilgi ve iletişim sistemi esastır. Etkin bir muhasebe sistemi için; tüm işlemlerin kaydedilmesi, işlemlerin uygun sınıflandırmaya tabi tutulması, işlemlerin zamanında kaydedilmesi, işlemlerin gerçek değeriyle kaydedilmesi, uygun dönemde muhasebe kaydına alınması ve tam açıklama çerçevesinde ilgili açıklamaların mali tablolarda uygun şekilde yapılması gerekir (Kaval, 2005: 131; Uzay, 1999: 28; Yılcı, 2006: 26). Etkin bir muhasebe sistemi için muhasebe el kitabı ve muhasebe yönetmeliği oluşturulabilir. Ayrıca işletmeye uygun maliyet muhasebesi sisteminin kullanılması da kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yardımcı olur (Uzay, 1999: 28). Muhasebe sistemi yanında diğer bir bilgi ve iletişim aracı bütçe sistemidir. Bütçeler aracılığıyla üst yönetim, alt yönetime hedefler hakkında bilgi vermektedir. Bütçe sapma raporları ile de alttan üste fiili sonuçlar hakkında bilgi iletilmektedir. Ortaya çıkan sonuçlara göre ek

önlemler alınmaktadır. Böylece bütçe sistemi bir bilgi iletişim aracı olmaktadır (Güredin, 2007: 326-327; Kaval, 2005: 131).

Günümüzde işletmelerin çoğunda bilgisayar destekli bilgi sistemleri kullanılmaktadır. Özellikle finansal bilgilerin üretilmesinde ve muhasebe sisteminin geliştirilmesinde bilgi teknolojilerinden yoğun şekilde yararlanılmaktadır. Örneğin XBRL gibi raporlama dilleri bilgi ve iletişim sistemine yeni bakış açıları getirmektedir. Bilgi sistemlerinin kurulması kadar bunların örgüt ihtiyaçlarını destekleyecek şekilde ve sürekli olarak değerlendirilmesi önemlidir. Bunun için bilgi sistemleri her düzeydeki değişiklikler dikkate alınarak revize edilmelidir (Yılanıcı, 2006: 76).

6.5. İzleme

İzleme; iç kontrol faaliyetinin kalitesinin, kontrollerin tasarımının, işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İzleme sürecinde kontrol faaliyetleri ve diğer planlanmış işlerin düzgün işleyip işlemediği değerlendirilir (Saltık, 2007: 7 ve 17). İzleme ile iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve gerekli olan durumlarda değişiklikler yapılmalıdır. İç kontrol sisteminin izlenmesi amacıyla kontrol faaliyetlerinin tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirilme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin uygun şekilde tamamlanması için belirlenen yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği, araştırılır (Erdoğan, 2006: 98). Ancak bu şekilde yapılan izleme faaliyetleriyle iç kontrol sistemi değişen koşullara ayak uydurarak dinamik bir yapıya sahip olabilir (Yılanıcı, 2006: 33).

İç kontrol sisteminin işleyişinden tüm personel sorumlu olmakla birlikte, esas sorumluluk üst ve orta düzey yöneticilere aittir. İç kontrol sisteminin izlenmesinde sorumlu olan aktörler; mali işler ve muhasebe elemanları, kendi birimlerinin faaliyetlerini kontrol etmekle yükümlü yöneticiler, iç denetçiler, yönetim kurulu üyeleri ve dış denetçilerdir (Saltık, 2007: 17).

7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinin amacı denetlenen işletmede olabilecek zayıf noktaları ortaya çıkartmaktır. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde ilk aşama iç kontrol sistemini tanımdır. Bu aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik bir biçimde çalışma kağıtlarına not eder. İç kontrol sisteminin tanınmasında çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanır. Bu bilgi kaynaklarının bazıları; işletme personel ile yapılan görüşmeler, sorgulamalar, işletmenin örgüt yapısı, işletme yönetiminin yayınladığı genelgeler, iş tanımları, işletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği, iç denetçinin raporları, çalışma kağıtları, denetim programları, önceki yıllara ait denetim raporları, iç kontrol raporları, muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi ve işletme tesislerinin gezilmesidir (Aksoy, 2007: 175). İç kontrol sistemini tanımak için; not alma yöntemi, yazılı veya sözlü görüşme yöntemi, kayıt ve

belgelerin kontrolü, faaliyetlerin gözlenmesi, iş akışı ve süreç haritalarının takibi, yazılı prosedürlerin incelenmesi, iç denetçilerle koordinasyon kurulması, üçüncü kişilerden veya uzmanlardan doğrulama alınması, akış şemaları ve anket yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir (Aksoy, 2007: 235; Bozkurt, 2000: 139; Demirel, 2007: 64; Kaval, 2005: 135).

Etkin olarak çalışacak iç kontrol sisteminde dikkate alınması gereken temel ilkeler; görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varlığı, varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ve bağımsız mutabakatların yapılmasıdır (Güredin, 2007: 329). Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi ve bu sistemin devamının sağlanabilmesi için aşağıda belirtilen noktalar göz önünde bulundurulmalıdır (Alpman, 2008: 8):

- İşletmeler daha çok çaba isteyen ve daha fazla mali sorumluluk gerektiren yeni bir ortamda faaliyet gösterdiklerini kabul etmelidirler.
- İşletme içinde iç kontrol anlayışının geliştirilmesi gereklidir.
- İç kontrolün maliyeti dikkate alınmalıdır. İyi bir iç kontrol, bir kereye mahsus bir gider değildir.
- İç kontrol, riskleri azaltmaya yardımcı olurken risklerin tamamını yok etmez. İç kontrol işletmelerin hedeflerine ulaşıldığına dair mutlak değil makul bir güvence sağlar.
- İç kontrol, insanları içeren işlemler üzerine kurulduğundan beşeri konularla ilgili tüm sınırlamalara tabidir.
- İç kontrol, kişilerin hileli yollara başvurusu, güvenliğin suiistimal edilmesi, çalışanlar arasında dâişıklı dövüş gerçekleştirilmesi, sağlıksız kararlar alınması, dikkatsizlik, dalgınlık, usul veya kuralların bozulması gibi nedenlerle ihlal edilebilir.
- Kaynak kısıtlamaları nedeniyle iç kontrolün etkinliği azaltılabilir, hatta ortadan kaldırılabilir.
- UFRS gibi yeni uygulamalar iç kontrol sistemini dolaylı veya doğrudan etkileyebilir.

8. UFRS UYGULAMARINDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİSİ VE ÖNEMİ

Sarbanes Oxley yasasına göre ABD’de halka açık şirketlerin yöneticileri finansal tabloları imzalamak ve finansal raporlamaya ilişkin olarak “şirketimizin iç kontrol sistemi etkin ve verimli olarak çalışmaktadır” beyanını yazılı olarak vermek zorundadırlar. Türkiye’de ise BDDK, bağımsız denetçilerden bankaların iç kontrolleri üzerinde sınırlı görüş istemekte, SPK “Emeklilik Yatırım Fonları” için, özel amaçlı bir denetim olarak “iç kontrol sisteminin durumuna” ilişkin bağımsız denetim raporu istemektedir. Ancak henüz halka açık şirketler için yönetimden ve bağımsız denetçiden “iç kontrol durum raporu” istenmemektedir. İç kontrol ve iç denetim genelde vergisel konulara odaklı olup matrahın doğrulanmasına çalışmaktadır. Muhasebe işlemleri ve kayıtlarını kontrol eder, hata bulmaya çalışır, muhasebe uygulamalarının UFRS uygunluğa bakar, kalite denetimleri (ISO) ve teftişler yapar ve iş ve işlemlerin mevzuat, politika ve prosedürlere uygunluğunu araştırır. Çağdaş risk odaklı iç denetim uygulamaları bankacılık sektörü, çok

uluslu şirketler, yabancı ortaklı şirketler ve bazı holding kuruluşları ile büyük ölçekli bazı işletmeler dışında pek yaygın değildir. İç kontrol sisteminin etkinliği UFRS uygulanmasını kolaylaştıracağı gibi işletmelerin başarılı olması ve devamlılığı için de son derece önemlidir (Kaya, 2009; Uzay, 2009:13).

UFRS, muhasebe ve finans departmanları için bir uygulamadan daha fazladır. UFRS uygulamalarının iç kontrol sisteminden satışa, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine kadar geniş bir alanda etkileri bulunmaktadır. Bunun için denetimden sorumlu başkanın (Chief Audit Executives-CAE) UFRS ve bunların işletme üzerindeki etkileri konusunda iyi eğitilmiş ve yeterli bilgiye sahip olması gerekir. UFRS uygulama sürecinin başlangıcından sonuna kadar iç kontrol sistemi, CAE, finans departmanı çalışanları, muhasebe departmanı çalışanları, iç ve dış denetçiler yakın bir çalışma içerisinde olmalıdırlar. İşletme yönetiminde önemli bir işlev üstlenen denetim komitesi üyeleri UFRS uygulamaları konusunda çok detaylı bilgi sahibi olmayabilirler. Bunun için CAE denetim komitesi üyelerine UFRS ve UFRS uygulamalarında iç kontrol sisteminin ve iç denetçilerin önemi konusunda bilgi vermeli ve üyeleri eğitmelidir (IIARF, 2009: 8).

İşletmelerde UFRS'ye ilk geçiş sürecinde bazı sorunların yaşanması kaçınılmazdır. UFRS'ya geçiş süreci muhasebe standartlarının değişimden çok daha fazla bir uygulamadır. UFRS uygulamaları neredeyse işletmenin tüm faaliyet, iş ve işlemlerini etkileyecek ve değiştirecektir. Bu değişim önemli kaynaklar gerektirmekte olup işletmeyle ilgili yeni potansiyel risklerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu potansiyel risklere; stratejik riskler (stratejik programlı yeni UFRS'ler), finansal riskler (bilanço kalemleri, gelirler, harcamalar ve önemli muhasebe politikaları üzerindeki etkiler), operasyonel riskler (bilgi sistemleri üzerindeki riskler, yeni süreç ve işlemlerin getirdiği riskler, personelin eğitimi, proje yönetim sistemleri, hissedarlar ile iletişim, vergi ve hukuksal gelişmelerin UFRS etkileri) ve uygunluk risklerinden (yeni UFRS'ler konusunda işletmenin bilgisiz oluşu, finansal raporlama süreci üzerindeki iç kontroller) oluşur. Söz konusu risklerin değerlendirilmesinde iç kontrol sistemi önemli bir yere sahiptir. İlgili risklerin yönetilmesi ancak etkin çalışan bir iç kontrol sistemi ile mümkündür (Ernst&Young, 2008: 1-3).

İç kontrol sisteminin ve iç denetçilerin UFRS uygulamaları sürecinde göz önünde bulundurmaları gereken bilgi alanları şunlardır (IIARF, 2009: 9):

- Üretim: Üretim departmanından elde edilecek normal kapasitenin tanımlanması, envanterin değerlendirilmesi, araç gereç, teçhizat ve mülkiyetin bileşenlerinin belirlenmesi, araştırma ve geliştirme arasında ayırım yapılması gibi çeşitli konularla ilgili bilgiler.
- Pazar İletişimi: Finansal iletişim finansal bilginin sunumundaki değişimleri vurgulamalıdır. Örneğin gerçeğe uygun değer muhasebeleştirilmesi ve bunun geleneksel oranlar ve performans ölçümleri üzerindeki etkileri gibi.
- Hukuk: Şirket bünyesinde çalışan hukukçular UFRS uygulamalarının getirdiği hukuksal boyutlar konusunda muhasebe personelinin bilgilendirmelidir.

- İnsan Kaynakları: UFRS tarafından kar paylaşımı, ikramiyeler ve hisse senedi opsiyonu ödülleri gibi alanlarda değişimler getirilebilir.
- Vergi: Vergi bölümü çalışanları grup içinde uygulanan yeni finansal yapılar üzerindeki etkileri konusunda muhasebe bölümü çalışanları ile sıkı bir işbirliği içinde olmalıdır.
- Pazarlama ve Satış: UFRS, haklar, marka değeri, envanterin net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi, gelirin muhasebeleştirilmesi ve satış kontratları vb. alanlar.

UFRS uygulamalarındaki temel sorunlar: ana ve yardımcı hesaplar arasındaki koordinasyon yetersizliği, finansal raporlama üzerindeki risklerin artması, muhasebe standartları ve muhasebe dillerindeki değişimlerdir. UFRS sürecinde iç denetçilerin ve iç kontrol sisteminin rolleri şunlar olabilir: a) UFRS uygulama sürecine başlamadan önce kurul / denetim komitesi, finansal personel ve birim personeline kaynak olarak hizmet vermek, b) uygulamanın başlangıç sürecinde planlamaya yardımcı olmak, c) sorumluluklarla ilgili proje yönetim yapısını gözden geçirmek, d) iç kontrol sistemi ve süreçleri ilgilendiren değişimleri incelemek ve planda öncelik vermek, e) süreçteki tüm önemli katılımcıların katılımını sağlamak, f) uygulama sürecindeki gelişimi izlemek ve hissedarlara raporlamak, g) anlaşma ve sözleşmelere yeni muhasebe temellerini yansıtmak, ı) yeni iç kontrol çevresinin Sarbanes Oxley testlerini yapmak (PWC, 2008: 13-17). Bu bağlamda UFRS'ye geçiş ve uygulama sürecinde iç kontrol sistemi ve iç denetçilerin yapması gereken çalışmalardan bazıları şunlar olabilir (IIARF, 2009: 8-9; Steve, 2009):

- İşletmenin UFRS'ye geçiş ve uygulama planını incelenmeli ve değerlendirilmelidir. Planın işletmeye değer katacak, işletmenin etkili ve verimli çalışmasını sağlayacak, finansal raporlama sürecinin şeffaflığı arttıracak şekilde tasarlandığı konusunda emin olunmalıdır.
- UFRS'ye geçiş ve uygulama sürecinde dış denetçiler ile sıkı bir işbirliği içerisinde olunmalı ve UFRS tarafından etkilenen kontroller, sistemler ve prosedürler hakkında detaylı bilgi sunulmalıdır.
- Yeni uygulamaya başlanan UFRS'ler ile ilgili belgeleme süreçleri, kontrol faaliyetleri ve diğer işlemler sürekli izlenmeli ve güncellenmelidir.
- Gerektiğinde Sarbanes Oxley'de öngörülen izleme faaliyeti ile ilgili kontrol testlerinden iç kontrol sistemi ve iç denetçiler sorumlu olmalıdır.
- UFRS temelinde oluşturulacak yeni finansal raporlama sisteminin işletmenin finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini arttırdığı ve iç kontrol sisteminin daha iyi çalışmasına katkı yaptığı konusunda kilit göreve sahip olunmalıdır.
- Muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri iyi anlaşılmalıdır. Çünkü bu değişiklikler işletmenin iç kontrol sistemini ve sistemin bileşenlerini etkileyebilmektedir.

İç denetim UFRS uygulamaları sürecindeki rollerini başarılı bir şekilde yerine getirirse, kurumların UFRS geçiş süreci daha kolay olacak ve UFRS uygulamalarında etkinlik ve etkenlik sağlanmış olacaktır. İç denetçiler, hem UFRS'ye geçiş sürecinde hem de geçtikten sonra kurumlardaki finansal

şeffaflığın sağlanmasına yönelik kontrol prosedürlerini izleyerek oldukça önemli bir görevi de yerine getirmiş olacaktırlar. UFRS'lere geçişte ve adaptasyon sürecinde işletmede önemli bir role sahip iç denetim birimlerini başarılı olabilmeleri için temel koşul; işletmenin üst yönetim biriminin iç denetime sahip çıkması ve desteklemesidir. İç denetim birimi, UFRS uygulamalarının ilk başlangıcından itibaren organizasyonlarda oluşturulacak olan uygulama takımının bir parçası olmalıdır. Bu şekilde iç denetim fonksiyonu uygulama ekibinin bilgi ve beceri düzeyini değerlendirme imkânına kavuşmuş olacaktır. UFRS'ye dönüşüm sürecini tehlikeye atacak olan zayıflıkları tespit edebilmek için mevcut yönetim ve finansal raporlama sistemlerinin kalitesi iç denetim tarafından değerlendirilmeli ve incelenmelidir (Uzay, 2009).

Muhasebe tahmininde bir değişiklik beklenen gelecek yararların ve yükümlülüklerin yeniden tahmin edilmesidir. Koşullarda değişiklik oldukça tahminlerde değişikliklerin yapılması söz konusu olabilir. İşletme yönetiminin karar alma sürecinde kullanabileceği başlıca standartlar TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, TMS 37: Karşılıklar Koşullu Borçlar Koşullu Varlıklar ile TMS:8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahmininde Değişiklikler ve hatalar standartlarıdır. Özellikle gerçeğe uygun değer, faydalı ömrün, şüpheli alacakların ve varlıkların değerinin tespit edilmesinde birçok varsayımın kullanılması gerekir. Yöneticiler geri kazanılabilir değeri hesaplanırken gerçeğe uygun olmayan fazla iyimser tahminler ve varsayımlar kullanmamalıdır. Bu konu iç denetim, dış denetim, denetim komitesi ve kurumsal yönetim komitesi tarafından değerlendirilmelidir (Sağlam vd., 2009).

Bilgi teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe mesleğinde getireceği yeniliklerden birisi periyodik finansal raporlar yerine "sürekli finansal raporların" hayata geçirilmesidir. 2002 yılında ABD'de kullanılmaya başlanan XBRL daha sonra Avustralya, Kanada, Almanya, İrlanda, Hollanda, Kore, Yeni Zelanda, Singapur, İspanya ve İngiltere gibi ülkelere yayılmıştır. Bilgi teknolojilerinin finansal raporlama sürecine getirdiği en önemli yeniliklerden biri olan XBRL'nin önümüzdeki yıllarda tüm dünyada daha da yaygınlaşması beklenmektedir. İşletmenin iç kontrol sistemi ve bilgi sistemi ile entegre haline gelecek olan XBRL, UFRS uygulamalarında önemli bir yapı haline gelecektir. Bu süreçte muhasebe meslek mensuplarının hem UFRS hem de XBRL konusunda detaylı çalışmalar yapmaları gerekmektedir (Aktaş ve Başçı, 2007: 39-60; Uyar ve Çelik, 2006: 93-103)

9. SONUÇ

Küreselleşme, kurumsal yönetim, risk yönetimi, bilgi teknolojileri, muhasebe skandalları, Sarbanes Oxley Yasası ve XBRL vb. gelişmeler muhasebe standartlarının tüm dünyada giderek daha yaygın kullanılmasına neden olmaktadır. Muhasebe bir bilgi sistemi olup, kamuya işletme ile ilgili şeffaf, güvenilir ve zamanlı bilgilerin açıklanması gerekmektedir. Bunu sağlayacak olan uygun bir raporlama ve muhasebe sistemidir. Güvenilir bir raporlama süreci ve muhasebe sisteminin varlığı için öncelikle tüm dünyada genel kabul

görmüş muhasebe standartlarına ve etkin çalışan bir iç kontrol sistemine gereksinim vardır.

Çalışmada özetle vurgulandığı üzere iç kontrol sisteminin faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, finansal raporlama sürecinde güvenilirlik, yasalara ve düzenlemelere uygunluk ve amaçların gerçekleştirilmesi konularında makul güvence sağladığı düşünülürse UFRS uygulamalarında ve özellikle UFRS'ye ilk geçiş sürecinde iç kontrolün önemli bir etkiye sahip olduğu söylenilir. İç kontrol sisteminin beş temel unsuru, uygulandığı her aşamada UFRS'den etkilenen, UFRS'nin getirdiği yenilikler iç kontrol uygulamalarına yön verecektir. Genel olarak değerlendirildiğinde UFRS'nin uygulama amaçları ile iç kontrol sisteminin genel ve özel amaçları benzeşmektedir. Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi ile UFRS uygulamaları kolaylaşabilir ve UFRS'ye geçiş ve uygulama süreci daha kolay ve kısa yaşanabilir. Ayrıca iç kontrol sistemi ve iç denetim standartların uygulamaların daha sağlıklı yapılması adına UFRS uygulama sürecine katkı sağlayacaktır.

Yakın bir gelecekte ülkemizde TFRS hayata geçeceğine göre etkin çalışan bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerin bu sürece daha iyi adapte olacakları aşikardır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi küçük büyük tüm işletmelerde en kısa zamanda hayata geçirilmelidir.

KAYNAKÇA

AKSOY T., (2005), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", İSMMMO, Mali Çözüm, Yıl: 15, Sayı: 72.

AKSOY T., (2007), Basel II ve İç Kontrol, Antalya SMMMO Yayını, No: 49, Antalya.

AKTAŞ R., BAŞÇI E.S., (2007), "Elektronik Ortamda Finansal Raporlamada Genişleyebilir Finansal Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart, ss.39-60.

ALPMAN G., (2008), "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi", Deloitte, ss.1-9.

ARAS G., (2007), "Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim", İç Denetim Dergisi, Sayı: 17, Kış, Deloitte, ss.1-5.

ARENS A., LOEBBECKE J. K., (1994), Auditing and Integrated Approach, 6. Edition, Prentice Hall, NJ.

ARSLAN I., (2008), "İç Kontrol", [http://www.stratek.com.tr/documents /ic-kontrol.pdf](http://www.stratek.com.tr/documents/ic-kontrol.pdf), 13.12.2008

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

BDDK, (2002), "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik", 31.02.2002, 24657 Sayılı Resmi Gazete.

BDDK, (2006), "Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik", 01.11.2006, 26333 Sayılı Resmi Gazete.

BİÇER A. A., (2006), "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

BOZKURT N., (2000), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.

CENK A. K., (2005), "Uluslararası Bankacılık Denetim İlkeleri ve Denetim Süreçleri", Active, Mart-Nisan, ss.1-18.

CHORAFAS D. N., (2001), Implementing and Auditing the Internal Control System, P. Macmillan, England.

COSO, (1987), The Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington D.C.

COSO, (1999), Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 — An Analysis of U.S. Public Companies, March.

COSO, (2006), Internal Control over Financial Reporting-Guidance for Smaller Public Companies, June.

COSO, (2007), Internal Control- Integrated Framework: Guidance on Monitoring Internal Control Systems, September.

COSO, (2008), Internal Control- Integrated Framework: Guidance on Monitorin Internal Control Systems, Volume II-Guidance, Exposure Draft, June.

DAĞLI M. K., (2000), Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, SPK Aracılık Faaliyetleri Dairesi, Yeterlilik Etüdü.

DEEFLİESE P.L., MACLEOD R.K., JOHNSON K.P., (1987), Montgomery's Auditing, 10. Edition, John Wiley&Sons.

DEMİR V., (1999), "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması", Marmara Üniversitesi Analiz Dergisi, Sayı: 11, ss.89-105.

DEMİREL A., (2007), "Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

DOYRANGÖL N.C., (2001), Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebip Yalkın Matbaası, İstanbul.

DURMUŞ C.N., TAŞ O., (2008), Denetim, Alfa Yayınları.

ERDOĞAN M., (2006), Denetim: Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı.

Ernst&Young, (2008), "Is Your Internal Audit Department Ready for IFRS".

GUY, D. M., CARMİCHAEL D. R., (1999), Practitioner's Guide to GAAS 99 Covering all SASs, SSAEs, SSARS, and Interpretations, John Wiley&Sons.

GÜREDİN E., (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayınları, 11. Basım, İstanbul.

<http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>, 20.08.2008.

http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm, 15.07.2008.

IIARF (2009), IFRS: What Internal Auditor Needs to Know, January.

KAVAL H., (2005), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara.

KAYA B., (2009) "Özel Sektörde İç denetim Ne İfade Ediyor", http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=25, 12.10.2009

KEPEKÇİ C., (2004), Bağımsız Denetim, Avcıol Matbaası, İstanbul.

KESİK A., (2005), "Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (9), 2005/1, ss.94-114.

KESKİN D.A., (2006), İç Kontrol Sistemi ve Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Yayınları, İstanbul.

KIRMIZI N., (2007), "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

LİNDOW P.E., RACE J.D., (2002), "Beyond Traditional Audit Techniques", Journal of Accountancy Issues, July.

MADENDERE M.A., (2005), Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü, (Çeviri / Derleme), Ekim, ss.1-20.

MOELLER R., (2005), Brink's Modern Internal Auditing, John Willey Sons Inc., 6. Edition, New Jersey.

ÖZÇELİK H., (2008), "İşletmelerde Toplam kalite Yönetimi Uygulaması ve İç Denetim İlişkisi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

ÖZER M., (1997), Denetim 2, Gelirler Kontrolörlüğü Yayınları, 2.Cilt, Ankara.

Public Law, (2002), Sarbanes Oxley Act of 2002, July.

PWC, (2004), "Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu", III. PWC Çözüm Ortaklığı Platformu, İstanbul, 22 Aralık.

PWC, (2008), IFRS and Internal Audit, NY.

SAĞLAM N., ŞENGEL S., ÖZTÜRK B., (2009), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2009.

SALTIK N., (2007), İç Kontrol Standartları, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara.

SAWYER L., DİTTENHOFER B., SCHEİNER M., JAMES H., (2005), Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Florida.

STEVE A., (2009), "IFRS Risk Planning and Controls Execution", Journal of Accountancy, September.

SİMMONSW M.R., (1997), "COSO Based Auditing", The Internal Auditor, December, ss.68-73.

SPK, Seri: X, No:16, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", 04.03.1996, 22570 Sayılı Resmi Gazete.

SPK, Seri: X, No:19, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ", 02.11.2002, 24924 Sayılı Resmi Gazete.

SPK, Seri: X, No:22, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", 12.06.2006, 29196 Sayılı Resmi Gazete.

UYAR S., (2004), "Denetim Komitesi ve Türkiye Uygulaması", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

UYAR S., AYGÖREN H., (2006), "Basel II İlkelerinin KOBİ'lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme", İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 77, ss.56-70.

UYAR S., ÇELİK M. (2006), "Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller", Ege Akademik Bakış, Temmuz, ss.93-103.

UYAR S. (2009), İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme, Gazi Kitabevi, Ankara 2009

UZAY Ş., (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayın No: 132.

UZAY Ş., (2009), Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi", iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_6_7_2007.pdf, 15.10.2009, ss.1-15

UZAY Ş., (2009), "UFRS Uygulamalarında İç Denetimin Etkisi Ve Önemi", İzmir SMMM Odası, XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 18-22 Kasım 2009, Kıbrıs.

UZUNAY V., (2007), Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

YILANCI M., (2006), İç Denetim, Nobel Yayınları, 2. Baskı, Ankara.