

## İÇ KONTROL KAVRAMI VE UYGULAMALARININ TARİHSEL GELİŞİMİ \*

Nevzat Tetik <sup>1</sup>  
Halime Karaca <sup>2</sup>

### ÖZ

İç kontrolün günümüzdeki kavramsal niteliğine, tarihi süreçte yaşanan olayların ve farklı kavramlarla etkileşiminin neticesinde ulaşılmıştır. İç kontrol kavram ve uygulamaları ilk dönemlerden itibaren denetim kapsamında ele alınmıştır. Ancak iç kontrolün denetimden ve muhasebe mesleğinin diğer unsurlarından önce geldiği düşünülmektedir. İç Kontrol, kâr güdüsünün, doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. İlk girişimciler kar elde etmek için bir fırsat bulduklarında, bu kârı kontrol etmenin ve korumanın yollarını araştırmışlar ve bir çeşit kontrolün kurulması gerektiğini kabul etmişlerdir. Bu çalışmanın amacı iç kontrol kavramı ve uygulamalarının tarihi süreçteki gelişimini ortaya koymaktır. Bu bağlamda, iç kontrolün tarihsel gelişimi literatür kapsamında dönemler itibariyle incelenmiş, her dönemde iç kontrolün önemi ve gelişimine katkı sunan olaylar irdelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Denetim, İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi.

**Jel Kodu:** M40, M41, M42.

### HISTORICAL DEVELOPMENT OF INTERNAL CONTROL CONCEPT AND APPLICATIONS

#### ABSTRACT

Today's conceptual quality of internal control has been reached as a result of the events experienced in the historical process and its interaction with different concepts. Internal control concepts and practices have been handled within the scope of audit since the first periods. However, internal control is considered to come before auditing and other elements of the accounting profession. Internal Control emerged as a natural consequence of the profit motive. When early entrepreneurs found an

\* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

<sup>1</sup> Doç.Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, [nevezat.tetik@inonu.edu.tr](mailto:nevezat.tetik@inonu.edu.tr), ORCID: 0000-0002-3152-8217

<sup>2</sup> Öğr. Görevlisi, İnönü Üniversitesi, Malatya MYO, [halimekaraca44@hotmail.com](mailto:halimekaraca44@hotmail.com), ORCID: 0000-0003-0218-3851

**Atıf (Citation):** Tetik, N. & Karaca, H. (2021). İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 189-204.

opportunity to make a profit, they sought ways to control and protect that profit and recognized that some form of control had to be established. The aim of this study is to reveal the development of the concept of internal control and its applications in the historical process. In this context, the historical development of internal control has been examined in terms of periods within the scope of the literature, and the importance of internal control and the events that contributed to its development in each period have been examined.

**Keywords:** Auditing, Internal Control, Internal Control System.

**JEL Codes:** M40, M41, M42

## 1. GİRİŞ

MÖ. 4000 yılına kadar uzanan iç kontrol faaliyetleri birçok medeniyet tarafından uygulanmıştır. İç kontrolün tarihi gelişiminde sanayi devrimi, büyük buhran, teknolojik gelişmeler, muhasebe ve denetim skandalları ve sonrasında yaşanan küresel finansal krizler etkili olmuştur. İç kontrol, yaşanan her büyük mali depresyon sonrasında tekrardan gözden geçirilerek geliştirilmiştir. Orta Çağ denetimlerinin kanıtlarını araştıran Watts ve Zimmerman (1983), iç kontrollerin denetimlerden bile daha eski olduğunu iddia etmiştir. Denetimler gibi iç kontrollerin, uzun zamandır bir kurumun işleyişine değer kattığını vurgulamıştır (Moussalli vd., 2012: 85-86). Genellikle hileyi tespit ve caydırma aracı olarak değerlendirilen iç kontrol, aynı zamanda yönetim kararlarını bilgilendirme ve operasyonların verimliliğini artırma araçlarıdır. Ancak iç kontrollerin denetimlerle karışımı, denetçilerin bir kurumun iç kontrollerini kendi denetim prosedürlerinin rutin bir parçası olarak değerlendirmelerinin uygulaması yakın tarihe dayanmaktadır (Moussalli vd., 2012: 86). Bu konuda tarihsel çalışmalardan bazıları Brown, 1962; Chandler vd., 1993; Clikeman, 2009; Commission, 1978; Gray ve Moussalli, 2006; Hackett ve Mobley, 1976; Heier vd., 2005; Moussalli, Gray ve Karahan, 2011; Myers, 1985; Nouri ve Lombardi, 2006 tarafından yapılmıştır (Moussalli vd., 2012: 89).

Çalışmada, iç kontrolün tarihi süreçteki gelişimi dört bölüm olarak incelenmiştir. Birinci bölümde ilk medeniyetlerde uygulanan iç kontrol faaliyetleri açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde sanayi devrimi ile iç kontrolün resmiyet kazandığı 1940'lı yıllar arasında yaşanan iç kontrol gelişmeleri ve denetimdeki önemi üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler ele alınmış, Amerikan muhasebe mesleğinin kurucularından biri olan Montgomery's Auditing serisinde, iç kontrol ve bunların değerlendirilmesine ayrılan metin üzerinden iç kontrolün literatürde kavramsal olarak gelişimi değerlendirilmiştir. Dördüncü bölümde iç kontrolün kavramsal olarak yeniden düzenlenmesine yönelik çalışmalar ele alınmış, söz konusu çalışmaların yürütülmesi için oluşturulan COSO iç kontrol modeli değerlendirilmiştir.

## 2. ORTA ÇAĞ ÖNCESİ DÖNEM

Tarihçiler, MÖ 4000 yılına kadar, resmi kayıt tutma sistemlerinin ilk olarak Yakın Doğu'daki yönetimler tarafından, hasılat ve ödemelerin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesi ve vergilerin toplanması konusundaki endişelerini gidermek için kurulduğunu ifade etmiştir

(Ramamoorti, 2003: 3). Kenneth Most (1959: 563), Mezopotamya uygarlığında iç kontrolün MÖ 3600 gibi erken bir tarihte var olduğuna dair somut kanıtlar olduğunu belirtmiştir. Sümerlerin ticari işlemlerini M.Ö. 3600'lere kadar taşların üzerine ve 400 yıl sonra kil üzerinde kaydettiğine dair birçok işaret bulunmuştur. Döneme ait belgeler, şekillerin yanında kontrolün yapıldığını gösteren daireler, küçük işaretler, noktalar olduğunu ortaya koymaktadır. Kısaltma ya da işaretlerin, ödeme listelerini hazırlayanlar dışındaki katipler tarafından hazırlandığı da literatürde yer almaktadır ( Hackett and Mobley, 1976: 1).

Eski Mısır'da, Firavun'un merkezi finans departmanında, "hazinenin gümüş evi" "house of silver of the treasury," iç kontrol ve denetim uygulamaları kullanılmıştır. Burada katipler, gümüş, mısır ve diğer malların hasılat ve ödemelerinin kayıtlarını hazırlamışlardır. Katiplerden biri depoya getirilen miktarı papirüse kaydederken, diğeri depo binasına boşaltılan malların kontrolünü gerçekleştirmiştir. Denetim faaliyeti bu iki kaydı karşılaştıran üçüncü bir katip tarafından gerçekleştirilmiştir. Hasılatın, ödemelerin ve envanter bakiyelerinin kayıtları, başka bir katip veya amiri tarafından periyodik olarak denetlenmiştir (Stone,1969: 286).

Çin'deki Zhao hanedanı (MÖ 1122-256) için de benzer gelişmeler yaşanmıştır. Babil, Yunanistan, Roma İmparatorluğu, İtalya Şehir Devletlerinde de ayrıntılı bir kontrol ve karşı kontrol sistemi geliştirilmiştir (Ramamoorti, 2003: 3). Bu dönemde kontrol faaliyetleri ile hata ve hileleri açığa çıkarmak amaçlanmış, bu kapsamda, para giriş çıkışlarının takibi vasıtasıyla gerçekleşen ticari işlemlerin detaylı bir şekilde doğrulanması yapılmıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 5-9).

MÖ 549 - 330 arasında Pers uygarlığında iç kontrol uygulamalarına rastlanmaktadır (Stone, 1969: 286). Ülkesini MÖ 521'den 425'e kadar yöneten Büyük Darius, iç kontrol ve iç denetim uygulamalarından yararlanmış (Murray, 1976: 98). Darius hükümdarlığını, ülkenin farklı bölgelerine dağılmış dört başkentten (Persepolis, Ecbatana, Susa ve Ctesiphon) yılın farklı zamanlarında yönetmiştir. İmparatorluğu, her biri vilayetin zenginliğine göre imparatorluğa vergi ödeyen bir satrap tarafından yönetilen 20 vilayete bölünmüştür. Satrap kuralının dürüstlüğü için Darius, imparatorluğunun her yerine katipler göndermiştir (Pitt, 2014: 3-4). ). Darius'un görevlendirdiği bu katipler "Kralın gözleri ve kulakları" olarak adlandırılmıştır. Bir iç denetçinin görevlerini yerine getiren hükümdarın katibi, satrap ve komutanın faaliyetlerini hükümdarın bakanına raporlamıştır. Katip, toplanan ve hükümdara gönderilen vergileri hesaplamıştır. Hükümet katipleri askeri korumalar eşliğinde vilayetlerin işlerini sürpriz bir şekilde denetlemiştir. Bu seyahat eden hükümet katipleri, tüm kayıtları inceleme, satrapı, kraliyet sekreteri veya diğer yetkilileri sorgulama ve gerekli olduğuna inanılırsa derhal düzeltici önlem alma yetkisine sahip olmuştur ( Hackett and Mobley, 1976: 2).

Kendisinden önceki Pers İmparatorluğu gibi, Roma İmparatorluğu da fethedilen bölgelerin komutanlarını kontrol etmek için muhasebe ve denetimi etkili bir şekilde kullanmıştır. Yaklaşık MÖ 200'de "Kralın gözleri ve kulakları" nın benzeri müfettişler görevlendirilmiştir. Hazinenin velayetini elinde bulunduran Roma'ya karşı sorumlu mali görevliler olan söz konusu müfettişler, hazinenin hasılat ve ödemelerini kaydetme görevlerinde katiplere nezaret etmiş ve ele geçirilmiş ülkelerin valilerinin hesaplarını incelemişlerdir. Müfettişlerin periyodik olarak Roma'ya rapor vermeleri ve kayıtlarını bir müfettiş tarafından

denetmeleri istenmiştir. Bu uygulama sayesinde "denetçi" kelimesi kullanılmaya başlanmıştır (Stone, 1969: 287).

Roma İmparatorluğu eksiksiz bir kontrol ve karşı kontrol sisteminden yararlanmıştır. Hasılatı ve harcamaları yetkilendirme, nakit saklama ve mali işlemleri kaydetme görevlerini ayırmıştır. Harcamalar, alacaklının kimliğini ve unvanını açıklayan ve işin tamamlandığını veya siparişte istenen malın teslim alındığını gösteren belgelerle desteklenmiştir. Tahkikat hakimleri bu belgelere dayanarak ödeme yetkisi vermiş, ödemediği sonra hazine katipleri tüm işlemleri kaydetmiştir. Müfettişler, tüm devlet mali işlemlerini gözetlemiş ve denetlemiştir. Roma'da ayrıca vergi denetçileri de kullanılmış ve devlet gelirlerinin toplanmasında önemli bir rol oynamıştır ( Hackett and Mobley, 1976: 2).

Charlemagne önderliğindeki Kutsal Roma İmparatorluğu, devlet işlerini kontrol etmek için hükümet denetçilerini kullanma konusunda Pers ve Roma İmparatorlukları örneğini takip etmiştir. Missi dominici, "ustanın temsilcileri", yöneticilerin işlerini incelemek üzere gönderilmiştir. Temsilciler, Charlemagne'den yerel yetkililere talimatlar taşımış, kayıtlarını denetlemiş, faaliyetlerini gözden geçirmiş ve sonuçları hükümdara bildirmiştir. Ancak, Charlemagne'ın (MS 825) ölümünden sonra onun yerine güçlü bir örgütleyici olmadığından missi dominici dağılmış, yerel yöneticilerin kontrolü kaybedilmiş ve İmparatorluk parçalanmıştır ( Hackett and Mobley, 1976: 2).

### 3. ORTA ÇAĞ - SANAYİ DEVRİMİ ÖNCESİ DÖNEM

İslam Uygarlığının geliştiği VII. ve XII. Yüzyıllar arasındaki tarihi süreçte devlet denetimi anlayışı yerleşmiş, İslam halifeleri tarafından, özel ya da kamusal durum ayırımına gidilmeden muhasebe ve denetim birimlerinin oluşturulduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur (Khan, 1995:15).

Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde amme menfaatinin gözetimi için tüm mali içerikli konular kadıların yetkisine verilmiş, bu yetkiler kapsamında kadılar görev yaptıkları bölgelerdeki muhasebatla ilgili tüm işlemlerin gerçekleştirilmesinden ya da gerçekleştirilen bu işlemlerin kontrolüyle yükümlü sorumlu tutulmuşlardır. Bu görevleri sırasında kadılar muhasebatla ilgili almış oldukları kararları şeriye sicillerine kayıt etmiştir. II. Mahmut sonrası dönemde Osmanlı Merkezi Hükümetinde Avrupa örneğine uygun olarak nezaretler (bakanlıklar) kurulmuştur. Bu kurumlarda müfettiş olarak teftiş birimlerinde görevlendirildikleri dolayısıyla bu dönemi itibarıyla kamu da denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlandığı sonucuna ulaşılmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575).

Orta çağlarda, diğer sanatlarla birlikte muhasebe, hükümetin ve Avrupa genelindeki ekonominin genel düzensiz durumu nedeniyle bir düşüş yaşamıştır. Ancak yavaş da olsa muhasebe yeniden kurulmuştur. 1500'den önce iç kontrol uygulaması, eski hükümdarların hazinelerinde tahrifatları önlemek için tasarlanmış aynı işlemlerin bağımsız kayıtlarını tutan iki katibin kullanılmasıyla kanıtlanmıştır. İkincil bir amaç, raporlamada doğruluk güvencesi oluşudur. Bu dönemde hesap verilebilirliği kanıtlamak ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu tespit etmek için periyodik olarak envanterler alınmıştır (Brown, 1962: 696-697).

L. Fitzpatrick, B. F. Foster ve William Jackson'ın standartlaştırılmış bir çift girişli muhasebe sisteminin gerekli görüldüğü dönem olarak tanımladıkları 1500-1850 döneminde, iç kontrolün önemi ve gerekliliği kabul görmüştür ( Hackett and Mobley, 1976: 2).

Çift girişli kayıt yöntemi, 1494'te Venedik'te din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından yayınlanmıştır. Luca Pacioli "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni é Proportionalite" isimli çalışmasının Particularis di Compitus é Scripturis (Defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir etüt) başlıklı bölümünde çift girişli kayıt yöntemini açıklamıştır. İki yüzyıldır uygulanan yöntem, söz konusu kitapta anlatılmış, bu kitap, bu konudaki ilk çalışma olarak kabul edilmiştir. Ancak bu konuda Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından 1363'te farsça olarak kaleme alınan "Risale-i Felekiyye/ Kitab-us Siyaqat" adlı kitapta da bugün kullandığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Kitab-us Siyaqat, muhasebe kitabı anlamına gelmektedir. Kitap, kamu muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmekte olup, defterlerde Rüznamçe-Yevmiye, Evarece-Defterikebir, Tahvilat-Şahıs Tali Hesapları gibi çift taraflı kayıt yönteminin temel öğeleri yer almaktadır (Altıntaş, 2011: 177).

#### 4. SANAYİ DEVRİMİ SONRASI –1940 DÖNEMİ

1850'den 1905'e kadar, Sanayi Devrimi'nin neden olduğu teknolojik gelişmeler sonucunda aile işletmeleri şeklinde faaliyet gösteren ekonomik birimler; fiziksel olarak büyümüş, fonksiyonel olarak karmaşık bir hal almış, yönetimi zorlaşmıştır. Bu durum işletme yönetimlerinin, sahiplerinden profesyonel yöneticilere geçmesine neden olmuş, sahiplik ve yönetimin birbirinden ayrılması işletme sahiplerinin çıkarlarını korumak amacıyla bağımsız denetçiler sınıfında yeni bir profesyonel denetçiler sınıfı ortaya çıkarmıştır (Hayes vd., 2005: 2-4).

Bu dönemde iç kontrolün standartlaştırılmış muhasebe sistemlerinde varlığı kabul görmüş ancak, nakit dışındaki varlıklar için herhangi bir kontrol sistemi uygulanmamış ve bağımsız denetçiler tarafından iç kontrole gerekli önem verilmemiştir. Çift girişli muhasebenin doğasında bulunan yerleşik kontrol, genellikle tüm hesaplar için önemli olarak kabul edilen tek çapraz kontrol olmuştur (Brown, 1962: 670). Bu nedenle, 1850-1905 dönemindeki denetimler, genellikle işlemlerin tamamının gözden geçirilmesi ve mali tabloların doğruluğunun gözden geçirilmesi şeklinde gerçekleştirilmiştir (Güredin ve Uyar, 2021: 15-16). Bu yöntem verimsiz ve pahalı olduğu kadar sonraki dönemlerin zayıf alanlarının güçlendirilmesini de sağlayamamıştır. Raporlanan tutarların doğruluk düzeyini artırmak ve hile eylemlerine ilişkin olasılıkları azaltmak için muhasebe sistemindeki değişikliklere duyulan ihtiyaç artmıştır. Muhasebe sistemi ve organizasyon yapısı güçlendirildikçe ve işlem hacmi artmaya devam ettikçe, örnekleme tekniği denetçiler için kabul gören bir uygulama haline gelmiştir ( Hackett and Mobley, 1976: 3).

1905'ten önce, denetimde yapılacak test miktarını sınırlamanın doğal bir sonucu, muhasebe sistemlerindeki ve dolayısıyla daha büyük şirketlerde var olan iç kontrollerdeki iyileştirmeler olacağı literatürde yer almıştır. Ancak, 1905-1933 dönemine kadar denetçiler, iç kontrollerin önemini ve iç kontrollerin güçlü ve zayıf yönlerinin test programları ile ilişkisini

tam olarak anlamamıştır. Montgomery ve E. V. Spicer, E. C. Pegler, F. R. Carnegie Steele ve De Witt Carl Eggleston, test sürecine tabi olarak muhasebe verilerinin güvenilir olduğunu kabul etmede bağımsız denetçinin birincil ilgisi olarak iç kontrol sisteminden bahsetmiştir. Literatürün gerçek uygulamadan çok ileride olduğu bu dönemde uygulayıcılar, test tekniğinin kullanımını genişletmiş, ancak testin kapsamına ilişkin karar, nadiren doğrudan iç kontrollerin değerlendirilmesine bağlı kılınmıştır (Brown, 1962: 671).

1892 yılında İngiliz denetçi Lawrence Dicksee tarafından yazılan “Denetim” kitabında ilk defa iç kontrolün denetimdeki önemi dile getirilmiştir. Dicksee denetçinin amacını, işletmedeki iç kontrolü incelemek ve zayıf noktaları tespit etmek olarak açıklamıştır (Akgül, 2016: 68). İngiltere’de iç kontrole ilişkin çalışmalar yapılmasına rağmen iç kontrol konusunda profesyonel rehberlik sunan ilk ülke ABD olmuştur (Myers, 1985: 69). İlk olarak ABD’de 1920 ve 1930’larda mesleki alanda tanımlanmaya başlanan iç kontrole ilişkin önemli gelişmeler, ancak 1950’li yıllardan itibaren gerçekleşmiştir (Hay, 1993: 80).

1905 ve 1909’da Lawrence Dicksee ve Robert Montgomery, “bir denetimin amacı ve kapsamının” üç maddeden oluştuğunu ve birincil amacın “hilenin tespiti” olduğunu ifade etmiştir (Moussalli ve Gray, 2006: 16). Price Waterhouse Coopers’ın öncül firmalarından birinin ve AICPA’nın kurucusu olan ve Amerikan muhasebe mesleğinin kurucularından biri olarak kabul gören Robert Montgomery’e göre, “hilenin tespiti denetçinin en önemli görevidir (Myers, 1985: 54). Aslında, Montgomery’nin ifadesi, Birleşik Krallık’tan Amerika’ya nakledilen mesleki beklentilerin simgesi olan, dönemin geleneksel aklıydı. (Moussalli ve Gray, 2006: 15). Montgomery’s Auditing, 1912’den 1998’e kadar 12 baskı olarak yayınlanmıştır. Montgomery, 1953’te ölümüne kadar Montgomery’s Auditing, serisinin başyazarı olarak sürdürdüğü çalışmasını ölümünden sonra meslektaşları, yüzyılın sonuna kadar sürdürmüştür. (Moussalli vd., 2012: 90).

I. Dünya Savaşı dünya ekonomi düzenini altüst etmiş, kısa dönemli bir toparlanma olsa da özellikle ABD’de sanayideki üretim düşmüş ve işsizlik artmaya başlamıştır. Bu olumsuzluklar New York Borsasını etkilemiş, hisse senetleri aşırı derecede değer kaybetmiş ve 1929 sonbaharında Wall Street Borsası çökmüştür (Ezer, 2010: 429). ABD’de yaşanan ancak tüm dünyayı etkileyen ve “Büyük Buhran” olarak tanımlanan olay büyük ekonomik krizlere ve devamında denetim davalarına neden olmuştur. Yaşanan zincirleme krizler, özellikle denetimde yeni düzenlemeler yapılmasına ve denetçilerin etkinlik ve sorumluluklarının artırılmasına neden olmuş (Tüm ve Memiş, 2012: 20). Bu bağlamda, finansal tabloların incelenmesiyle ilgili denetim standartları oluşturulmuş, iç teftiş uygulamalarının yalnızca muhasebe kayıtlarıyla sınırlı kalmaması işletmedeki bütün işlemleri kapsayacak şekilde tasarlanması, ayrıca hile ve suiistimallerin tespitinde sorumluluğun denetçilerden işletme yönetimine geçmesi sağlanmıştır. Dolayısıyla, denetçilerin esas sorumluluğu, hile ve suiistimallerin tespitinden ziyade, işletmenin finansal durumunun açığa çıkarılmasına katkı sağlamak olarak tanımlanmıştır (Tüm ve Memiş, 2012: 20).

1929 Büyük Buhranı ve sonrasında yaşanan çöküş iç kontrol ve muhasebe alanında köklü değişikliklere neden olmuştur. İhtiyaç duyulan İç kontrol düzenlemeleri menkul kıymetlere ilişkin 1933 ve 1934’te yayımlanan yasalarla gerçekleşmiştir. Bu düzenlemelerde, denetlenen finansal tablolar dahil kamuya hisse senedi ve tahvil ihracıyla ilgili bütün bilgilerin

doğru biçimde açıklanma zorunluluğu getirilmiş, hilenin önlenmesi ve menkul kıymet piyasalarının dengelenmesi amaçlanmıştır. Bununla birlikte 1934'te yürürlüğe konan kanun ile Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu kurulmuş, söz konusu komisyon iç kontrol standartları, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemeyle yetkilendirilmiştir. Fakat komisyon, tüm bu yetkilere rağmen genellikle muhasebe standartlarına yoğunlaşarak muhasebe mesleğinin özerkliğini artırmaya çalışmıştır (Eray, 2020: 21).

## 5. 1940 – 1985 DÖNEMİ VE MODERN İÇ KONTROLÜN KAVRAMSAL GELİŞİMİ

İç kontrolün kavramsal açıdan araştırılması ve literatürde yer alması 1940'lı yıllardan sonra olmuştur. Özellikle 1929'da yaşanan büyük buhrandan sonra çeşitli reformlara gidilmesinin gerekliliğini ve 1940'lı yıllardan sonra işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerin artması ile iç kontrollerle ilgili yeni çalışmalara adım atılmıştır. 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından ilk tanımın yapılması sonrasında farklı kurumların iç kontrol üzerinde çalışmaları devam etmiştir (Tahtlı, 2019: 180).

Bu dönemde iç kontrolün öneminin artmasına katkıda bulunan faktörlerden bazıları Hackett and Mobley (1976) aşağıdaki şekilde özetlemektedir:

- 1) İşlem hacminin yüksek olması nedeniyle ayrıntılı denetiminin imkansızlığı,
- 2) Dış denetimin maliyetini düşürme ihtiyacı,
- 3) İşin artan karmaşıklığı ve boyutu;
  - Hatalar ve hile konusunda zamanında geri bildirim sağlamak,
  - Özel analizler ve iç idari kontrolleri temin etmek için daha gelişmiş kontrol teknikleri ihtiyacı,
- 4) İşletmelerin çok tesisli ve şube yapısının yüklediği ihtiyaçlar:
  - Muhasebe prosedürlerinin tekdüzeliğini ve uygulamaların tutarlılığını sağlamak,
  - Kurumlar arası işlemleri doğrulamak,
- 5) Dış denetim prosedürünün, geçmiş faaliyetlerin gözden geçirilmesinden iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine kaymış olması, iç kontrol sistemine olan güvenin artmasına neden olmuştur.

Yapılan literatür çalışmaları, iç kontrolün kavramsal gelişiminin yönetim kavramı ile uygulamasındaki ve firmanın karmaşıklığındaki gelişmelere uyum sağladığını ortaya koymaktadır. Montgomery's Auditing'in çeşitli basımlarından alıntılar, bu gelişme sürecini açıklamaktadır (Hackett and Mobley, 1976: 5). Benzer şekilde Montgomery's Auditing'in birbirini izleyen baskılarının açıklamasından, denetçinin toplumdaki değişikliklere kavram ve yöntemlerdeki değişikliklerle yanıt verdiği görülmektedir (Myers, 1985: 69). Montgomery'nin Denetim serisinin 1912'den 1998'e kadar yapılan içerik analizi neticesinde, hem iç kontrol tekniklerine hem de bunların değerlendirilmesine ayrılan metin yüzdesinin gelişmelerle paralel olduğunu, hile tespit tekniklerine verilen önemin ise ters yönde ilerlediğini göstermektedir

(Moussalli vd., 2012: 83). Seride; muhasebe alanında kayıtları “gözden geçirme” (internal check) ve kontrol etme, denetleme (internal control) kavramları kullanılmıştır.

Montgomery's Auditing'in 2. Baskısında (1912), "iç kontrol (internal control)" veya "iç denetim" terimlerinden bahsedilmemiş, ancak denetçilerin gözden geçirmelere (internal check) güvenmeleri gerektiği vurgulanmıştır. İç kontrol sistemi (system of internal check), genel olarak bir kuruluşun muhasebe kayıtlarının, yöntemlerinin ve ayrıntılarının, hesapların hiçbir kısmının herhangi bir kişinin mutlak ve bağımsız kontrolü altında olmayacak şekilde düzenlenmesi; tersine, bir çalışanın işi diğerininkini tamamlayıcı nitelikte olacaktır ve işin ayrıntılarının sürekli bir denetimi yapılacaktır” şeklinde ifade edilmiştir. Bu açıklama, hem iç muhasebe kontrollerini hem de iç denetimi içerecek şekilde iç kontrolün kapsamını tanımlamaktadır. Bu baskıda iç kontrol sistemi altı sayfada ele alınmıştır (Hackett and Mobley, 1976: 5).

Yirmi iki yıl sonra, Montgomery's Auditing serisinin 5. Baskısı (1934), gözden geçirme (internal check) ve iç denetim birimi konularını yedi sayfada ele almıştır. "İç kontrol"(internal control) terimi henüz kullanılmamakla birlikte, iç kontrol sisteminin(system of internal check) tanımı, hem iç muhasebe kontrollerini hem de iç denetimi kapsayacak şekilde büyük ölçüde benzerdir. Ayrıntılı kayıtların doğrulanması ve varlıkların korunması, iç denetim biriminin işlevi olarak kabul edilmiştir. Denetçinin bağımsızlığı konusuna vurgu yapılmış, bağımsızlığın dış denetçinin güvenilebileceği bir iç kontrol sistemini (system of internal check) güvence altına aldığı ölçüde sağlanabileceği ifade edilmiştir (Hackett and Mobley, 1976: 5).

Montgomery'nin 6. Baskısı (1940), gözden geçirme (internal check) teriminin bir uzantısı olarak "kontrol" kelimesini açıklamış ve iç kontrol sistemi (system of internal check) ve iç denetimi altı sayfada ele almıştır. Bu baskıda gözden geçirme, "defter tutma yöntem ve prosedürlerinin, hiçbir parçanın bir kişinin mutlak kontrolü altında olmayacağı ve her bir kişinin işi diğerininkini tamamlayacağı şekilde düzenlenmesi" olarak tanımlanmıştır. Bu, iç denetimi kapsamadığı için 5. baskıda verilenden daha dar bir tanımdır. İç denetim ayrı bir alt başlık altında ele alınmıştır. Bağımsızlık konusunda, teorik olarak iç denetimin muhasebe departmanından bağımsız olması gerektiği ancak, uygulamada iç denetçinin genel olarak muhasebe departmanı müdürüne rapor verdiği, denetimin kapsamını sınırlamak için iç kontrol ve kontrol sisteminin kullanılmasından kaygı duyulduğu da ifade edilmiştir (Hackett and Mobley, 1976: 5).

İç Kontrol (internal control), Montgomery's Auditing' serisinin 7. Baskısında (1949) sekiz sayfalık bir bölümün konusunu oluşturmuştur. 1947'de Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü'nün (bugünkü AICPA) Denetim Prosedürü Komitesi tarafından, müşterinin iç kontrol sisteminin değerlendirmesini saha çalışmasının standartlarından biri olarak belirleyen bir Denetim Standartları Beyanı yayınlanmıştır (Hackett and Mobley, 1976: 5). 1949 yılında yayımlanan bu beyan ile iç kontrolün ilk resmi tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre; İç kontrol, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, operasyonel verimliliği artırmak ve belirlenen yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek için benimsenen organizasyonun planını ve tüm koordine yöntemlerini ve önlemlerini kapsar (AIA, 1949: 6). Bu tanımda iç kontrol kavramı, faaliyetlerin verimliliğini, yönetimin politika ve hedeflerini içerecek şekilde genişletilmiştir (Hay, 1993: 83).

1949 beyanı, hem ekonomik gelişmelerden hem de denetim yöntemlerindeki değişimin sonucunda muhasebecilerin iç kontrole ilgisinde artış sağlamıştır. İç kontrol denetçilere yardımcı bir araç olarak tanımlanmıştır. Bütün işlemlerin kontrolünü içeren ayrıntılı denetimin artık maliyet etkin olmadığı kabul edilmiştir. İşletmelerin fiziksel olarak daha büyük ve daha karmaşık olmasından dolayı, iç kontrol ihtiyacı ve etkin olduğu kabul görmüştür. İç kontrole ilişkin artan ilgi, hile ve hatanın tespitinden mali tabloların genel güvenilirliğine ilişkin raporlamaya kadar denetim amacındaki değişikliğe bağlanmıştır. Bununla birlikte bu dönemde ortaya çıkan 2. Dünya Savaşı sebebiyle incelemeleri ayrıntılı yapacak denetim personelinin eksik olması da bu yaklaşımın desteklenmesinde etkili olmuştur (Hay, 1993: 83).

Montgomery's Auditing' serisinin 8. Baskısında (1957), iç kontrol on iki sayfada ele alınmıştır. İç kontrol kavramı yönetsel kontrol, muhasebe kontrolü ve iç kontrol (check) olarak sınıflandırılmıştır. (Hackett and Mobley, 1976: 6).

1949'da yayınlanan iç kontrol tanımı daha sonra Byrne (1957) ve Levy (1957) tarafından eleştirilerek, denetçinin sorumluluğunun kapsamı hakkında yanlış anlaşılmalara neden olduğu ve denetçilerin yasal sorumluluklarını artırabileceği ileri sürülmüştür. Denetim Prosedürü Komitesi söz konusu eleştirilere yanıt olarak 1958'de tanımı daraltarak iç kontrolü muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olmak üzere iki kısma ayırmıştır (Hay, 1993: 84). Bu husustaki çalışmalarını sürdüren Komite 1963 yılında 33 nolu bir bildiri ile daha somut bir sonuca ulaşmıştır. Bildiride bir denetçinin öncelikli olarak muhasebe kontrolleriyle ilgili olduğu yönünde açıklama yapılmış, muhasebe kontrollerinin doğrudan ve önemli ölçüde mali kayıtların güvenilirliği ile ilgili olduğu ve denetçinin bu hususta bir değerlendirme yapması gerektiği ifade edilmiştir. Yönetsel kontrollerin ise mali kayıtlarla dolaylı ilgili olduğu ve bir değerlendirme yapması gerektiği ancak bazı yönetsel kontrollerin mali kayıtların üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda denetçi tarafından kontrol edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Güredin ve Uyar, 2021: 382).

Montgomery's Auditing'in 9. basımındaki (1975) iç kontrol 25 sayfada ele alınmıştır. Bu baskıda iç kontrol kavramının değiştiği kabul edilmiş ancak, iç kontrol hala yönetsel veya operasyonel kontrol, muhasebe kontrolü ve gözden geçirmeden (check) olduğu ifade edilmiştir. İç kontrol makul bir yapıda sunulmuş; sistemleştirme, yeterlilik ve bütünlük ve dokümantasyon, üç kontrol koşulu olarak adlandırılmıştır. İç kontrolün bir parçası olarak iç denetim, bu baskıda vurgulanmaktadır. İç denetime disiplin kontrolü olarak bir paragraf ayrılmıştır. Ancak, "Müşteriyle Çalışmak" başlıklı bölümde daha uzun bir ele alınmıştır (Hackett and Mobley, 1976:6).

1977'de, AICPA'nın iç muhasebe kontrol tanımına uyum hususunda kanuni düzenlemeler yapılmıştır (Hay, 1993: 85). 1974'ten 1977'ye kadar olan dönem, ABD'de aşırı sosyal ve politik çalkantıların yaşandığı bir dönem olmuştur. İlgili soruşturmalar neticesinde, mevzuatın kapsamadığı diğer şüpheli uygulamaların meydana geldiği tespit edilmiş (Moeller, 2009: 26-27), bu dönemde 400'den fazla şirketin toplamda 300 milyon dolardan fazla şüpheli veya yasadışı ödeme yaptığına dair bulgular (Watergate krizi) üzerine bir kamuoyu tepkisi oluşmuştur (Hay, 1993: 85). ABD'de Watergate skandalını takiben çıkarılan 1977 tarihli Yabancı Yolsuzluk Uygulamaları Yasası (Foreign Corrupt Practices Act - FCPA) ile yolsuzluk ve rüşvetin önlenmesi amaçlanmış, muhasebe ve iç kontrollerle ilgili önemli düzenlemeler

yapılmıştır (Cömert, 2017: 52). Bu gelişmelerin sonucunda, AICPA Danışma Komitesi daha geniş iç kontrol kavramını yeniden canlandıran bir raporu yayınlamıştır. Raporda "iç muhasebe kontrol ortamı" terimi kullanılmış, söz konusu terim, günümüz COSO iç kontrol sistemine temel oluşturan kontrol ortamı bileşeninin ilk tanımını yansıtmaktadır (Hay, 1993: 85).

AICPA'nın 1980-1985 döneminde yayınlamış olduğu rapor ve standartlar, bağımsız denetçilerin iç kontrolleri değerlendirmesine yönelik önemli düzenlemeler içermektedir. Bu süreçte IIA'nın 1983'de yayınladığı ve iç denetçilere kontrolün kapsamı, tasarlanması, sürdürülmesi ve değerlendirilmesinde rehberlik eden standardı da dikkat çekicidir (Cömert, 2017: 52).

20. yy. ilk yarısında iç kontrol faaliyetlerinin denetçiler arasındaki önemi kabul görmüştür. Faaliyetlerin giderek geniş ve karmaşıklaşması bu faaliyetlere ilişkin işlemlerin makul bir maliyetle doğrulanmasını güçleştirmiştir. Bunun sonucu olarak denetçiler, mali raporları üreten muhasebe sistemlerini kapsayan kontrol faaliyetlerini inceleyerek risk odaklı yaklaşımlara güvenmeye başlamışlardır. Böylece test etmek ve örnekleme yapmak bir denetim yöntemine dönüşmüş, ancak gerekli durumlarda detaylı incelemeler yapılmış, uygulanan testlerin kapsamı iç kontrollerin etkinliğine bağlı olarak değişkenlik göstermiştir. Bu süreçte, iç kontrol ilk kez resmi olarak tanımlanmış, bununla birlikte güvence düzeyi ve denetim sürecini etkileyen kurumsal bir araç haline gelmiştir. Geline nokta da iç kontrol teoriden uygulama sürecine geçiş yapmış, denetim faaliyetlerinin unsuru olmaktan ziyade denetimin uygulanmasına yön veren yönetim aracına dönüşmüştür (Tüm ve Memiş, 2012: 23- 24).

## 6. 1985'TEN GÜNÜMÜZE İÇ KONTROLÜN GELİŞİMİ VE COSO İÇ KONTROL MODELİ

Bu dönemde yaşanan teknolojik gelişmeler neticesinde işletmelerde elektronik ortamda bilginin işlenmesi ve saklanması, geleneksel fiziki belgelere dayalı muhasebe ortamını ortadan kaldırmış ve organizasyonun faaliyetlerinin elektronik ortamda izlenmesine, yönetilmesine ve finansal tablolarının online bir şekilde sunulmasına imkan vermiştir (Tüm ve Memiş, 2011: 147). Sürekli artan bilgi teknolojisi ve kurumsal bilgisayar kullanımı denetçilerin, denetim tekniklerini değiştirmiştir (Rezaee ve Reinstein, 1998: 465). Bu dönemde iç kontrole ilişkin oldukça önemli düzenlemeler yapılmış, özellikle işletme skandallarını takiben Treadway Komisyonu bünyesinde yapılan çalışmalar iç kontrolün gelişmesinde etkili olmuştur.

Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonrasında ortaya çıkan ve büyük ölçekli işletme iflasları ile gündeme gelen hata, hile ve yolsuzluklar sebebiyle geçmişten günümüze kadar iç kontrol tanımı ve uygulamalarında birçok değişiklik meydana gelmiş ve hem yerel hem de küresel bazda iç kontrol ve iç denetimin önemi giderek artmıştır. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu önceki uygulamaların yetersiz kalması, yaşanan krizler ve işletme skandallarından kaynaklanmaktadır (Ağmaz, 2017: 75-76). ABD'de 1980'li yıllarda görülen işletme skandalları yasal girişimleri hızlandırmış, özellikle denetçilerin sorumluluklarıyla birlikte yönetimin iç kontrol sorumluluklarına ilişkin düzenlemelerin yapılması gereği vurgulanmıştır (Cömert, 2017: 53).

1985 yılında muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association - AAA), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği (Financial Executives International - FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA) ve şu anda Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants - IMA) olarak faaliyette bulunan Ulusal Muhasebeciler Birliği (National Association of Accountants) bir araya gelerek hileli finansal raporlamanın nedenleri ve önlenmesine yönelik bir çalışma yapmak üzere bir komisyon kurmuşlardır (Kurt ve Uysal, 2018: 20). Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Finansal Raporlamayı Önleme Ulusal Komisyonu (National Commission of Fraudulent Financial Reporting- NCFRR)'nu destekleyici kuruluşların yanı sıra sanayi, kamu, yatırımcı firmalar ve New York Sermaye Piyasası'ndan da destek almıştır (<http://www.coso.org>). Komisyon hazırlamış olduğu raporunu 1987 yılında sunmuş olup, rapor kapsamında kamu yararını ilgilendiren kuruluşların yöneticileri ve yönetim kurulları, mesleki yetkinlik belgeli kamu muhasebecileri, SEC ve diğer düzenleyici ve uygulayıcılar ile akademik dünya için önerilere yer verilmiştir (Cömert, 2017: 54). Analitik denetim yöntemlerinin ağırlık kazandığı bu dönemde "risk odaklı denetim" kavramı ortaya çıkmış, söz konusu yöntemde, denetçi hata payı yüksek alanlara odaklanmaktadır. Bu yöntemi kullanan denetçilerin, işletmenin yapısı, politikaları ve faaliyetlerine ilişkin bilgiye makul düzeyde sahip olması gerekmektedir (Eray, 2020: 26).

Komisyonun yayımladığı raporunda, hileli finansal raporların önlenmesi için iç kontrolün önemine değinerek iç muhasebe kontrolünden daha geniş bir kavram ve kapsama sahip olduğunu belirtmiştir. Komisyon, halka açık şirketlerde özellikle iç kontrol sisteminin kurulmasını önermiş, bu öneri dikkate alınarak, Ulusal Muhasebeciler Birliği tarafından "İç Kontrol Kılavuzu" yayınlanmıştır. Anılan kılavuz, iç kontrolü (1) faaliyet kontrolü, (2) yönetsel kontroller, (3) muhasebe kontrolleri olarak birbirlerinden farklı üç işlevden oluşan geniş bir fonksiyon olarak tanımlamıştır (Tuan, 2009:4).

1988'de AICPA SAS 55 ile, iç kontrolün tanımını yeni ve daha geniş bir "iç kontrol yapısı" tanımıyla güncellemiş, "belirli kurum hedeflerine ulaşılacağına dair makul güvence sağlamak için oluşturulan politika ve prosedürler" olarak tanımlanmıştır. 55 nolu standart iç kontrolle ilgili genel kabul görmüş denetim standardını da değiştirmiş, ilk tanımda yer alan "uygun bir çalışma ve değerlendirme" ihtiyacı "iç kontrol yapısının yeterince anlaşılması" olarak değiştirilmiştir. Değişikliklerin gerekçesini AICPA, "denetçinin planlama sırasında iç kontrolü dikkate alma sorumluluğunu genişletmek" ve "denetçinin iç kontrolün nasıl çalıştığını belirleme sorumluluğunu genişletmek" olarak açıklamıştır (Hay, 1993: 85).

55 no'lu standardın kapsamı ilerleyen süreçte 78 no'lu standartla önemli oranda değiştirilmiştir. 78 no'lu standart COSO'nun yapmış olduğu iç kontrol tanımını aynen benimseyerek, iç kontrol yapısı terimi yerine iç kontrol terimini kullanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 107). 78 no'lu standarda göre iç kontrol; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk şeklinde sınıflandırılan, amaçlara ulaşılmasını dikkate alarak makul güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir (Moeller, 2009: 32).

Treadway Komisyonunun farklı iç kontrol tanımlarını birleştirmek, ortak bir kaynak oluşturmak amacıyla mesleki kuruluşların ortak çalışmalarını önermiş, söz konusu öneri mesleki kuruluşlarca kabul edilmiş, Komisyon gözetiminde iç kontrole ilişkin yapılan tüm çalışmaların toplanması ve incelenmesiyle ilgili geçici bir kurul oluşturulmuştur. IMA kurulun yapmış olduğu çalışmaları yayımlamış, bu kapsamda iç kontrol faaliyetlerinin tasarlanması, yürütülmesi izlenmesi konularında işletme yönetimine yardımcı olacak bir çalışma yapılması ihtiyacı oluşmuştur. İhtiyaç sonucunda başlanan proje beş sponsor mesleki kuruluş tarafından desteklenmiş ve tamamlanan proje 1992 yılında COSO - İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve olarak yayımlanmıştır (Cömert, 2017: 54).Yayımlanan bu raporla iç kontrolün geniş bir tanımı yapılmış, yönetim yaklaşımını ve süreçlerini entegre eden beş bileşenli bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur.

Yayımlanan çerçeve incelendiğinde: (1) İç kontrolün bir süreç olduğu, (2) Bir kısım talimatname ve formlardan ibaret olmadığı; kişilerin etkisine açık olduğu, (3) Önemli ölçüde teminat sayılabildiği ancak kesin güvence vermediği hususlarının öne çıktığı görülmektedir (Saltık, 2007: 60).

2000'li yılların başında Enron, HealthSouth, Tyco ve Worldcom gibi önde gelen şirketlerdeki muhasebe skandalları, kurumsal yönetişimin etkinliği, finansal raporların kalitesi ve denetim işlevlerinin güvenilirliği konusunda yatırımcıların söz konusu şirketlere güvenini sarsmıştır (Rezaee, 2005: 288). Finansal raporlamada yaşanan yaygın başarısızlık büyük ölçüde zayıf iç kontrollere dayandırılmıştır (Agrawal ve Chadha, 2005: 371-372). Yaşanan muhasebe ve denetim skandallarını önlemek ve sonrasında meydana gelen krizleri bertaraf etmek için yeni yasal düzenlemelere ihtiyaç olmuştur.

Yayımlanan ilk çerçeve sonrasında küresel boyutta yaşanan teknolojik gelişmelerin etkisiyle iş dünyasının daha da karmaşıklaşması bunun sonucunda köklü değişikliklerin meydana gelmesine neden olmuştur. Bununla birlikte menfaat gruplarının, işletme yönetimi ve kararlarına destek veren iç kontrolün hesap verilebilirliği ve şeffaflığı hususundaki beklentileri artmıştır. Teknolojik dönüşümle birlikte iç kontrol sistemi dijital iç kontrol sistemine evrilmiştir. Güncellenen iç kontrol bütünleşik çerçeveye, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin, iş çevresindeki değişimlere uyum sağlayarak hedeflerine ulaşma olasılığını artıracak şekilde geliştirmesi öngörülmüştür (Eray, 2020: 76-77). Güncellenen çerçevede söz konusu değişiklikler aşağıda sıralanmıştır (Tığdemir, 2014: 24);

- Süreçlerde ve raporlama sisteminde teknolojinin rolü üzerine ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramlarının artan önemi,
- Küreselleşme ve değişen iş modellerine odaklanma,
- Bilgi teknolojilerinin artan önemi,
- İç ve dış finansal ile finansal olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde raporlama hedeflerinin genişlemesi,
- Hile riskinin değerlendirilmesi, bu riske cevap verilmesi ve iç kontrolle ilişkisine vurgu yapılması.

ABD'de muhasebe ve denetim skandalları sonucunda oluşan kamu güveninin yeniden sağlanması amacıyla Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) çıkartılmıştır. Bu kanun kapsamında yapılan düzenlemelerle kurumsal yönetim esasında işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri, finansal raporlamanın güvenilirliğinin sağlanması için iç kontrolün oluşturulması ve etkin

olarak uygulanması zorunlu kılınmıştır (Atmaca, 2012: 193). SOX' da muhasebe ve denetim skandallarının yaşanmasında en önemli nedenlerin başında etkin bir iç kontrolün olmaması olarak belirtilmiştir (Gönen, 2009: 193).

Türkiye'de iç kontrole yönelik düzenlemeler ABD'deki düzenlemeler esas alınarak, OECD'nin faaliyetleri ve AB Müktesebatı ilkeleri kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bazı düzenlemeler iç kontrol başlığı altında ancak çoğunluğu, kurumsal yönetim, iç denetim, bağımsız denetim, (kurumsal) risk yönetimi gibi birbiriyle aynı kurumsal çevrede oluşan diğer kavramların bir arada tasarlandığı sistemler içerisinde yapılmıştır. Buna örnek özel sektör ve kamu sektörü düzenlemeleri gösterilebilir. Özel sektörde Sermaye Piyasası Kurumuna yönelik Tebliğler ve kamu sektöründe 5018 sayılı Kanun ile başlatılan düzenlemeler bu alandaki sistem uyarlamalarını oluşturmaktadır (Eray, 2020: 30).

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İç kontrolün bugünkü kavramsal gelişimine, tarihi süreçte yaşanan önemli olayların sarmalında ve farklı kavramlarla etkileşimi neticesinde ulaşılmıştır. İç kontrol kavramı ve uygulamaları ilk dönemlerden itibaren denetim çerçevesinde ele alınmıştır. İç kontrol faaliyetlerinin kökeni MÖ. 4000 yılına kadar uzanmakta olup, birçok medeniyetin kazançlarını korumak amacıyla iç kontrolden yararlandığına dair kanıtlar literatür kaynaklarında yer almıştır.

Küresel ve ulusal düzeyde öncelikle ekonomik ve teknolojik gelişmeler olmak üzere pek çok unsur iç kontrolün tasarımında belirleyici rolleri üstlenmiştir. Sanayi devrimi sonrasında işletmelerin ölçek olarak büyümesi, işlemlerinin karmaşıklaşması, sermayenin tabana yayılması ile yönetim ve sahiplik yapılarının değişmesi, işletme faaliyetlerine ilişkin işlemlerin makul bir maliyetle doğrulanmasını güçleştirmiştir Dünyada yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları sonrasında ortaya çıkan krizler ve büyük ölçekli işletme iflasları ile gündeme gelen hile, suistimal ve yolsuzluklar sebebiyle geçmişten günümüze kadar iç kontrol tanımı ve uygulamalarında birçok değişikliğin meydana gelmesine ve hem ulusal hem de küresel bazda iç kontrol ve iç denetimin öneminin giderek artmasına neden olmuştur. Bu değişikliklerin büyük çoğunluğu önceki uygulamaların yetersiz kalması, yaşanan krizler ve işletme skandallarından kaynaklanmıştır. Buradan iç kontrol düzenlemelerinin muhasebe ve denetim skandalları ve krizler sonrasında kapsamlı olarak ele alındığı düşünülmektedir.

Antik çağdan bugüne uzanan tarihi süreçte, işletmelerin maruz kaldığı değişimlerin sonucu olarak iç kontrolün günümüzdeki anlamını kazandığı görülmektedir. İşletmelerin zamanla, örgütsel yapı ve stratejileri değiştikçe iç kontrolün kavramsal boyutları ile birlikte geliştirilerek güncellenmesi gerekecektir. Dolayısıyla bundan sonraki yapılacak bilimsel çalışmalarda; işletmelerde yaşanacak gelişmeler paralelinde, iç kontrolün teorik ve pratik uygulamalarındaki evrimler güncellenerek işlenebilir.

## KAYNAKÇA

- Agrawal, A., & Chadha, S. (2005). Corporate Governance and Accounting Scandals, *Journal of Law and Economics*, 48 (2), 371-406.
- Ağmaz, S. (2017). Türkiye'deki Belediyelerin İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliğinin Dış Denetim Bulgularına Göre Analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (4), 74-92.
- Akgül, Z. E. (2016). İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Denetimdeki Önemi, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(1), 67-82.
- Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 175-188.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 191-205.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (21), 571-592.
- Brown, R. G. (1962). *Changing Audit Objectives and Techniques*, *The Accounting Review*, 37(4), 696-703.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control - Integrated Framework: Framework and Appendices*. North Carolina: American Institute of Certified Public Accountants.
- Cömert, N. (2017). Bu Rehberle İşletmenin Problemlerine Etkin Çözüm Üretebilirsiniz, *İç Denetim Dergisi*, (45), 52-55.
- Eray, A. T. (2020). *Türkiye'de İç Kontrolün Performansı: Bir Model Önerisi*, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ezer, F. (2010). 1929 Dünya Ekonomik Krizi'nin Türkiye'ye Etkileri, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 427-442.
- Güredin, E., & Uyar, S. (2021). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, (15. Baskı). Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hackett, W., & Mobley, S. C. (1976). An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control, *Auditing Symposium III, Proceedings of the 1976 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, May 13- 14 (University of Kansas, KS).
- Hay, D. (1993). Internal Control: How it evolved in four English-speaking countries. *The Accounting Historians Journal*. 20 (1), 79- 102.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing*, London: Pearson Prentice Hall.
- İbiş, C. & Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış, *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121.
- Khan, M. Akram (1995), Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, (19), 15-30.
- Kurt, G., & Uçma, T. U. (2018). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (54), 19-34.
- Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. (7TH Edition). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

- Moussalli, S. D., & Gray, O. R. (2006). Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective, *Journal of Business Issues*, 15-25.
- Moussalli, S. D., Gray, O. R., & Karahan, G. (2012). Illuminating the Limits of Auditor Accountability For Fraud Detection through a Historical Study of Internal Control Evaluation, *Journal of Business, Industry and Economics* 17, Spring, 82-101.
- Murray, A. (1976). The first internal auditors. *Journal of Accountancy*, January, 141, 98.
- Myers, J. H. (1985). Spiraling Upward: Auditing Methods as Described by Montgomery and His Successors, *Accounting Historians Journal*, 12(1), 53-72.
- Pitt, S. A. (2014). *Internal Audit Quality: Developing A Quality Assurance And Improvement Program*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, Research Opportunities in Internal Auditing* (Editors: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America, 1-23.
- Rezaee, Z., & Reinstein, A. (1998). The impact of emerging information technology on auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(8), 465-471.
- Rezaee, Z. (2005). Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 277-298.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26).
- Tahtlı, F. (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (2), 177-205.
- Tığdemir, S. (2014). COSO 2013'ün Yol Haritası. *KPMG Gündem*, (19), 24-25.
- Tuan, K. (2009). Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 1-15.
- Tüm, K., & Memiş, M. Ü (2011). Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 0(37), 145-162.
- Tüm, K. & Memiş, M. Ü. (2012). *İç kontrol: Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*, Karahan Kitabevi. Adana.

