



# Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi

Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi (<http://dergipark.gov.tr/yonbil>)  
2019, Cilt 5, Sayı 6

## Finansal Yönetimde Hesap Verebilirliğin Ve İç Kontrolün Önemi The Importance of Accountability and Internal Audit in Financial Management

Abdullah YEŞİL<sup>1</sup>

### Öz

Bu çalışmada, işletme yönetiminde ve finansal yönetimde önemli bir konu olarak karşımıza çıkan hesap verebilirlik ve iç kontrol sistemi kavramları incelenmektedir. Öncelikle kurumsal yönetim konusu ele alınacak, daha sonra bir kurumsal yönetim ilkesi olarak hesap verebilirlik kavramı tanımlanmaktadır. Bununla birlikte, işletmelerde gerek kurumsal yönetim gerekse etkin bir finansal yönetimde önemli bir role sahip olan iç kontrol sistemi kavramı incelenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumsal yönetim, Finansal Yönetim, Hesap Verebilirlik, İç Kontrol Sistemi

### Abstract

In this study, the concepts of accountability and internal audit which are important issues in corporate management and financial management are examined. Initially, corporate governance concept is described and then accountability as one of the corporate governance principles is evaluated. In addition, internal audit concept that has crucial role both in corporate governance of organizations and in efficient financial management is examined.

**Keywords:** Corporate Governance, Financial Management, Accountability, Internal Audit System

### GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı, işletmelerde hesap verebilirliğin ve iç kontrolün finansal yönetimdeki rolü ve öneminin değerlendirilmesi ve işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmasının ve hesap verebilirlik ilkesinin etkin ve verimli bir finansal yönetime ve kurumsal ilkelerin uygulanabilirliğine katkılarının incelenmesidir. Bu konuda yapılan literatur incelemesi sonucu elde edilen bilgiler değerlendirilerek tartışılacaktır.

### 1. LİTERATÜR İNCELEMESİ VE KAVRAMSAL TANIMLAR

Bu bölüm "hesap verebilirlik" ve "iç kontrol sistemi" başlıklarından oluşan bölümleri içermektedir. Burada işletmelerde hesap verebilirlik ve iç kontrol kavramının tanımlarına ve içeriğine yer verilecektir.

---

<sup>1</sup> TÜRMOB Disiplin Kurulu Üyesi, Yeminli Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi, Uzlaştırmacı,  
[cpa63tr@gmail.com](mailto:cpa63tr@gmail.com)

### 1.1. Hesap Verebilirliğin Tanımı ve İçeriği

Hesap verebilirlik kavramının tanımlanmasından önce kurumsal yönetim konusunun kısaca açıklanması gerekmektedir. Kurumsal yönetim (Corporate Governance), “kurumsal yönetim”, “iyi yönetim” gibi kavramlarla da kendinden söz ettirmektedir. Kurumsal yönetim, işletmenin ekonomik ve sosyal hedefleri arasında denge kurulmasını, işletmenin hedefleri ile çalışanların hedefleri arasında denge kurulmasını sağlayacak önlemler, ilkeler, kurallar, yönetimler, insan kaynağı ve cihazlar kapsayan bir bütün sistemi ifade etmektedir (Aysan, 2006, s.669). İşletmenin stratejik yönetimi ile görevli ve üst yönetimin, bu görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken, işletme üzerinde kendilerini belirli nedenlerle “hak sahibi” gören pay sahipleri, çalışanlar, tedarikçi, müşteri ve diğer toplumsal kurumlarla olan ilişkilerini kapsamaktadır (Ülgen ve Mirze, 2004, s.423). OECD’e göre yönetim, şirketlerin yönlendirdiği ve kontrol edildiği sistem olarak tanımlanabilmektedir. İşletmelerin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler dizisini içermektedir. Yönetim, işletmelerin amaç ve hedeflerinin saptandığı bu amaç ve hedeflere ulaşmanın ve performanslarını gözetim araçlarının belirlediği bir yapıyı ortaya koymaktadır. Başka bir deyişle işletmelerin yönetimi, yönetim kontrolü ve performansına odaklanan yönetim, işletmelerin sahipleri ile yönetim arasındaki ilişkiler sistemini temsil etmektedir (Gürbüz ve Ergincan, 2004, s.2016).

Bu bağlamda, kurumsal yönetim en başta şeffaflık, hakkaniyet ve hesap verilebilirliği bir yönetim tarzı olarak benimsemesi gerekmektedir. Kurumsal yönetimin ana amacı, hissedar ve hak sahiplerinin beklentilerini ve amaçlarını yerine getirmektir. Kurumsal yönetim, kurumların profesyonelce yönetildikleri ve kontrol edildikleri sistemdir. Bu sistemde; hissedar ve diğer hak sahipleri kurum amaç ve hedeflerini belirlemektedir. Hedeflerin başarılması için işletmenin varlıkları ve temsilcileri yönlendirilmekte ve kontrol edilmektedir. Kurumsal Yönetimin amacı uzun dönemde kurumun karlı ve başarılı büyümesini, başarının devamlılığını, adil ve sorumlu davranılmasını ve işletmeye ilgili tüm hak sahiplerinin çıkarlarının gözetilmesini sağlamaktır (Pazarçık, 2004, s.36).

Bu noktada, kurumsal yönetimin ana ilkelerinden olan "Hesap Verebilirlik" ise; işletme, her faaliyet ve uygulamasının sebebini açıklayabilmelidir. İşletme bünyesinde değer yaratmaya yönelik çalışmalar yapılmalı ve bunu destekleyen ödüllendirme sistemleri kurulmalıdır; performans değerlendirme kriterleri objektif ve gerçekçi olmalı ve verimliliğin sürekli olarak izlenebilmesi sağlanmalıdır. Amacın paydaşların mutluluğu ve hissedarların karını azamileştirme olduğu öncelikle işletme içi sorumluluk sahibi karar vericiler tarafından göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle, çalışmanın bu kısmında, hesap verebilirliğin tanımlarına yer verilecek ve hesap verebilirliğin ilkeleri ve önemi açıklanmaya çalışılacaktır.

Hesap verebilirlik, “bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye karşı açıklamada bulunması” olarak tanımlanabilmektedir (Sözen, 2005, s.87). Aile işletmeleri literatüründen son dönemlerle en fazla kullanılan kavramlardan birinin “hesap verebilirlik” olduğu söylenebilmektedir. Kavramsal açıdan ele alındığında hesap verebilirliğin literatürde benzer şekillerde tanımlandığı görülmektedir. Bu tanımlamalara göre hesap verebilirlik, herhangi bir kişi ya da grubun, yerine getirdiği eylem ve işlemlerden dolayı, kendisi dışında yer alan başka bir kişi ya da gruba açıklama yapması veya cevap vermesi anlamını taşımaktadır (Kluvers ve Tippett, 2010, s.47).

Mulgan 1980’li yıllardan önce hesap verebilirlik kavramının dar bir açıdan ele alınarak, daha çok finansal hesaplamalar ve muhasebe konularıyla ilişkilendirildiğini ifade etmektedir (Mulgan, 2003, s.6). Bu çerçevede kavramın başlangıçta, örneğin “Ne kadar para kazanıldı?”, “Ne kadar harcandı?” gibi konularla ilgili kantitatif bir olgu olduğu ileri sürülmektedir (Ackerman, 2005, s.3). Ancak 1980’lerden sonra Yeni Yönetim Anlayışı’nın gelişimi ile birlikte hesap verebilirliğin kavramsal açıdan içeriğinin çok daha geniş bir çerçeveden değerlendirildiği görülmektedir. Günümüzde hesap verebilirlik, tek taraflı olarak bilgi vermek ya da açıklama yapmak anlamından ziyade, hesap veren ile hesap soran arasındaki karşılık ilişki ve etkileşim olarak değerlendirilmektedir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011, s.21). Bu ilişkide, yalnızca kamusal aktörlerin yerine getirmesi gerekli olan davranışlar üzerinde durulmamakta, kamusal aktörlerin yerine getirdikleri davranışlar sonrasında sorgulanabilmelerini sağlayacak mekanizmaların bulunması gerektiğine vurgu yapılmaktadır (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011, s.21).

Bununla birlikte, Romzek (2000), hesap verebilirliği “performansın açıklanabilmesi” olarak tanımlarken, Vinten (1992), “bir kimsenin sorumluluklarını ne gibi yollarla yada nasıl yerine getirdiğini açıklaması, ortaya koyması veya ispat etmesi zorunluluğu” olarak tanımlamıştır (İçinde Aktaran Demirkıran, Eser ve Keklik, 2011, s.3). Caiden (1988) hesap verebilirliği, “sorumluluklar konusunda cevap vermek, rapor etmek, açıklama yapmak, yükümlülükleri üstlenmek ve kamusal değerlendirme ve muhakemeye açık ve hazır olmak” şeklinde özetlemiştir (İçinde Aktaran Parlak, 2011, s.191).

Gül’e göre (2008, s.73) hesap verebilirlik, “bir yönetim kavramı” olarak sayılmaktadır. Yönetimin işlevlerinden biri olan denetimin, en önemli nedenlerinden biri hesap verebilirliktir. Dolayısıyla hesap verebilirlik ile denetim arasında doğrudan bir neden-sonuç ilişkisinin olduğu ifade edilmektedir (Eren, 2006, s.263). Örgütlerinin denetlenmesi bir sonuç ise bunun nedeni hesap verebilirliğin sağlanmak istenmesidir. Yani kamu, işletmeler ve hesap verebilirlik arasında denetim temelli bir ilişkinin var olduğu söylenebilir. Malena ve Mcneil’e göre (2010, s.4) hesap verebilirlik, işletmelerin “açıklama yapma ve faaliyetlerini haklı çıkarma” zorunluluğunu belirtmektedir. Yani işletme yönetimi ile hesap verebilirlik birbirinden ayrı ele alınamayacak kadar yakın ilişki içerisindedir (Demiroğlu, 2014, s.68).

Bütün örgütlerde yetki sahiplerinin kendilerinden beklendiği şekilde davranıp davranmadığını ortaya koyabilmek için “hesap verme” mekanizmaları oluşturulmuştur (Sözen, 2005, s.89) Hesap verebilirlik içinde, hesaba çekilme, denetlenme, hesap verme ve açıklama yapma anlamlarını barındırmaktadır. Hesap verebilirlik, herhangi bir sosyal aktörün(gerçek şahıs veya tüzel kişilik), yaptığı davranışın doğruluğunu, kendisinden daha üst bir otoriteye, (gerçek şahıs veya tüzel kişilik), açıklama zorunluluğu hissettiği bir sosyal ilişkiyi anlatır. Hesap verilen otorite, hesap veren tarafı davranışının meşruluğu ve bilgisinin yeterliliği konusunda sorgulamak, hesap veren de bunlara cevap vermek durumundadır (Parlak, 2011, s.193) Hesap verebilirliğin anlamı, yetkili otoritelerin, bir faaliyet gerçekleşmeden önce ve sonra, açıkça, alenen ve tam olarak kamuyu önemli ölçüde etkileyen sorumluluklarını nasıl taşıdıklarını izah etme yükümlülüğüdür (Demirkıran vd., 2011, s.3).

Hesap verebilirlik kavramının esasında, bir kimsenin herhangi bir eyleminden dolayı bir otorite tarafından “hesap vermeye” çağrılabilmesi yer almaktadır (Mulgan, aktaran Kesim ve Petek, s.41). Bu çerçevede hesap verebilirlik kavramı öncelikle, karar alma süreci

içinde belli derecede açıklık ve şeffaflığın var olması ön koşuluna bağlıdır. Bunun yanında hesap verebilir olmak için kişinin yönetici pozisyonunda olması ve bu nedenle, yapılan eylem ya da verilen kararlar hakkında sorulara cevap vermeye çağrılabilmesi gerekmektedir (Kesim ve Petek, 2005, s.41).

Bir kurum ya da kuruluşun almış olduğu kararlardan ve üstlendiği faaliyetlerden etkilenebilecek olanlara karşı hesap verebilir olması gerekir. Hesap verme sorumluluğu yönetişimin başta gelen esaslarından biridir. Hesap verebilirlik, demokratik değerleri temsil ettiğinden, hem kendi içinde hem de daha etkin ve etkili kurumları geliştirmek açısından bir araçtır. Siyasetçiler ve kamu görevlilerine kanunlar ve yasal düzenlemeler aracılığıyla kontrol ettikleri kaynaklar ve yönettikleri kurumlar üzerinde oldukça büyük bir güç tanınmıştır. Hesap verebilirlik, bu gücün kamu yararı doğrultusunda kullanıldığını garantilemek için en temel yoldur. Hesap verebilirlik kimin, kime karşı, ne için hesap verebilir kılındığı konusunda açıklığı gerekli kılar. Hesap verebilirlik, resmi raporlama mekanizmaları ve dış denetim ile güçlendirilir (Selimoğlu, 2010, s.22).

Hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları arasında bir bağlantı olduğu kadar farklılıklar da mevcuttur. Sorumluluk, görev, yapmakla yükümlü olmak (responsibility) ve yetki kullanmanın sonucunda mesul olma veya hesap verme (accountability) olmak üzere iki anlamda karşımıza çıkmaktadır (Aydın, 2009, s.209) Bir şeyden sorumlu olabilmek için o konuyla ilgili yetki ve kontrol gücü olması, seçenekler arasından birini seçme şansının olması, rasyonel ve güven içinde davranma gibi bazı koşullar gerekmektedir. "Hesap verebilirlik" ise, sorumlulukların nasıl kullanıldığının ortaya konması, rapor etme, açıklama yapma, sebepler gösterme, karşılık verme, zorlukları üstlenme, dışsal bir karar mekanizmasına bağlanma gibi şartlar gerektirmektedir (Balcı vd., 2003, s.118) Plant, Pennock'ın yorumlarından sorumlulukla ilgili iki temel anlam çıkardığından bahsetmektedir. Birincisi hesap verebilirlik(accountability), ikincisi takdir yetkisinin dürüst ve rasyonel bir şekilde kullanılmasıdır (Plant, 2011, s.478) Buradan, sorumlu kişinin aynı zamanda hesap verebilir olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Sorumlu bir yöneticinin ilk gerekliliği hesap verebilirliktir. Bu da yönetsel kararlarda hangi değerlerin yansıtılacağını belirleyen, güç, metot ve yöntemlerdir. Sorumluluk hem dışsal (siyasal) hem de içsel (kişisel ve profesyonel) iki boyuta sahiptir. Sorumlu bir yönetici hem siyasetin hem de profesyonelliğin gerekleri dahilinde hareket etmektedir (Demirkıran vd., 2011, s.4). Bu noktada, "Hesap verebilirlik" ilkesi yetki ve otoriteyi elinde tutanların kendilerinden beklendiği şekilde davranıp davranmadıklarını ortaya koyan bir mekanizmayı da ifade etmektedir (Balcı, 2003, s.116). Bu kapsamda hesap verebilirlik, bir kurumda çalışan personelin yetki ve sorumluluklarına ilişkin ilgili kişilere cevap verebilir olması, kendisiyle ilgili eleştiri ve önerileri dikkate alarak hareket etme ve bir başarısızlık durumunda gereken sorumluluğu üzerine alabilmeyi ifade etmektedir (Kızıltaş, 2005).

## **1.2. İç Kontrol Sisteminin Tanımı**

Kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olabilme, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedeflere ulaşılma olasılığının saptanması olarak tanımlanmaktadır. Kontrolün asıl amacı, hataları, hileleri ve zayıf noktaları ortaya çıkarmak, düzeltici önlemler olarak bunların tekrar oluşumunu engellemektir. Bu yönüyle kontrol ölçme tartma işlemi gibi işletmede yapılan değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir (Ertürk, 2010, s.47). Özet bir ifadeyle kontrol, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayan önlemler bütünü olarak da

tanımlanabilir (Ataman ve diğerleri, 2001, s.60). Kontrolün temel amacı hatalara dikkat çekmek ve tekrar ortaya çıkmasını engellemek için hata noktalarını tespit etmektir. Kontrol kurumun tüm faaliyet ve işlevlerini kapsamaktadır (Yurtsever, 2008, s.15).

Kontrol kavramı çoğunlukla denetim kavramıyla eş anlamlı gibi düşünülmektedir. Ancak, genellikle kontrol kavramıyla muhasebe anlatılırken, denetim kavramıyla muhasebe denetimi (bağımsız dış denetim) anlatılmaktadır. Bu nedenle de, kontrol kavramı denetim kavramından farklı bir anlam taşımaktadır. Kontrol işlemler ve kayıtlar yapıldığı anda uygulanmakta ve süreklilik arz etmektedir. Kontrol, işletmenin uyum ve reaksiyon gösterme kabiliyetinin artmasını ve koordinasyon özelliğinin gelişmesini sağlamaktadır. Denetim ise geçmişteki ve bugünkü faaliyetlerin etkinliğini ölçen ve uygulamaları amaçlar doğrultusunda yönlendiren süreçtir. Bu iki kavram arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Güneş, 2012, s.5):

- Kontrol devamlı bir faaliyettir; denetim bir defa yapılır.
- Kontrol işlemler yapıldığı zamanda yürütülür, denetim geçmişe yöneliktir.
- Kontrollerde mekanik araçlar kullanılabilirken, denetim insanlar tarafından yürütülür.
- Kontrol yapılırken işletmeden bağımsız olmak gerekli değil iken, denetimde işletmeden bağımsız olmak zorunludur.

Sonuç olarak, kontrol içerisine denetimi de alan çok geniş bir kavram iken, denetim işletmede kontrolü sağlayan önemli bir araç olarak tanımlanabilmektedir (Biçer, 2006, s.5).

İç kontrol yapısı ise, Yönetim Kurulu, yöneticiler ve çalışanların kontrolünde olan, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini, mali raporlama sisteminin güvenilirliğini ve yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlamayı amaçlayan ve bu konuda “*makul güvence*” sağlamak için tasarlanmış bir yapıdır. Bu yapının ilgi alanı işletmenin tüm faaliyetleridir. Hilenin en önemli unsuru olan fırsat olasılığını en aza indirme çalışmalarında etkin bir iç kontrol yapısının önemi çok büyüktür. İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırma 1949 yılında yapılmıştır. Denetim işlemleri Komitesinin yayınladığı özel raporda iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır:

"İç kontrol örgütünün planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Bu tanımın iç kontrole verilen anlamdan daha geniş olduğu kabul edilebilir. Bir iç kontrol yapısının muhasebenin işlevleriyle doğrudan ilgili birçok konularını aşan anlam taşımaktadır" (Erdem, 2014, s.24).

Kontroller, muhasebe ile ilgili konularda olabileceği gibi muhasebe dışındaki konularda da olabilmektedir. İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışından ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. İç kontrol (sistemi), örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Bu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir (Güneş, 2012, s.6).

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetimi

işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol edememektedir (Aksoy, 2005, s.138). İşletmenin bu karmaşık yapısı içinde varlıklarının korunması, kayıtlarının doğru ve güvenilir olmasında iç kontrol sistemi önem taşımaktadır (Durmuş ve Taş, 2008, s.53). Bununla birlikte, işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmasından yönetimin sorumlu olduğu vurgulanmaktadır (Uzay, 2008, s.94).

İç kontrol sistemi ise, "işletmenin varlıklarını korumak, bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliğini sağlamak, işletme yönetimi tarafından belirlenen politikalara işletme faaliyetlerini saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem" olarak tanımlanmaktadır (Aksoy, 2007, s.216).

Görüldüğü üzere, iç kontrol konusunda kapsamın bu denli geniş tutulması denetim faaliyetinin kapsamını da genişletmiştir. Bunun sonucu bağımsız denetçilerin çalışma sahalarının sınırlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşmıştır. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak, bağımsız denetçinin denetim çalışmasını yayacağı alanın sınırlarını belirlemek amacıyla yeni çalışmalar yapılmış ve Denetim Yordamları Komitesi'nin 1958 yılı ekim ayında yayınladığı raporda iç kontrol iki kısma ayrılarak tanımlanmaya çalışılmıştır (Erdem, 2014, s.25). Bu çerçevede, iç kontrol, aşağıda belirtildiği gibi, muhasebe veya yönetsel nitelikteki kontrolleri içermektedir. Bu kontrol biçimleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

a) **Muhasebe kontrolleri:** Örgütün planı, varlıkların korunması ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve işlemleri ifade etmektedir. Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetimle ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklindeki kontrol önlemlerini içermektedir.

b) **Yönetsel kontroller:** Örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve işlemleri ifade etmektedir. Yönetsel kontroller mali kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir. Yönetsel genel olarak istatistiki değerlendirmeler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri ifade etmektedir."

İlk zamanlar iç kontrol, işletme varlıklarının kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla, manuel olarak ve kişilerin inisiyatifinde yürütülen, muhasebe uygulamalarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaya yönelik bir yapı olarak düşünülmüştü. Ancak daha sonra en önemli yönetim faaliyetlerinden biri olan kontrolün uygulanması şekline dönüşmüştür. Zamanla yapının içine verimlilik, düzenlilik ve zaman kazanma gibi unsurlar da ilave olmuştur. İç kontrol yapısı sayesinde işletme, büyüklüğü ne olursa olsun, yönetebilme gücünü kaybetmemekte, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilmekte, alması gereken önlemleri zamanında alabilmektedir (Erdem, 2014, s.25).

Yukarıda ifade edildiği gibi, iç kontrolün; işletme yönetim sorumluluğu taşıyanlar, muhasebe meslek mensupları, denetçiler, yasa koyucular amaçlarına göre farklı şekilde tanımlamakta olduğu dikkat çekmektedir. Değişik meslek gruplarında zaman içerisinde değişen tanımlar yapılmıştır. İç kontrol önceleri işletme içinde geleneksel olarak ve

kişilerin inisiyatifinde yürütülen muhasebe uygulamalarında hata ve hileleri ortaya çıkarmaya ve dolayısıyla varlıkların kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik bir sistem olarak ifade edilirken, daha sonraları bunun işletmede yönetimin en önemli fonksiyonlarından olan kontrolün uygulanması olarak algılanmaya başlanılmıştır. İç kontrolün tanımına işlemlerin yürütülmesinde verimlilik, zaman kazanma, düzenlilik unsurları da eklenmiştir (Güneş, 2012, s.7).

Bununla birlikte, COSO (Comitte of Sponsoring Organizations: Sponsor Kuruluşlar Komitesi) tarafından yapılan ve tüm dünyada düzenleyici otoriteler tarafından ve denetim firmaları tarafından benimsenen tanıma göre iç kontrol, “En geniş anlamda, bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerinde içinde bulunduğu;

- faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları),
- finansal raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları),
- yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum), şeklinde sınıflandırılacak amaçlarına yönelik olarak güvence temin etmek üzere oluşturulan bir süreçtir” (Kaval, 2005, s.121).

Son olarak, iç kontrol, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi (AICPA – Committe on Auditing Prosedure) tarafından işletmelerin aktiflerini korumak, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konan tüm tedbir ve yöntemler bütünü olarak tanımlanmıştır (Dabbağoğlu, 2007, s.160).

### **1.3. İç Kontrolün Amaçları ve Özellikleri**

Çalışmamızda, daha önce de belirtildiği gibi, iç kontrol sistemi, işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, muhtemel hata, hile ve noksanlıkların engellenebilmesi için işletme yönetimi tarafından veya başka bir merci tarafından belirlenen kurallardır. İç kontrol, kurum hizmetlerinin hedeflendiği şekilde sonuçlandırılması amacıyla yöneticiler dahil tüm çalışanlar tarafından alınan her türlü karar, uygulama ve diğer tüm önlemler bütünüdür. Bu amaçlar neticesinde yöneticiler kurum faaliyetlerini planlamak, organize etmek ve yönetmekle sorumludurlar. İç kontrolün başarılı olabilmesi yöneticinin bu sorumlulukları yerine getirebilme yeteneğine bağlıdır (Alptürk, 2008, ss.14-15).

55 no.lu Denetim Standartları Raporunda (Statements on Auditing Standarts- SAS- no 55) “Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrol Yapısının Göz önüne Alınması” başlıklı bildiri yer almaktadır. 1988 yılında çıkarılan bu bildiriye bağımsız denetçiler uymak zorunluluğu bulunmaktadır. 55 no.lu bu standart, AICPA'nın Denetim Standartları Komitesi tarafından COSO (Comitte of Sponsoring Organizations: Sponsor Kuruluşlar Komitesi) raporuna uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. 1995 yılında çıkarılan 78 no.lu standart ile 55 no.lu standart düzeltilerek, COSO raporunda tanımlandığı ve anlatıldığı gibi “iç kontrol yapısı” yerine “iç kontrol” terimi kullanılmaya başlanılmıştır (Erdoğan, 2006, s.83).

Diğer yandan, iç kontrol, işletme politika ve hedeflerinin istenilen sonuçlara ulaşmasını; faaliyetlerin usulsüzlük, hile ve kötü yönetimden korunmasını; güvenilir, doğru bilginin zamanında elde edilmesini ve rapor edilerek karar alma mekanizmalarında kullanılmasını

sağlayan örgüt, politika ve yöntemler bütünüdür (Erdem, 2014, s.27). İç kontrol, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontrollerin tamamı olarak da geniş bir anlatımla ifade edilmektedir (Alptürk, 2008, ss.15-16).

## 2. İŞLETME FİNANSAL YÖNETİMİNDE İÇ KONTROLÜN ÖNEMİ

Kurumsal yönetim kavramı, Barings (1995) ve Sumitomo (1996) gibi (İçinde Aktaran Köse, 2010, s.1) uluslararası finansal aracılık şirketlerindeki yönetsel yetersizlikler ile finansal muhasebeleştirilmede kötüye kullanımlar nedeniyle, türev ürün piyasalarındaki işlemlerden kaynaklanan ve faaliyet içerisinde oldukları tüm gelişmiş ulusal pazarlara hızla bulaşan sistematik krizlerin ardından ilk olarak 1999 senesinde OECD tarafından uluslararası finans çevrelerinin dikkatine sunulmuş olmakla beraber ancak Enron, WorldCom, Parmalat gibi yatırımcıların topyekün sermaye piyasaları yoluyla satın almış olduğu halka açık şirketlerde baş gösteren finansal skandallar sonrası ciddi olarak tartışılır hale gelmiştir. Çalışmamızın önceki bölümlerin de ifade edildiği gibi, kurumsal yönetim kavramı ile aslında anlatılmak istenen, şirketlerde iyi yönetim olgusunun yerleştirilmesidir. Başka bir deyişle, şirket yöneticisinin doğru kararlar alabilmesi, demokratik katılım kanallarının açık olması, şirket yöneticilerinin aldığı kararlardan hissedarlar başta olmak üzere çıkarları etkilenebilecek herkesin şirket yönetimini denetleyebilmesi, şirketin keyfilikten uzak, hukuk ve kurallara bağlı, şeffaf bir biçimde yönetilmesidir (Köse, 2010, s.1).

Çalışmamızın önceki bölümünde de açıklandığı gibi, "işletmelerde kurumsal yönetim"; işletme yönetiminde, iş süreçlerinde ve paydaşlarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, düzenlemelere uygunluk, paydaşların hak ve çıkarlarının korunması için güvence sağlayan yaklaşım ve ilkeleri ifade etmektedir. Bu nedenle hilenin önlenmesi ve başarılı bir iç kontrol için yapılacak çalışmalar da büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmalar, hile işlemleri henüz uygulama aşamasına gelmeden oluşturulacağından daha da önem kazanmaktadır. Hile işlemi gerçekleştikten sonra, söz konusu işlemin ortaya çıkartılması daha güç ve maliyetli olmaktadır. İşletmelerde yapılan hilelerin önlenmesine yönelik yapılabilecek düzenlemeler ve iç denetimin güçlendirilmesi için kullanılabilecek araçlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Erdem, 2014, s.20):

- Uyumlu bir üst yönetim oluşturmak,
- Yönetim kurulunda bir denetim komitesi seçmek ve bu komitenin, yönetim kademesinin gözlenmesi ve değerlemesinin yapılmasında etkili bir rol almasını sağlamak,
- Bağımsız denetim işletmeleri ile çalışmak,
- Etkin bir iç kontrol yapısı oluşturmak,
- İşletmedeki her çalışanın kabullenebileceği bir işletme ahlak politikası oluşturmak,
- Dürüst kişilerin işe alınmasını sağlayacak etkili bir insan kaynakları yönetimi oluşturmak,
- Adil bir çalışma ortamı sağlamak,
- İşletme çalışanlarına yönelik yardım programları düzenlemek,
- İşletmedeki çalışanlara özellikle hile konusunda eğitimler vermek,
- Tavizsiz bir hile cezalandırma politikası oluşturmak,



- İşletme içinde bilgi akış düzeni (ihbar hatları) kurmak (Hotline),
- Hile politika ve işlemlerini içeren bir yönetmelik oluşturmaktır.

Öte yandan, işletmelerde iç kontrol yapısının amaçları, performans amaçları (*faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği*), raporlama amaçları (*mali raporlamanın güvenilirliği*) ve yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde sıralanabilmektedir. Hilelerin çoğu işletmede iyi bir iç kontrol sisteminin eksikliğinden ortaya çıkmaktadır. Yönetimin aşağıdaki kontrolleri içeren bir kontrol süreci oluşturması gerekmektedir (Pickett, 2000, s.620):

- **Önleyici Kontroller:** Bu tür kontroller hileyi önleyici en önemli kontrollerdir. Hile ile ilgili açıklanan politikalar, yetkilerin ayrılması, iç denetim incelemeleri, iyi bir kontrol çevresinin varlığı, iyi bir sistemin oluşturulması gibi unsurları içermektedir. Bu tür kontroller hilenin daha yapılmadan önlenmesini sağlayacaktır. Bu kontroller ile yönetimin asıl işletme amaçlarına ulaşırken herhangi bir kayıp yaşanmayacağına dair güvence sağlanmış olmaktadır.

- **Ortaya Çıkarıcı Kontroller:** Bu tür kontroller herhangi bir olumsuz durumu en kısa zamanda ortaya çıkarmayı sağlayan türdeki kontrollerdir. Uyarı yönetimi (alert management), trend analizleri, habersiz yapılan ani denetimler gibi teknikleri içermektedir.

- **Düzeltilici Kontroller:** Hile tespit edildiğinde bunun düzeltilmesi gerekecektir. Düzeltilici kontroller hile soruşturmacılarının belirlenmesi, yönetimin nasıl hareket edeceği, sigorta poliçeleri, sistemin düzeltilmesi ve etkin disiplin cezasının mevcut olmasını içermektedir. Yönetim hile vakası karşısında kiminle iletişim kuracağını, neler yapılacağını ve soruşturma sürecini nasıl destekleyeceğini kararlaştırmalıdır.

### 3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bir kurumda hesap verebilirliğin var olabilmesi için en alt kademeden en üst kademeye kadar tüm personelin bir üstüne karşı hesap vermek durumunda olması gerekir. Sorumluluk ise, genellikle hiyerarşi yönüyle aksi bir işleyiş içinde olarak her kademedeki personelin kendisinden daha alt seviyedeki personelden sorumlu olmasını ifade eder (Akyüz, 2006, s.20). Hesap verebilirlik; kontrol kavramını, bilgi vermenin zorunlu kılınmasını, kayıtların doğru tutulmasını, sorumluların resmi olarak belirlenmesini ve yaptıkları veya yapmadıkları hakkında açıklama yapmalarını, gerekeni yapma konusunda sorumluluk alınmasını, teşekkürü ve suçlamayı kabul etmeyi, mükâfat veya cezayla karşılaşmayı, görevi kaybetme ihtimalini içermektedir (Stoker, 1999 İçinde Aktaran Demirkıran vd., 2011, s.4). Hesap verebilirlik sadece, kurumların yılsonlarında finansal tablolarını açıklaması gibi, fiil gerçekleşikten sonra cevap vermek demek değildir. Hesap verebilirliğin en önemli yanı, fiil gerçekleşmeden önce, amaçların, niyetlerin ve gerekçelerinin otoriteler tarafından açıklanmasıdır. Fiilden önce açıklama yapmak, niyet ve faaliyetlerdeki doğruluk ve tarafsızlık ihtimalini artırır. Bu durum öncelikle oto-kontrol etkisi göstererek, otoriteleri kendilerini yetersiz gösterecek söylem ve faaliyetlerden uzaklaştırır, sistemin işleyişine ilişkin bilinç düzeyi yüksek gruplar tarafından kurumsal gerçekleri gizleme ya da çarpıtma isnadında bulunmalarını önlemek adına şeffaf ve açık bir yönetim tarzı sergilemeye yönlendirir. Aynı zamanda, niyet ve

gerekçelerin açıklanması, vatandaşın fiile, icraata müdahil olmasını, yorum ve öneride bulunarak katkı yapmasını da sağlamaktadır (Aktaran Demirkıran vd., 2011, s.4).

Bir işletmenin iç kontrol yapısı; iyi bir kontrol çevresi, iyi bir muhasebe sistemi, iyi iletişim ve izlemeyi de içeren kontrol faaliyetlerini kapsamaktadır. Kontrol çevresi, bir örgütün havasını, tavrını belirtmektedir ve çoğunlukla, çalışanların kontroller konusunda tetikte olmasından sorumludur. Kontrol çevresinin ana faktörleri doğruluk, ahlaki değerler, işletmedeki çalışanların rekabeti, yönetimin felsefesi, yönetimin yetki devri ile diğer çalışanların geliştirilmesi, iyi işe alım uygulamaları ve iyi iç denetim bölümünün varlığıdır. İyi bir muhasebe sistemi muhakkak ki ana faktördür. Bu durumda, bilgi doğru, tam ve zamanlı olmalıdır. Aile işletmelerinde, iyi kontrol prosedürleri (faaliyetleri), varlıkların fiziksel kontrolleri, uygun yetkilendirmenin yapılmasını sağlayan politika ve uygulamalardır. Şirketlerde sadece iyi bir iç kontrol sisteminin uygulamasıyla etkili bir hile önleme programı uygulanamayacaktır. Diğer yöntemlerle birlikte uygulandığında kontrollerin hile önleme programlarında önemli yerleri söz konusu olmaktadır (Köse, 2010, s.84).

Sonuç olarak, kurulacak etkili bir iç kontrol sisteminin ise; tüm işletmelerde hileli finansal raporlamayı önlemede atılmış önemli bir adım niteliğinde olduğu düşünülmektedir. İşletmelerde işletme faaliyetlerinin etkililiğinin ve verimliliğinin artması, faaliyetlerin yasalara ve ilgili düzenlemelere uygunluğunun sağlanması, finansal bilgilerinin güvenilirliğinin artması için etkili iç kontrol sistemlerinin bu işletmelerde oluşturulması gerekmektedir.

## **KAYNAKLAR**

- Ackerman, J. M. (2005). Social accountability in the public sector: A conceptual discussion. Social Development Papers, Paper No. 82. Washington, D.C.: World Bank
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme, İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, 72, 1-16.
- Aksoy, T. (2007). Basel II ve İç Kontrol, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara.
- Alptürk, E. (2008). Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Aysan, M.A. (2006). Kurumsal yönetim ve aile işletmeleri, 2. Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul.
- Balcı, A. (2003). Kamu Yönetiminde 'Hesap Verebilirlik' Anlayışı, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar-Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları, Balcı vd. (Eds.), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Biçer, A. A. (2006). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi, Mali Çözüm Dergisi, 82, 159-169.

- Demirkıran, Ö., Eser, H. B., & Keklik, B. (2011). Demokrasinin Tabana Yayılması, Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Bağlamında Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 3(2), 169-192.
- Demirel, D. (2014). Doğrudan hesap verebilirlik aracı olarak sosyal hesap verebilirlik: Nepal ve Türkiye örnekleri üzerinden bir değerlendirme, Sayıştay Dergisi, 92, 65-92.
- Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. Alfa Yayınları, İstanbul.
- Erdem, Z. (2014). Hile denetimi ve iç kontrol ilişkisi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Erdoğan, M. (2006). Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Eren, V. (2006). Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi, 12(7), 255-267.
- Ertürk, A. (2010). İşletmelerde hata ve hileyi önlemede iç kontrol sisteminin etkililiği ve bir uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Eryılmaz, B., & Biricikoğlu, H. (2011). Kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve etik. İş Ahlakı Dergisi, 4(7), 19-45.
- Gül, S. K. (2008). Kamu yönetiminde ve güvenlik hizmetlerinde hesap verebilirlik. Polis Bilimleri Dergisi, 10(4), 71-94.
- Güneş, N. (2012). İşletmelerde iç kontrol sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolü: Kahramanmaraş'ta bir alan çalışması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Gürbüz, A. O., & Ergincan, Y. (2004). Kurumsal yönetim: Türkiye'deki durumu ve geliştirilmesine yönelik öneriler. Literatür Yayınları.
- Kaval, H. (2005). UFRS (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kesim, H. K., & Petek, A. (2005). Avrupa Komisyonu'nca Belirlenen İyi Yönetişimin İlkeleri Çerçevesinde Türk Kamu Yönetimi Reformunun Bir Eleştirisi. Amme İdaresi Dergisi, 38(4), 39-58.
- Kızıldaş, E. (2005). Kamu Harcamalarında Etkinlik Arayışı Açısından Günümüz Bütçe Sistemlerindeki Yeni Kavramlar (I), Bütçe Dünyası, 22, 4-13.
- Köse, Y.E. (2010). Kurumsal yönetim ve hile denetimi üzerine etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Malena, C., & McNeil, M. (2010). Demanding good governance: Lessons from social accountability initiatives in Africa. World Bank Publications.
- Mulgan, R. (2003). Holding power to account: accountability in modern democracies. Palgrave Macmillan Ltd.
- Parlak, B. (2011). Kamu Yönetiminde Yeni Vizyonlar, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa.
- Pazarcık, O. (2004). Aile işletmelerinin tanımı kurumsallaşması ve yönetişimi. 1.Aile İşletmeleri Kongresi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul, 403-414.
- Pickett, S. (2000). Developing internal audit competencies. Managerial Auditing Journal, 15(6), 265-278.
- Plant, F. J. (2011). Carl J. Friedrich on Responsibility and Authority, Public Administration Review, 71 (3), 471-482.

- Romzek, B. S. (2000). Dynamics of public sector accountability in an era of reform. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 21-44.
- Selimoğlu, Y. (2010). Kamu Yönetiminde Yönetişimin Bir Unsuru Olarak Şeffaflık Ve Bilgi Edinme Hakkı: Karaman Milli Eğitim Müdürlüğünde Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Karaman.
- Sözen, S. (2005). Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kluvers, R., & Tippett, J. (2010). Mechanisms of accountability in local government: an exploratory study. *International Journal of Business and Management*, 5(7), 46.
- Uzay, Ş. (2008). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek/Antalya, T.C. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, 21-25 Mayıs 2003.
- Ülgen, H., & Mirze, K. (2004). Stratejik Yönetim. Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Yurtsever, G. (2008). Bankacılığımızda İç Kontrol, İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği, Ankara.