

ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER BAĞLAMINDA İÇ KONTROL VE İÇ KONTROL GEREKLİLİĞİ: ANALİTİK BİR İNCELEME

Dr. Tamer AKSOY

GİRİŞ

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi (İKS) kurularak ve yürütülerek giderilebilir. İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetiminin kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür ifade eder.

Etkin bir İKS'nin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporlamaların güvenilirliğinin temini yanında, belirlenen politikalara ve yasal/yönetimsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, dış denetimin planlanması aşamasında, yapılacak denetim çalışmasının kapsamı, uygulanacak testlerin niteliği, niceliğinin saptanabilmesi vb. hususlarına yönelik olarak, müşteri işletmenin İKS'nin incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle iç kontrol, genel kabul görmüş denetim standartları başta olmak üzere, çok çeşitli ulusal ve uluslararası standartlara ve düzenlemelere konu olmuştur.

Bunlara ilaveten, dünyada yaşanan küresel muhasebe ve denetim skandallarını takiben çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ve diğer düzenlemeler ile, işletme yönetimi ve bağımsız dış denetçilerin sorumlulukları ciddi boyutta artırılmıştır. Borsaya tabi şirket yönetimleri ve bağımsız denetimle görevli dış denetçilere, İKS'nin etkin çalışmasını temin konusunda çok önemli sorumluluklar getirilmiştir. Dolayısıyla, bağımsız dış denetçilerin İKS'nin etkinliğinin temini ve üstelik bu durumun SOX doğrultusunda tasdik edilmesi gereği, İKS'nin incelenmesini daha da önemli hale getirmiştir.

Dolayısıyla, yapılacak denetimlerde işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin seri, gerçekçi, isabetli ve doğru bir biçimde belirlenebilmesi, kurumsal yönetim bağlamında büyük önem kazanmıştır. Aynı doğrultuda, bağımsız denetçilerce denetimlerde bu amaç doğrultusunda kullanılacak anket vb. etkin enstrümanların da önemi artmıştır.

Çalışmamızda, iç kontrol konusu çeşitli yönleri ve alt bileşenleri ile iç kontrol modelleri bağlamında karşılaştırılmalı olarak ele alınmaktadır. Ayrıca, iç kontrol ve İKS'nin etkinliğinin incelenmesi gereğine işaret eden tüm ulusal ve uluslararası standart ve düzenlemeler, iç kontrol bazında incelenmektedir. Çalışma, sonuç ve kaynakça ile sona ermektedir

1. İÇ KONTROL SİSTEMİ (İKS): TANIMI, ÖNEMİ, TÜRLERİ VE KARŞILAŞTIRMALAR

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir İKS kurularak ve yürütülerek giderilebilir. İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetiminin kabul edilen politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünüdür ifade eder.

İç kontrol sistemi, kabaca, "bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetiminin belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kulla-

nılan 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 tanımlanabilir.¹

Etkin bir İKS, belirli büyüklüğe sahip kuruluşlar için büyük önem arz eder. Büyüme beraberinde faaliyetlerin etkin biçimde kontrol edilmesi gereğini de gündeme getirecektir. Çünkü, büyüme, faaliyetlerin standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ile ilgili bazı zaafiyetler ortaya çıkarılabilir ve aynı zamanda çeşitli birimler arasında etkin bir koordinasyonu da gerektirebilir. Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenmediği ve birimlerarası koordinasyon eksikliği bulunan işletmelerin başarıları olumsuz yönde etkilenecektir.

Ayrıca, yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında koordinasyonun sağlandığı ve İKSnin var olduğu işletmelerde, İKSnin etkin olup olmadığının, etkinlik derecesinin ve işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi de önem taşır. Amaçlara ulaşılabilmesi için, İKSne gerek olmadığı, iç kontrol olmaksızın da faaliyetlerin sürdürülebileceği hususu yakın geçmişte genel kabul gören bir görüş idi. Bununla beraber, günümüzde artık, iç kontrolün bu konularda bir güvence mekanizması oluşturduğu,

¹ COOK, John W. Gary M.WINKLE, **Auditing: Philosophy and Technique** 2. Ed., Houghton Mifflin Company, Boston, 1980, s.198.

faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici bir güç oluşturduğu genel kabul görmektedir. İç kontrolün olmadığı ve/veya etkinliğinin sağlanamadığı durumlar, şirket varlıklarının kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara (müşteri, karlılık, verimlilik vb.) sebebiyet verir.²

Bununla beraber, etkin çalışan İKS, işletme yönetimi ve sahipleri için olduğu kadar, bağımsız denetçiler için de önem taşımaktadır. Çünkü, bağımsız denetim çalışmasının planlanmasında dikkate alınan faktörlerin başında, müşteri firmanın İKS yer almaktadır. Etkin bir İKS, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde etkiler. Ayrıca, denetime harcanan sürenin kısalmasına, dolayısıyla müşteri firmanın daha az ücret ödemesine de neden olur. Dünyada farklı iç kontrol varsayımları ve sistemsel modellere dayalı çeşitli iç kontrol yapılandırılmaları (COSO, İngiltere-Cadbury, Turnbull, Kanada-CO-CO, Güney Afrika-KING, CobiT, eSAC, SysTrust vb.) oluşturulmuştur. Bunların en geniş kapsamlısı olan COSO (Committee of Sponsoring Organizations), diğerlerine kıyasla işletmenin bütününe kapsayan bir yaklaşımdır.³

COSO şu örgütlerin bileşiminden oluşmaktadır: Amerikan Muhasebe Birliği (AAA-American Accounting Association), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants), Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI-Financial Executives Institute), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA-Institute of Management Accountants).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA) tarafından da benimsenen COSO tarafından yapılan iç kontrol tanımı ise şu şekildedir.⁴ “İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.”

COSO tanımını baz alarak çok benzer bir iç kontrol tanımını da Amerikan Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu yapmıştır. Buna göre; “İKS, işletmenin varlıklarını korumak, yolsuzlukları ve yanlışlıkları önlemek ve bulmak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, fi-

² PWC, Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, Ankara, 3 Aralık 2003, s.3

³ CANGEMI, M., SINGLETON, T., **Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3rd edition, John Wiley&sons inc., 2003, s.72-76

⁴ SAWYER, L. B., DITTENHOFER, M. SCHEINER, H. JAMES, *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, 5 th edition, IIA, Florida, USA, 2003, s.57-59

nansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamak amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, yönetim tarafından kabul edilmiş tüm usul ve yöntemler ile örgüt planından oluşur”⁵

Etkin bir İKS, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olmasını azaltmak suretiyle denetimin kalitesini artıracaktır. Başka bir anlatımla, İKSnin etkinliği artıkça, denetim riskinin azalması sözkonusu olacaktır. İşletmelerde etkin bir İKS, işletmede çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde, işletmenin hedeflerinin başarılmasında önemli rol oynamaktadır. Bir firmadaki İKS, o firma denetimini son derece yakından etkilemektedir.

İç kontrol sistemi hem iç hem de bağımsız dış denetçilerce gözden geçirilmez. Burada iç denetçinin bir organizasyondaki sistemi gözden geçirmesinin amacı, üst yönetimin belirlediği kurallara göre davranıldığı saptanmasıdır. Bir dış denetçinin amacı ise, firmanın muhasebe sistemindeki hesapların ve üretilen finansal raporlama la-

rın güvenilirliği ile mali yıl bitiminde yapacağı denetimde uygulayacağı işlemlerin türünü, içeriğini, derinliğini vb. belirlemektir.

Etkili ve güvenilir bir İKSnin işletmede kurulabilmesi, yürütülebilmesi ve etkinliğinin sağlanabilmesi için, uygun bir iç kontrol ortamının (internal control environment) sağlanması ve sistemin dayandığı varsayımların iyi bilinmesi gerekir. İç kontrol sisteminin çeşitli temel varsayımları sözkonusudur. Bunlar; İKSnin bir amaç olmayıp hedeflere ulaşmada kullanılan bir araç olması,⁶ dinamik bir yapıya sahip olması, dolayısıyla İKSnin etkinliğinin değişen durumlara göre yeniden test edilmesi gereği,⁷ finansal bilgilerin güvenilirliğine, işlemlerin etkinliğine ve yasa ve yönetmeliklere uygunluğa ilişkin sınırlı güvence vermesidir ⁸.

İç kontrol sistemi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlara dayanak oluşturan muhasebe kayıtlarının mutlak surette doğru oldukları anlamına gelmeyeceği gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda eksikliklerin ve zaafiyetlerin olabileceği olasılığını da ortadan kaldırmaz. İşletme çalışanlarının yanlış kararları ve karıştıkları yolsuzluklar sistemin et-

⁵ IFAC, International Auditing Guidelines, No:6, Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls in Connection with an Audit, par.4, London, July 1981

⁶ TANKI, F.J., STEIBERG, R.M, “Internal Control-Integrated Framework: A landmark Study” The CPA Journal, June 1993, s.18

⁷ AKIŞIK, Orhan, “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetim Bakışı, Türmob, Ocak 2005, s.91

⁸ SIMMONS, M.R. “The Standards and the Framework”, Internal Auditor; April, 1997, s.51

kin olarak çalışmasının önündeki engellerdir⁹. Bundan dolayıdır ki, bir işletmenin İKS iyi bir biçimde yapılandırılmış olsa dahi denetçi, asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

İç kontrolün ne olduğuna ilişkin bu güne kadar çok yanlış kanılar süregelmiştir. Örneğin, iç kontrolün başlangıç noktasının en ince detayına kadar hazırlanmış prosedürler olduğu düşünülmesine karşın, aslında iç kontrolün başlangıç noktası, kuvvetli ve amaca uygun bir şekilde yapılandırılmış kontrol ortamıdır (control environment). COSO uygulaması, şirket faaliyetleri gelişen risk yönetimi açısından uygun bir platform yaratır. Kriz yönetimi ve uygunluk, iş sürekliliğinin (business continuity) sağlanması ve hisse değerinin artırılması.

Değişim ve değişim etkenleri mevcut risk faktörlerini de değiştirir. Bu durum ise yapılan işlerin mevcut şekilden daha farklı yapılmasına neden olur. Değişim ve değişim etkenlerine örnek olarak, politik/kanuni değişiklikler, rekabet, yeni iş olanakları ve fon kaynaklarında azalma vb. verilebilir. Mevcut risk faktörleri, modası geçmiş, eski IT-bilgi teknolojileri sistemleri, geleneksel kontroller ve fonksiyonlarda yavaşlık vb.dir. Yeni iş yapış şekillerine örnek olarak ise, operasyon şekilleri, öncelik sıralaması, organi zasyon yapısı, Pazar odaklanması, sistem

ve kontrol süreçleri, süreç haritaları vb. sayılabilir. Bu değişiklikler doğal olarak operasyonel riskleri artırmıştır.

İKS'nde sorumluluk konusu ise, sistemin oluşturulmasından ve sistemin çalıştırılmasından oluşmaktadır. Gerek Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (USGAAP) gerekse Uluslararası Denetim Standartları (UDS) dahil tüm modellerde İKSnin oluşturulması, bizi işleme yönetiminin sorumluluğundadır. Sistemin oluşturulmasında görev almaları durumunda iç ve dış denetçilerin bağımsızlıkları ortadan kalkacaktır. Bu nedenle, iç ve dış denetçilerin sistemin oluşturulmasında bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Buna karşın, bilhassa skandallar sonrası çıkarılan Sarbanes-Oxley yasası sonrasında, İKSnin etkinliğinin sağlanmasında ve işletilmesinde yönetimin yanısıra bağımsız dış denetçinin sorumlulukları önemli oranda artırılmıştır.

1.1. İKS Türleri, Sınıflandırılması, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması

İç kontrol iç denetimin karşılığı değil tamamlayıcısıdır. Eğer mevcut iç kontroller, yönetim kurulu ve üst yönetimin amaçlarına ne derece ulaştığını anlamalarına yardımcı oluyorsa, çıkarılan mali tablolara güvenilebiliyorsa ve ilgili genel ve özel mevzuata uygun şekilde davranılıyorsa, iç kontrol yapı-

⁹ ROEHL-ANDERSON, J., BRAGG, S.M. The Controller's Function, 2nd Edition, John Wiley & Sons Inc. 2000, s.30

sının etkin olduğundan bahsedilebilir. İç kontrolün sahibi, iç denetim değil işletme yönetimidir. İç kontroller işletmelerin ve işletmelerde gerçekleştirilen her işin ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontroller, işlerin ilk seferde ve her seferinde doğru olmasına yardımcı olur.

İç kontroller, diğer işlemlere ilişkin zamandan çalmaması için, kurulum aşamasında yeni sistemlerin ve iş akışlarının “üzerine” değil, faaliyet dönüsünde aksamaya neden olmayacak şekilde “içine” yerleştirilmesi gerekir.¹⁰ Aynı şekilde, finansal raporlamanın veya kanun ve yasalara uygunluğunda tam olarak temin edileceğinin garantisini vermez. İç kontrolün bir süreç olduğu, kişilerden etkilenmediği, makul ölçüde güvenilirlik sağladığı ve işletmenin amaçlarına ulaşmada kullanılan bir araç olduğu unutulmamalıdır.

İç Kontrollerin Sınıflandırılması

Önleyici (preventive) önleyici kontroller	İstenmeyen durumların meydana gelmesini
Ortaya çıkarıcı (dedective) ortaya çıkarıcı kontroller	Meydana gelmiş bir istenmeyen durumu
Yönlendirici (directive)	İstenen bir durumun meydana gelmesine ya da oluşmasına sebebiyet veren kontroller
Boşluk Doldurucu/telafi edici (compensating)	Olmayan ya da maliyeti çok yüksek herhangi bir kontrolün yerini kısmen de olsa doldurabilen kontroller

Kaynak: PWC, ag.k.s.24

İç kontroller deyim yerinde ise ne gülle gibi ağır (düşük işletme riski), ne de balon gibi hafif (yüksek işletme riski) olmalıdır. Optimal denge öz önünde tutulmalıdır. İç kontrollerde yumuşak ve sert faktörler birlikte kullanılmalıdır.

Yumuşak faktörlerden bazıları, ahlaki (etik) değerler, yetenek ve kabiliyete olan duyarlılık, yönetimin felsefesi ve operasyon stili, değişim yönetimi, iletişim vb.dir. Yumuşak kontroller, resmi değildir, subjektiftir, ölçülmesi çok zor ya da imkansızdır. Yumuşak kontrollere örnek olarak, yeterlilik, kabiliyet, güven, ortak değerler, güçlü liderlik, yüksek beklentiler, açıklık, yüksek ahlaki standartlar sayılabilir.

Sert kontroller ise resmidir, objektiftir ve ölçülebilir olma niteliği taşırlar. Bunlara örnek olarak, politikalar, prosedürler, organizasyonel yapı, bürokrasi, kısıtlayıcı resmi akışlar ve merkezi karar alma vb. verilebilir.

İç kontrol sistemlerine yönelik olarak farklı modeller oluşturulmuştur. Bunlar,

¹⁰ PWC, a.g.k.s. 19

COSO, CobiT, eSAC ve SysTrust modelleridir. Bu modellere ilişkin açıklama-ya aşağıdaki tablolarda yer verilmektedir.

İKS'leri İle İlgili Oluşturulan Değişik Modeller

COSO Modeli:	COSO (Committee of Sponsoring Organizations -Sponsor Organizasyonlar Komitesi) tarafından geliştirilen iç kontrol modeli (Internal Control-Integrated Framework) 1992 yılında yayınlanmıştır. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslar arası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır.
CobiT Modeli	Control Objectives for Information technology (CobiT-Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları) 1996 yılından beri kullanılmaktadır. İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir. ¹¹
eSAC Modeli	Electronic Systems Assurance and Control (eSAC- Elektronik sistemler Güvence kontrol), işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem, işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir.
SysTrust Modeli	System Trust (SysTrust) (Güven Sistemi), 1999 yılında AICPA ve Kanada sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilmiştir. Elektronik ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya yöneliktir.

Kaynak: CANGEMI, M.P., SINGLETON, T., Managing the Audit Function:A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3rd edition, John Wiley&sons inc., 2003, s.72-76, ve ayrıca bkz.<http://www.isaca.org>

Oluşturulan bahse konu iç kontrol modellerinin belli kriterler bazında karşılaştırmasına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

¹¹ CobiTOverview, <http://www.treadstone71.com/corpinfo/T7%20CobiT%20Overview.pdf>

İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması

	COSO	CobiT	eSAC	SysTrust
Sistemi oluşturma sorumluluğu	İşletme Yönetimi	Yönetim	Yönetim	Yönetim
Sistemi etkin çalıştırma sorumluluğu	Yönetim	Yönetim, iç ve bağımsız dış denetçiler	İç denetçiler	Bağımsız Dış denetçiler
İç kontrol sisteminin etki alanı	İşletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi ve işletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi	Bilgi sistemleri
Tanım	İşletme yönetimi, yönetim krl. ve diğer yetkili personelce oluşturulan ve etkilenen bir yöntem	İşletme politikaları iş yapış tarzı ve organizasyon yapısını kapsayan bir yöntem	Çalışanlardan oluşan bir sistem Yöntemler ve alt sistemlerden oluşur.	Tanım yapılmamıştır.
Amaç	<ul style="list-style-type: none"> • Güvenilir finansal raporlama • Faaliyet etkinliği • Yasa ve yönetmeliklere uygunluk 	<ul style="list-style-type: none"> • Güvenilir finansal raporlama • Faaliyetlerde etkinlik • Yasa ve yönetmeliklere uygunluk • Tam, doğru ve gizli bilgiler 	<ul style="list-style-type: none"> • Güvenilir finansal raporlama • Faaliyetlerde etkinlik • Yasa ve yönetmeliklere uygunluk 	<ul style="list-style-type: none"> • Güvenilir finansal raporlama • Yönetimin hedeflere ulaşma başarısı

Kaynak: COLBERT, J.L., BOWEN, P., "A Comparison of Internal Controls: CobiT, SAC, COSO, SAS 55/78, ISACA, www.isaca.org/bkr_cbt3.htm

AICPA tarafından da benimsenen COSO modelinde İKSnin oluşturulmasına ilişkin sorumluluk sadece üst yönetindedir. Üst yönetimin, İKSnin oluşturulması dışında, etkin işleyişine yönelik tüm önlemleri alması da öngörülmüştür.

CobiT modeli ise, sorumluluğu üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaşmıştır. Sorumluluğun bu şekilde paylaşılması, Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) uyarınca Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) tarafından yapılan düzenlemeyle uyumludur.

eSAC modelinde sorumluluk münhasıran iç denetçilerindir. İç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkin bir biçimde sağlamanın dışında

bilgi işlem sistemlerinin etkinliğini sağlama konusunda da yetkili kılınmışlardır. ¹² Dolayısıyla, iç denetçilerin finans ve muhasebe konularına ilaveten bilgisayar sistemleri denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir.

SysTrust sistemi ise, iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması konusunda sadece bağımsız dış denetçileri sorumlu kılmış ve sorumluluğu münhasıran dış denetçilere vermiştir.

Bahse konu iç kontrol modelleri yanında, uygulamada kullanılan çeşitli iç kontrollere örnek olarak; onay mekanizmaları, görevler ayrılığı, ekip toplantıları, limit sınırlamaları, çapraz kontrol (cross-check), istatistikî akış kontrolleri, açık iletişim, mutabakatlar, stratejik planlama, operasyonel performansın geçirilmesi, bütçe sistemi, erişim prosedürleri vb. sayılabilir. Ayrıca, iç kontrolü sınırlayan çeşitli faktörler vardır. Bunlar, değer yargıları, organizasyonel sorunlar, yönetim kademesinde yaşanan sorunlar ve maliyet fayda analizi gibi hususlardır.

İç kontrole ilişkin görev ve sorumluluk dağılımına bakıldığında şöyle bir tablo oluşmalıdır. İç kontrolden; üst yönetim doğrudan sorumlu, başkan genel müdür, iç kontrolün sahibi, diğer yöneticiler kendi alanlarının başkanları, diğer personel hepsinin kendine ait görevleri olmalı, yönetim kurulu rehberlik ve gözlemlene görevini üstlenmelidir. Bu açıdan bakıldığında, iç dene-

tim iç kontrolün etkinliğini değerlendirmelidir.

Günümüzde daha geniş kapsamlı bir iç kontrol anlayışına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda sözkonusu yeni kontrol anlayışı, farklı beklenti ve görüşlere uyabilmeli, ortak bir terminoloji ve standart sağlayabilmeli, kontrol etkinliğinin ölçülmesine baz olabilecek bir ölçü sunabilmeli, ayrıca raporlama ve yasal açıdan ortak bir çerçeve anlayışı da sağlayabilmelidir.

Kontrol ve fırsat açısından bakıldığında, fırsatlardan yararlanma ile risk etkilerini sınırlandırma arasındaki optimal dengenin bulunması gerekir. ¹³ Operasyonların planlandığı şekilde ilerlemesi için, risk yönetimi bağlamında kontrole yatırım yapılması gerekir. Dünyanın çok çeşitli büyük işletmeleri, kontrol sistemlerindeki eksiklikler nedeniyle büyük itibar ve kar kaybına uğramışlardır. Bu açıdan bakılacak olursa, yetersiz iç kontrol, çok çeşitli istenmeyen durumlara neden olabilmektedir. Bunlardan bazıları şunlardır: (Fiktif satışlar, hazine bölümü skandalları, bilgi verilmeden onaylanan sözleşmeler, onaysız yapılan ticari işlemler, finansal işlemlerde hatalar, çevre yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi, iflas yada işlerin durma noktasına gelmesi, hisse değeri kaybı, mali zararlar, tedarikçi güveninin dolayısıyla vadelerin kaybedilmesi, stratejik ve operasyonel karar alınırken kullanılacak bilgilerin eksik olması, müşte-

¹² CANGEMI, SINGLETON, a.g.e.s.77

¹³ SAWYER, a.g.e.s.57-61

ri memnuniyetsizliği, pa zar kaybı, iş fırsatlarının kaybedilmesi, yasal yükümlüklerde aksama veya yerine getirilmeme vb.)

İç kontrol açısından güçlü şirketlerin özellikleri şunlardır: (Kontrol ve uy gunluğun önemi konusunda tutarlı ve devamlı politika güden yönetimler, bu politika- nın dışarıdan da algılanması., kontrol ve uygunluğu sağlayacak gerekli değişik- liklerin gerçekleştirilmesini ve devamını sağlayacak etkin değişim gözetmenle- rinin mevcudiyeti, şirketin bilgi sistemleri ve tüm çalışanları tarafından anlaşıla- bilir ve desteklenebilir bir kontrol ve uygunluk ortak dil ve yapısının bulunma- sı, risk değerlendirmesine karşı yapıcı ve olumlu tavır, belirli aralıklarla yapılan risk değerlendirilmesinin gözden geçirilmesi, dolayısıyla etkin risk yönetimi ya- pılması, etkin iç kontrolleri destekleyen ve bunu gerekli kılan etkin bir insan kaynakları akışının sağlanması, çalışanların kontrol ve uygunluğa ilgilendiren günlük görev ve sorumlu luklarının bilincinde ve etkinliklerinin sağlanması için sürekli destek ve ilgileri, mevcut kontrollerin ne durumda olduğunu sürekli ola- rak değerlendirmede kullanılabilir yönetim mekanizmalarının ve araçlarının mevcudiyeti.

İşletme tarafından belirlenen amaçlara ulaşma derecesi, işletmenin faaliyetlerini sürdürme başarısı olarak isimlendirilebilir. Daha önce de vurgulandığı üzere, bu amaçlara ulaşmayı mümkün kılacak tüm işletme politikaları ve prosedürler zin- cirine kontroller, bunların oluşturduğu ve bütünlük arzeden yapıya ise iç kontrol yapısı denir. Denetim süreci içinde denetçi tarafından denetlenen işletmenin İKSnin incelenip değerlendirilmesinde çeşitli amaçlar güdüdür. Daha önce yapı- lan farklı tanımların ışığı altında İKSnin amaçları şu şekilde sıralanabilir.

İç Kontrol Sisteminin Amaçları
<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin Aktifinde yer Alan ve Sahip Olunan Varlıkların Korunması• İşletmeye İlişkin Bilgilerin Doğruluk ve Güvenilirliğinin temini• İşletme Faaliyetlerinin Verimliliğinin ve Politikalarla Uyumluluđunun Temini• Yönetim Kontrolü• Muhasebe Kontrolü

Kaynak: PWC, a.g.k.s.3

Finansal tabloların denetimine yönelik İKS, muhasebe kontrol sistemi ve faali- yet kontrol sistemi (administrative&operational control) olmak üzere iki türlü- dür. Diğer amaçlar açısından buna benzer bir ayırım gerekli değildir. Bunun ne- deni, mali tabloların işletmenin kendi muhasebe sisteminden temin edilmesi ve mali tabloların doğruluğu amacıyla muhasebe kontrol sisteminin denetçi tarafın- dan incelenmesidir.

Mali tabloların denetimine yönelik bir incelemede diğer kontrol usul ve yöntem-

leri incelenmez. İşletme yönetimi şüphesiz, kontrole ilişkin tüm usul ve yöntemlerle ilişkilidir. Örneğin, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmaya yardımcı kontrol usul ve yöntemleri için çok önemlidir. Muhasebe kontrolü ile faaliyet kontrolü arasındaki ayırım her zaman çok açık ve net değildir. Çünkü her iki tür kontrol belli ölçüde içiçe geçmiştir.

Muhasebe kontrolü içinde yer alan bazı kontrol usul ve yöntemleri faaliyet kontrolünde de yer almaktadır. Örneğin, Faaliyet kontrolüne ilişkin bazı usul ve yöntemler muhasebe kontrol usul ve yöntemlerinin seçimi ve uygulanmasıyla ilişkilidir. Faaliyet kontrol sistemi ise, işletme faaliyetlerinin devamı için yürütülen iş ve işlemlere ilişkin yönetsel yetki aktarımını ifade eden karar süreçlerine ilişkin usul ve yöntemlerle organizasyon planını kapsayan bir sistemdir.

İşletmenin amaçlarına ulaşma sorumluluğu ile doğrudan yönetim fonksiyonu olan bu yetki devrine göre, işlemlerle ilgili muhasebe kontrol sistemini kurmak bir başlangıç noktasıdır. Faaliyet kontrol sistemi; faaliyetlerin, yönetim politikalarına, planlarına, yasalara ve mevzuata uygunluğunun sağlanması, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması, belirlenmiş işletme amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasının sağlanmasına yönelik politika, usul ve yöntemlerdir.

İç kontrolde amaçlar çok önemlidir. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır¹⁴. Amaç olmandan kontrolden bahsedilemez. Bir başka deyişle, amaç belirlendikten sonra buna ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların saptanması gerekecektir. Kontrol, işte bu aşamada, politika ve prosedürlerin amacı gerçekleştirmeye ne ölçüde uygun olduklarını, yani bunların etkinliklerini ölçen bir işlev gerektirir.

COSO ve eSAC modelleri arasında amaç yönünden farklılık yoktur.

CobiT modelinde ise, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerde etkinlik, yasa ve yönetmeliklere uygunluk dışında, işletme içinde üretilen bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve gizliliğini sağlama amaçlar arasında sayılmıştır.

SysTrust Modelinde ise, iki farklı amaç yer verilmiştir. Bunlar, güvenilir finansal raporlama ve yönetimin konulan hedeflere ulaşılmasındaki başarı derecesidir. Esas olarak, yönetim tarafından konulan hedeflere ulaşmadaki başarı derecesi diğer modellerde amaçlar arasında gösterilen faaliyetlerin etkinliğinin yanı sıra, yasa ve yönetmeliklere uygunluk ile yakından ilgilidir. Gerçekten de, yasa ve yönetmeliklerle uygunluk içinde olan, etkin faaliyetler hedeflere ulaşmayı kolaylaştıracaktır.

Amaçlara ulaşılması için İKSne gerek olmadığı yaygın olarak düşünülen bir görüştür. Bir başka deyişle, iç kontrol

¹⁴ MARTİN, Albert S., Kenneth p. JOHNSON, *Assesing Internal Accounting Control : A Workable Approach*, Coopers and Lybrand Co. 1978. s.8

olmaksızın da işletmeler faaliyetlerini sürdürebilirler. Bununla birlikte, iç kontrol bu konuda önemli bir güvence, faaliyetlerin etkinliğini artıran bir unsur olarak düşünülmelidir.¹⁵

İç kontrol sisteminde sorumluluk iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar, İKSnin oluşturulmasındaki sorumluluk ve İKSnin işletilmesinden kaynaklanan sorumluluktur. Bütün modellerde, İKSnin oluşturulmasından sorumlu olarak işletme üst yönetimi gösterilmektedir. Bir başka deyişle, iç ve dış denetçilerin bu konuda bir sorumluluğu yoktur. Bu konudaki sorumluluğun münhasıran işletme üst yönetimine verilmesi aksi durumda, bağımsızlığın zedelenmesi endişesinden kaynaklanmaktadır. Gerçekten de, iç ve dış denetçilerin İKS'nin oluşturulmasında görev almaları halinde bağımsızlık ortadan kalkacaktır.

Gerek Amerikan gerekse Uluslararası Genel kabul Görmüş Denetim Standartlarında İKSnin oluşturulması konusundaki sorumluluğun üst yönetime ait olduğu belirtilmiştir.

ABD'de 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ile dış denetçilerin, borçsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında sorumluluk almaları yasaklanmıştır. Bu yasaklamanın temelinde yatan düşünce, iç kontrol sisteminin kurulmasının danışmanlık hizmeti kapsamında görülmesidir. Denetim hizmeti verilen müşte-

riye aynı zamanda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı belirtilmiştir. Öte yandan, bağımsız denetim veya doğrulama (attestation) gerektiren, diğer hizmetlerin verilmediği müşterilere İKS ile ilgili danışmanlık yapılması bağımsızlık açısından sakınca doğurmayacaktır.

2. İÇ KONTROL VE İKS'NİN İNCELENMESİNİ GEREKLİ KILAN ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELERİN ANALİZİ

2.1.Genel Kabul Görmüş Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları (UDS) ve İç Kontrol

Genel kabul görmüş denetim standartları, iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır¹⁶. "İç kontrol, bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenirliliğini kontrol etmek ve işlevsel ve rimliliğe ve yönetim politikalarına "uygunluk" sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir."

Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları (UDS) arasında yer alan Çalışma alanı standartları, denetim süreci içerisinde yapılacak denetim çalışmasına ilişkin standartlardan oluşur. Çalışma Alanı Standartlarının ikincisi, dış denetim faaliyetlerinde iç kontrol yapısının ve sisteminin değerlendirilmesine (Sufficient Understanding of the Internal Control Structure) ilişkindir.

¹⁵ CANGEMI, SINGLETON, a.g.e.s.75

¹⁶ AICPA, Professionals Standarts, (AU, Section 320-9)

Bu standarda göre, denetimin planlanması ve denetime ilişkin yapılacak testlerin niteliğini, kapsamını ve miktarını belirlemek için ve daha sonraki çalışmalara dayanak oluşturması amacıyla, bağımsız denetçi tarafından, işletmenin İKS incelenmeli, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve değerlendirilmelidir.¹⁷ Bu doğrultuda, bağımsız dış denetçiye denetlediği işletmenin İKSni gözden geçirmesi ve sistemin bir bütün olarak değerlendirilmesi önerilmiştir.

İç kontrol yapısının kalitesi ile finansal bilgilerin güvenilirliği arasında doğru bir korelasyon vardır. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, işletme bilgilerinin güvenilirliği artmakta, denetim ve hata riski azalmakta, buna paralel olarak da denetim görüşüne ulaşmada toplanması gereken denetim kanıtlarının sayısı ve miktarı azalmaktadır. İç kontrolün amaçları açısından bakıldığında, UDS kapsamında belirtilen amaçlar şunlardır:

- İşlemleri, yönetimin genel ve özel olarak belirlediği yetkiler çerçevesinde yürütmek ,
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
- Aktifler üzerinde tasarruf hakkının belirlenmesi,

- Aktiflerin durumunu açıklayan belgeleri, mevcut aktiflerle belli aralıklarla karşılaştırmak ve varsa farklılıklar için gerekli önlemleri almak.

Sorumluluk açısından bakıldığında, bu standartlara göre, İKSnin oluşturulması ve işletilmesinden işletme yönetimi sorumludur.

2.2. Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (USGAAP) ve İç Kontrol

USGAAP de, iç kontrole ilişkin çeşitli düzenlemeleri içermektedir. Buna göre, bağımsız denetçinin, denetimin planlanması aşamasında müşteri firmanın İKS ile sistemin işleyişine ilişkin yeterli bilgi edinmesi zorunlu kılınmıştır.¹⁸ Bu tür bir yaklaşım, muhtemel hata ve noksanların saptanmasına, finansal tablolardaki büyük hatalara yol açan muhtemel risklerin tesbitine, kontrol ve denetime ilişkin uygulanacak doğrulama testlerinin planlanmasına katkı sağlayacaktır.

2.3. IFAC- 400 No.lu Uluslararası Denetim Standardı ve İç Kontrol

IFAC'ın iç kontrolle ilgili 400 no.lu bağımsız denetim standardında AICPA ve COSO'nunkine benzer bir iç kontrol tanımı yer almaktadır ¹⁹. İKS, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi

¹⁷ ARENS, LOEBBECKE, a.g.e.s., s.17

¹⁸ AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards (*Including Statements on Standards for Attestation Engagements*), Numbers 1-to 10, 2003, s.48

¹⁹ IFAC, International Auditing and Assurance Standards Board, "ISA-400 Risk Assessments and Internal Control", Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1st, 2003, s.266-280, TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu, "UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol", Uluslararası Denetim Standartları, Türmob yayını, No:238, Ankara, 2004

tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder. Bağımsız dış denetçi denetim planı yapmak için işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemleri incelerken, iç kontrol ve muhasebe sistemlerinin yapısı ve işleyişi ile ilgili bilgi toplamalıdır.

İKS, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğru luğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve finansal raporlamanın doğru, zamanında ve güvenilir bir biçimde hazırlanması gibi şirketin verimliliğini arttıracak politikaları, yöntemleri ve prosedürleri kapsamaktadır. İKS, muhasebe sisteminin fonksiyonları ile doğrudan ilgili hususlardan başka diğer bazı hususları da içermektedir. Bu hususlar kısaca aşağıdaki gibidir:

• İç Kontrol Ortamı (Internal Control Environment)

İç kontrol ortamı, İKS ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile İKSnin işletme içerisindeki önemlilik derecesidir. Kontrol ortamı belirli kontrol prosedürlerinin etkinliği hususunda önem arzeder. Güçlü bir kontrol ortamı, (örneğin, sıkı bütçe kontrolleri ve etkin bir iç denetim fonksiyonu) belirli kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkinleştirebilir.

Ancak, güçlü bir kontrol ortamı tek başına İKSnin etkinliğini sağlayamaz. Kontrol ortamını etkileyen hususlar kısaca şunlardır. Yönetim Kurulu'nun ve Yönetim Kurulu'na bağlı komitelerin

fonksiyonu, yönetim anlayışı ve faaliyet biçimi, şirket'in organizasyon yapısı ve sorumluluk ve yetkinin verilmesinde uygulanan yöntemler, görevlerin ayrılığı, şirketin çalışanlarına yönelik benimsediği politika ve prosedürlerle, iç denetim fonksiyonlarını içeren yönetim kontrol sistemi.

• Kontrol Prosedürleri (Control Procedures)

Kontrol prosedürleri, şirketin belirli hedeflerine ulaşması amacıyla yönetim tarafından kontrol çevresine ek olarak belirlenen politika ve prosedürlerini ifade eder. Denetçi denetim planını geliştirebilmesine yetecek oranda kontrol prosedürlerini elde etmelidir. Bu yapıyı kavrarken, denetçi kontrol ortamı ve muhasebe sisteminden yola çıkarak, kontrol prosedürlerinin varlığı ya da yokluğunu dikkate alır ve ilave kontrol prosedürlerinin gerekliliğine karar verir.

Kontrol prosedürleri, kontrol ortamı ve muhasebe sistemi ile bütünleştiğinde denetçi kontrol ortamı ve muhasebe sistemi ile ilgili bilgi toplarken diğer bazı bilgiler de elde edilebilir; örneğin nakit ile ilgisi olan bir muhasebe sistemi incelenirken denetçi banka hesaplarının mutabakatının olup olmadığını tespit eder. Genellikle, denetim planı geliştirilirken mali durumla ilişkili her hesap bakiyesi ve kayıt sınıflandırması için ayrı ayrı kontrol metodlarının incelenmesi gerekmez. Belirli kontrol prosedürleri şunlardır:

- Mutabakatların raporlanması, kontrolü ve onaylanması.

- Kayıtların matematiksel olarak doğruluğunun kontrol edilmesi.
- Bilgi işlem sisteminin ve uygulamalarının, bilgisayar programlarındaki değişikliklerin ve dosyalama sistemine girişin kontrolü şeklinde denetimi.
- Mizanın ve kontrol hesaplarının tutulması ve gözden geçirilmesi.
- Belgelerin kontrolü ve onaylanması.
- Şirket içerisinden edinilen bilgilerin şirket dışı kaynaklardan elde edilen bilgilerle karşılaştırılması.
- Kasa ve stok sayımları sonuçlarının kayıtlardaki rakamlarla karşılaştırılması.
- Kayıtlara ve aktiflere doğrudan fiziki ulaşımın sınırlandırılması.
- Mali sonuçların bütçe rakamları ile karşılaştırılması ve analiz edilmesi.

Mali tabloların denetiminde, denetçi sadece mali durumun sunumuyla ilgili olan muhasebe ve İKSndeki politikalar ve prosedürlerle ilgilenir. Muhasebe sistemi ile ilgili iç kontroller aşağıdaki amaçları gerçekleştirmeyi amaçlamak tadır.

- Kayıtlar yönetimin genel veya özel yetkilendirmesi altında gerçekleşmiştir.
- Tüm işlemlerin doğru miktarda, doğru hesaba ve doğru muhasebe dönemine kaydedilmesi; kayıtların bu sayede muhasebeleştirilmesi mali tabloların belirlenmiş raporlama formatına uygun olarak hazırlanmasına olanak verir.
- Aktiflere ve kayıtlara ulaşma yönetimin izniyle gerçekleşir.

- Kayıtlarda gözükken varlıklar makul aralıklarla fiziki olarak mevcut olan aktiflerle kıyaslanır ve çıkan farklarla ilgili olarak gerekli işlemler yapılır.

İç kontrol sistemlerinin işleyişini anlamak için denetçi tarafından uygulanan denetim metodlarının yapısı, zamanlanması, kapsamı şu hususlara göre de değişebilir. “İşletmenin ve bilgisayar sisteminin büyüklüğü ve karmaşıklığı, önemlilik değerlendirilmesi, uygulanan iç kontrollerin türü, uygulanan iç kontrollerin belgelenmesi, denetçinin doğal riski değerlendirmesi”.Genellikle, denetim açısından işletmenin muhasebe ve İKSnin öneminin anlaşılması denetçinin önceki denetim tecrübelerinden ve aşağıdaki faktörlerden elde edilir.

- İşletme yönetimi, işletmedeki müdürler ve diğer departmanlarda çalışan personeller için referanslanan el kitapları, iş tanımları ve akış şemaları gibi belgeler.
- Muhasebe ve iç kontrol sistemleri tarafından hazırlanan kayıtların ve belgelerin denetlenmesi.
- İşletmenin, bilgi işlem sisteminin, yönetim kadrosunun ve işleyişini içeren operasyon ve faaliyetlerinin gözlenmesi ve ilerleme sürecinin takibi.

2.4. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasıpleri Enstitüsü (AICPA) Denetim Standartları ve İç Kontrol

AICPA’da iç kontrol hususuna büyük önem vermiş ve COSO’ya paralel bir iç kontrol yaklaşımı benimsemiştir.

AICPA'ya göre iç kontrol, firma yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntem olarak tanımlanmaktadır²⁰.

Ayrıca, iç kontrol kapsamında, finansal tabloların güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunun sağlanması ve sayılan hususlarda sınırlı bir güvence verme hususları yer almaktadır.²¹

2.5. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve İç Kontrol

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) da, iç kontrole ilişkin düzenlemeleri içermektedir. SEC diğer modellere kıyasla daha sınırlı, daha dar ve iç kontrolü sadece muhasebe mesleğiyle ilişkili gören bir eğilime dayalı tarihsel bakış açısıyla yaklaşarak iç kontrolü düzenlemiştir. SEC'e göre²² İKSnin amaçları, finansal bilgilerin güvenilirliği ile finansal tabloların doğruluğunun ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmasının teminidir²³.

SEC, ayrıca, bağımsız dış denetçilere de Sarbanes-Oxley Yasası benzeri, ila-

ve yeni sorumluluk yükleyen bir düzenleme getirmiştir. SEC, bağımsız dış denetçilerin, denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında İKSnin çalışması konusunda bilgi edinmelerini yeterli bulmamış ve yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da tasdik etme (attes tation) zorunluluğu getirmiştir²⁴. Bu düzenleme ile, son dönemde yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları neticesi yatırımcılarda oluşan güven kaybının giderilmesi amacıyla, iç kontrol konusundaki sorumluluk işletme yönetimi ile bağımsız denetçilere kaydırılmıştır.

Borsaya kayıtlı şirketler için bağlayıcı olan bu düzenleme uyarınca, işletme yönetimlerince her yıl iç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin bir rapor hazırlamaları ve bağımsız denetçi tasdiki ile beraber faaliyet raporu ekinde yayınlamaları öngörülmüştür.

2.6. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) ve İç Kontrol

Enron, Worldcom, AOL, Tyco International, vb. firmalarda yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları²⁵, yatırımcıların ABD piyasasına, şirketlere,

²⁰ AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards (Including Statements on Standards for Attestation Engagements), Numbers 1-to 10, 2003

²¹ AICPA, The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, Report, New York, 1979, s.11.

²² SEC, Final Rule:Management's Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosures in Exchange Act Periodic Reports, <http://www.sec.gov/rules/final33-823htm#iia>

²³ SEC, Implements Internal Control Provisions of Sarbanes-Oxley Act:Adopts Investment Company R-D Safe Harbour (<http://www.sec.gov/news/press/2003-66.htm>)

²⁴ LUDELIUS, C.R. Financial Reporting Fraud:A Practical Guide to detection and Internal control, AICPA, NY, 2003s.15

²⁵ Skandallar hakkında detaylı bilgi için ayrıca bkz. BENSION,G.J., HARTGRAVES, M.L. "Enron: What Happened and What We can Learn From it? Journal of Accounting and Public Policy, 21 (2002). s. 5

(www.elsevier.com/locate/jaccpubpol), FOX, Loren, Enron: The Rise and Fall, John Wiley Sons, Inc., 2003

finansal bilgilere ve bu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsmıştır. Kaybedilen kamu güvenini tekrar sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de 11 ana başlıktan oluşan Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act- SOX) çıkarılmıştır²⁶.

ABD finansal pazarlarının gücü yatırımcının güvenine dayanmaktadır. Şirket kurumsal yönetim (corporate governance) süreci ile muhasebe ve denetim uygulamaları üzerinde çok köklü değişiklikler getiren Sarbanes-Oxley Yasasının çıkarılışında Kurum yöneticilerinin, bağımsız denetçilerin ve diğer tarafların kötü davranışta buldukları iddiaları ile gelişen ve bilahare milyar dolarlık iflaslar, insider trading, suistimale dayalı yanlış muhasebe ve denetim uygulamaları nedeniyle yatırımcıların güvenini sarsan ve ekonomik sistemin başarısı üzerine gölge düşüre bilecek bir boyut kazanan skandallar serisi etken olmuştur

Bu yasanın getirdiği hükümler en çok, yönetim kurulu, üst yönetim, bağımsız denetçiler, iç denetçiler, standart koyucu otoriteler, kurumsal yatırımcılar, bireysel yatırımcılar, avukatlar ve analistleri etkilemiştir. Şirket üst yönetimi ile bağımsız dış denetçiye önemli sorumluluklar getirilmiştir.

Yaşanan küresel etkili muhasebe ve

denetim skandallarının temelinde şirket başarısızlıkları yatmaktadır. Bu başarısızlıkların nedenlerinden birisi de kurumsal yönetim ile ilgilidir. Sarbanes Oxley yasası, skandallarda etken olan kurumsal yönetimle ilgili 4 başarısızlık sebebine ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir. Önemli düzenlemelere ve sorumluluklara konu edilen bahse konu temel başarısızlık sebepleri şunlardır.²⁷ a) Tepe yönetimdeki kültür ve yönetim anlayışı, b) Genel Müdür, c) Yönetim Kurulu, d) İç kontroller.

Enron vb. şirketlerde yaşanan küresel etkili skandallarda, iç kontrol zayıflıkları önemli bir etkin olmuştur. Örneğin Enron’da kazanç artışına ve bireysel insiyatife çok fazla önem verilmiş, iç kontrol mekanizmaları ve çapraz kontroller devre dışı bırakılmıştır. Yapılan hatalarını azaltmak adına gerekli kontroller yapılmamış, iç kontrol mekanizmaları dışlanmış, varlığı ve etkinliği kontrol edilmemiştir.

Sarbanes-Oxley Yasası ile, şirketlerin güvenilirliği yanında, bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin de sağlanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda, bağımsız denetim hizmetlerinde iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin daha sıkı denetimi ön plana çıkmıştır. Yasa, iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında

²⁶ U.S.SEC, The Sarbanes- Oxley Act of 2002, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>), McCONNELL, Jr., BANKS, G.Y., “How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process?”, Journal of Accountancy, September, Vol.196, no:3, 2003, s.49-57,

²⁷ IFAC, Enterprise Governance-Getting the Balance Right, Şubat 2004,5. s.13.

işletme yönetimlerine önemli sorumluluklar getirmesinin yanı sıra, iç ve dış denetçilerin denetim hizmetinin verilmesi esnasında yakın işbirliği içinde olmalarını da öngörmektedir.

Yasanın 301 nolu bölümünde, borsaya kayıtlı şirketlerin İç kontrol ve iç denetimden sorumlu Denetim Komitesi (audit committee) kurması hüküm altına alınmıştır. Denetim komiteleri, yönetim kurulunun bir komitesi olacak ve bu komitece her yıl İKS'ne ilişkin hazırlanacak raporun, genel müdür ve üst düzey yöneticilerin onayı sonrası faaliyet raporu ekinde yayınlanacaktır. Ayrıca, denetim komitesi, iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikayetlerin değerlendirilmesinden de sorumlu tutulmuştur. Bunlara ilaveten, komite, dış denetim firmasının atanması, ücretinin ödenmesi, dış denetim ve dış denetim raporunun kontrol ve gözetimi, dış raporlama, finansal raporlama dahil dış denetime konu çalışmaların gözetimi ve denetim firmasınca kendisine sunulacak denetim raporlarının incelenmesinden doğrudan sorumlu olacaktır. Dış Denetim firması raporunu denetim komitesine verecektir. Danışman tutma yetkisine de haiz olan Denetim komitesi üyeleri, şirketin yönetim kurulunun bir üyesi olacaktır. Komite üyelerinin bağımsız olması ve yönetim ve/veya denetim komite üyeliği dışında şirketten danışmanlık veya diğer bir iş için ücret kabul edemeye-

cek; veya şirkete veya bağlı şirketinin bağlı bir kimse veya onun kontrolünde olmayacaktır. Yasa ile "Denetim Elemanının Bağımsızlığı" başlığı altında, denetim hizmeti verilmekte olan firmalara aynı anda sunulabilecek danışmanlık vb. hizmetler de yasaklanmıştır.

Çalışma konumuz açısından bakılacak olursa; Sarbanes-Oxley Yasası ile iç kontroller konusunda, işletme yönetimi ve bağımsız dış denetçilere ciddi ve önemli sorumluluklar getirilmiştir²⁸. İç kontrol konusundaki sorumluluk, şirket üst yönetimi, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaştırılmıştır. Yasada sorumluluğun bu şekilde paylaştırılması, Sarbanes-Oxley Yasasının (SOX), CoBiT modeli ve SEC düzenlemeleri ile paralel kılmaktadır.

Sarbanes Oxley Yasasında (md. 103-301-302-404) şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumlulukları ağırlaştırılmıştır. Bu doğrultuda şirket yönetimlerinde iç kontrol değerlendirme raporlarının hazırlanması, onaylanması ve bağımsız denetim raporuyla beraber değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu doğrultuda; şirket yönetimince hazırlanan ve şirket yönetim kurulu başkanı imzasıyla SEC'e sunulan yıllık raporlarda; "yeterli ve uygun bir iç kontrol yapısı ile iç kontrollerin kendisince tasarlanarak oluşturulduğu, işler vaziyette yürürlükte tutulduğu, şirketçe kullanılan iç kontrol sisteminin, iç kontrollerin, iç kontrol usul

28 AKIŞIK, a.g.m.s.95

ve esasları ile iç kontrol yapısı etkinliğinin kendilerince değerlendirildiği, iç kontrollerin etkinliğine dair değerlendirmelerin önemli bir hata içerip içermediği, yönetimin değerlendirmelerinin genel kabul görmüş standartlara uygun olup olmadığı iç kontrol mekanizmaları ve prosedürlerindeki tüm açık noktalar ve önemli zayıflıklar ile yönetimin bu konuda vardığı sonuçların denetim komiteleri ve bağımsız dış denetçilere iletildiği, suistimal vb. iç kontrol sürecini olumsuz etkileyecek her tür durumun bildirildiği, iç kontrolle ilişkin önemli değişiklikler, eksiklikler, zayıflıklar ile bunlara ilişkin alınan tüm önlemlerin kendilerince hazırlanan şirket iç kontrol raporunda belirtildiği, şeklindeki hususları onayladığını” açıkça beyan edecek ve bu beyanların sorumluluğunu bizzat üstlenecektir.

Sarbanes-Oxley Yasası ile, işletme yönetimine benzer şekilde bağımsız dış denetçilerin iç kontrol konusunda yüklenildiği sorumluluk ve yükümlülükler de artırılmıştır. Yasa uyarınca, bağımsız dış denetçilerin İKSni inceleme yanında, sistemin etkinliğine yönelik olarak yönetimce hazırlanan iç kontrol raporunu da ayrıca tasdik etmeleri zorunlu kılınmıştır. Tasdik (attestation), bağımsız denetçilerin işletmeye ilişkin İKS hakkında genel ve sınırlı bilgi edinmelerini aşacak tarzda, sistemin etkinliğini teyit ve onay anlamında

İKS raporuna bizzat imza koyarak bu konudaki sorumluluğun üstlenilmesidir. Bu doğrultuda, bağımsız denetim şirketi, şirket yönetimince yapılacak iç kontrol değerlendirmesinin doğruluğunu ve gerçeğe uygunluğunu ve raporda iç kontrole ilişkin yukarıda yer alan diğer yönetim beyanlarını teyit etmesi ve onaylaması gerekmektedir.²⁹

Tasdik zorunluluğunun getirilerek sorumluluğun artırılması, dış denetçinin iç kontrole ilişkin yüzeysel görüş bildirmesinden ziyade, daha derinlemesine inceleme yapmasına yönelen bir düzenleme olmuştur. Ancak, kanaatimizce, “tasdik”ten İKSnin bizzat dış denetçi tarafından yapılandırılmasından ziyade, şirket yönetimince hazırlanan iç kontrol raporunun gözden geçirilmesi anlaşılmalıdır. Aksi yöndeki bir kabullenme, bağımsız dış denetçinin bağımsızlığını riske atıcı sonuç doğuracaktır. Zaten SOX da bu doğrultuda, dış denetçilerin, borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında sorumluluk almalarını yasaklamış ve denetim hizmeti verilen müşteriye aynı zamanda iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik bir danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı belirtilmiştir. Kanatimizce doğru olan da budur. İKSnin yapılandırılmasında aktif görev alan (deyim yerinde ise taraf olan) bir denetçinin kendi hazırladığı sisteme ilişkin objektif görüş bildirme-

²⁹ IOMA, Companies and Auditors Clash over Internal Control Reporting, IOMA’s Report on Financial Analysis, Planning and Reporting, Volume 3, No:2, NY, September 2003, s.2-4

si ve bağımsızlığını koruması düşünülmez.

2.7. BDDK-Bağımsız Denetim Düzenlemeleri ve İç Kontrol

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi hususu, BDDK tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”in 20.maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir³⁰. Buna göre, denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını teminen etkin bir İKS’nin bulunması zorunlu kılınmıştır.

Etkin bir İKS’nin, denetçinin uygulaya çağrı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin, İKSnin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplaması gerekli kılınmıştır.

Ayrıca, bağımsız dış denetçinin denetim sırasında iç kontrol yapısına ilişkin olarak tespit ettiği ve mali tabloları önemli derecede etkileyebilecek eksiklikleri, bunlara ilişkin tavsiyelerini denetlenenin dikkatine sunması, İKS’nin güçlendirilmesine yönelik olarak daha önce sunulan önerilerin, denetlenenin yönetim kurulunca dikkate alınıp alınmadığını belirlemesi gerekliliğine de düzenlemede yer verilmiştir. Bu kapsamda, İKSnin işleyişine, etkinliğine ilişkin görüş ve değerlendirmeler ile birlikte muhasebe ve kayıt sistemi, bil-

gi sistemleri ve bilgi teknolojilerinin niteliği ve işleyişinin de değerlendirme kapsamında tutulması öngörülmüştür. BDDK düzenlemesi, SOX düzenlemelerine paralellik bir yapı arz etmek tedir.

2.8. BDDK-Yeni Bankacılık Kanunu ve İç Kontrol

Yeni Bankalar Kanunu, bankalarda iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması ile finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması hususlarındaki sorumluluğu, banka yönetimi kuruluna vermiştir³¹.

Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması için faaliyetlerinin kapsamı ve yapıyla uyumlu, yeterli ve etkin bir iç sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler (md.29).

Bankalar, İKS kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak zorundadır.

Ayrıca, görevlerin fonksiyonel ayrılmalarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işleme-

³⁰ BDDK, “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, Resmi Gazete, 31.02.2002-24657 (mük), md.20

³¹ BDDK, Bankacılık Kanunu, No:5411, Resmi Gazete, 01.11.2005-25983 (mük), md.23

rinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetlerinin ise yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personelince yürütülmesi öngörülmüştür (md.30). İç kontrol sistemlerinin kurulmaması veya bu sistemlerin etkin ve yeterli bir şekilde işletilmemesi halinin tesbiti durumunda, Kanunun ilgili maddelerinde öngörülen tedbirlerin ve önlemlerin derhal alınacağı hükme bağlanmıştır (md.67).

Yasayla bankaların, yönetim kurullarınca yönetim kurulunun denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere icraî görevi bulunmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetim komitesi oluşturulması hüküm altına alınmıştır (md.24)

Denetim komitesi, yönetim kurulu adına bankanın iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve yeterliliğini, bu sistemler ile muhasebe ve raporlama sistemlerinin işleyişini ve üretilen bilgilerin bütünlüğünü gözetmekle yükümlü kılınmıştır. Ayrıca, komite, bağımsız denetim kuruluşlarının yönetim kurulu tarafından seçilmesinde gerekli ön değerlendirmeleri yapmak, yönetim kurulu tarafından seçilen bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini düzenli olarak izlemek, iç kontrol sistemleri kapsamında oluşturulan birimlerden ve bağımsız denetim kuruluşlarından; gö-

revlerinin ifasıyla ilgili olarak düzenli raporlar almak ve bankanın faaliyetlerinin sürekliliği ve gü ven içinde yürütülmesini olumsuz etkileyebilecek hususlar veya mevzuata ve iç düzenlemelere aykırılıklar bulunması hâlinde bu hususları yönetim kuruluna bildirmekle yükümlüdür. Denetim komitesi, konularında ihtisas sahibi kişilerden yönetim kurulunun onayına bağlı olarak danışmanlık hizmeti sağlamaya yetkilidir.

Bağımsız denetim kuruluşları, çalışmalarını esnasında, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin Kanun veya esas sözleşme ihlallerine ilişkin saptadıkları hususların BDDK ya bildirilmesi istenmiş ve yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu tutulmuştur (md.33).

Yasaya göre, finansal raporların bankaların üst yönetim ve denetim komitesiince kayıtlara uygun olduğu şerhinide içerecek şekilde imzalanarak genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır (md.39). Ayrıca, bankalar, statülerine, yönetim ve organizasyon yapılarına, insan kaynaklarına, faaliyetlerine, finansal durumlarına, yönetimin değerlendirmeleri ve geleceğe yönelik beklentilerine ilişkin bilgileri, finansal tablolarını, özet yönetim kurulu raporunu ve bağımsız denetim raporunu da içeren yıllık faaliyet raporu hazırlamak zorundadırlar (md.40). Yeni bankacılık yasası uyarınca, iç kontrol sistemine ilişkin BDDK açısından çeşitli düzenlemeler

de getirilmiştir. Bankaların diğerleri yanı sıra iç kontrol sistemlerine ilişkin bilgi ve belgeler olmak üzere her türlü kayıt, bilgi, belge, yapı ve sistemlerini konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır(md.66). Yerinde denetim ve gözetim maddesi kapsamında, BDDK'nın, Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşların iç kontrol sistemleri ile diğer unsurların, kurumsal yönetim ilkelerine uyum seviyesinin gözetim, tahlil ve ölçümünün yapılacağı hüküm altına alınmıştır (md.95).

Ayrıca, yasa doğrultusunda BDDK, bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılan yıllık finansal raporların yapısı, uygunluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini de yerine getirecektir. Buna ilaveten BDDK Başkanına da, gerekli gördüğü ve özellik arz eden konularda inceleme yapmak üzere bağımsız denetim kuruluşlarını gönderme yetkisi getirilmiştir.

2.9. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve İç Kontrol

Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısında, hukuki deyimle tasarının ruhunda ve gerekçelerinde bahsedilmesine karşın, yasanın denetleme başlığını taşıyan bölüme ilişkin taslak metinde açıkça iç kontrol sisteminin etkinliğine yöne-

lik bir inceleme yapılması gereğinden bahsedilmemektedir³². Ulusal ve uluslararası düzenlemelere paralellik sağlamak ve modern denetimin gereklerini yerine getirmek bakımından, yeni TTK tasarısı metnine iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin gerek şirket üst yönetimi gerekse bağımsız dış denetçi marifetiyle incelenmesi yönündeki bir düzenlemenin, tasarısı metnine eklenmesi yarar sağlayacaktır.

2.10. SPK Düzenlemeleri ve İç Kontrol

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel SPK düzenlemesi 1996 tarih ve (X,16) seri no.lu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"e dayanmaktadır.³³ Bilahare ABD'de yaşanan Enron vb. küresel muhasebe ve denetim skandalları neticesinde çıkarılan 30.07.2002 tarihli "Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) takiben, SPK tebliğinde de SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır.

Yeni hükümler içeren (X,19) seri nolu SPK Tebliği³⁴ ile Sarbanes-Oxley Yasası kıyaslandığında; (yılılık iç kontrol raporunun tasdiki (attestation) hariç) çoğu noktada benzerlik içerdiği ve deyim yerinde ise SOX'un Türkiye "versiyonu"nu oluşturan bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür. Tebliğ'in ilgili maddelerinde ülkemizde de

³² Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C.Adalet Bakanlığı, Ankara 2005

³³ SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Seri:X, No:16, Resmi Gazete, Sayı:22570, 04.03.1996

³⁴ SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ", Seri:X, No:19, Resmi Gazete, Sayı:24924 (Asıl) , 02.11.2002

borsaya kote şirketlerdeki İKSnin etkin çalışmasını temin amaçlı Sarbanes-Oxley yasasına paralel düzenlemeler getirilmiş ve gerek iç gerekse dış denetçilerin sorumlulukları ciddi ve önemli oranda artırılmıştır.

Kanaatimizce, SOX'un önemli maddelerini içerecek şekilde çok kısa süre içinde bu tür düzenlemenin getirilmesi, ülkemiz açısından kurumsal yönetim anlamında atılan isabetli ve proaktif bir adımı oluşturmuştur.

SPK mevzuatında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi konusu ayrı bir başlık altında düzenlemeye konu edilmiştir (md.28). Buna göre, bağımsız dış denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin İKS'nin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız dış Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu İKS değerlendirmelerine bağlı olarak, bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.

SPK düzenlemesi uyarınca, iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır.

2002 yılı içinde çıkarılan SPK tebliği ile SOX doğrultusunda şu ek düzenlemeler getirilmiştir.

ABD'de Sarbanes-Oxley yasası ile dış denetçilerin, borsaya kote şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında sorumluluk almaları yasaklanmıştır. Bu yasaklama, İKSnin kurulmasının danışmanlık hizmetleri arasında olmasından kaynaklanmıştır. Dolayısıyla, denetim hizmeti verilen bir müşteriye aynı anda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı belirtilmiştir. Buna karşın, bağımsız denetim veya doğrulama gerektiren diğer hizmetlerin verilmediği müşterilere İKS ile ilgili danışmanlık yapılması bağımsızlık açısından sakıca arz etmeyecektir.

ABD'de Sarbanes-Oxley yasası paralelinde denetim hizmeti verilen bir müşteriye aynı anda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracığı düşünülmüş ve bağımsız denetim kuruluşları ile bu kuruluşlarda istihdam edilen dış denetçilerin, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak; danışmanlık hizmeti vermeleri yasaklanmıştır.

Ayrıca, Tebliğ ile SOX paralelinde, denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden müteşekkil

denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın İKS'nin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Ayrıca ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin, yıllık ve ara finansal raporların kamu ya açıklanması, bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları, denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir. Ayrıca, ortaklığın iç kontrol sistemi, ile ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

SOX paralelinde, Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara mali tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir. Ayrıca, Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

SOX hükümlerine paralel olarak, Mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildirimine ilişkin yönetim kurulunun sorumluluğu ciddi biçimde artırılmıştır. Bu doğrultuda, mali tablo ve raporların Kurulun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından, kendilerince incelendiğinden, gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde ortaklık ve aracı kurumun yönetim kurulu sorumludur (md.28/B). İmza yükümlüsü görevliler ise gerek ortaklığın iç kontrol sistemiyle gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine, ortaklığın veya aracı kurumun denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle yükümlüdür.

SONUÇ

İşletme ölçeğinin büyümesi, faaliyetlerin daha etkin kontrol edilmesi gerektiğini de doğurmaktadır. Etkin bir İKS'nin varlığı, finansal raporlamaların güvenilirliğinin temini yanında, işletme yönetimince belirlenen hedeflere ulaşılması ve plan, program, politika ve (yasal/yönetmelik) düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla İKS, işletme hedeflerine ulaşma, işletme başarısını sağlama ve kurumsal yönetim vb. açılardan önemli "kritik" faktörlerden birisi durumuna gelmiştir.

Bu nedenle, dış denetimin planlanması aşamasında, yapılacak denetim çalış-

masının kapsamı, uygulanacak testlerin niteliği, niceliğinin saptanabilmesi vb hususlarını kapsayacak tarzda, müşteri işletmenin İKS'nin incelenmesi gerekir. İşletme bünyesindeki tüm İKS'nin etkin, kapsamlı ve çok yönlü kontrol ve gözetime tabi tutulması neticesinde, sorunların zamanında ve proaktif olarak ortaya çıkarılması ve saptanması mümkün olacaktır.

Bu doğrultuda, iç kontrol, taşıdığı büyük öneme binaen, genel kabul görmüş denetim standartları başta olmak üzere, incelenmek ve etkinliği değerlendirilmek üzere birbirine paralellik arzeden çok çeşitli ulusal/uluslararası standart ve düzenlemelere konu olmuştur.

Ayrıca, geçtiğimiz dönemde yaşanan küresel muhasebe ve denetim skandallarını takiben çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ve diğer düzenlemeler, dış denetçilerin sorumluluklarını ciddi boyutta arttırmıştır. Bu doğrultuda, borsaya tabi şirket yönetimleri ve bağımsız denetimle görevli dış denetçilere, İKS'nin etkin çalışmasını temin konusunda (işletme yönetimince hazırlanan iç kontrol raporunun tasdiki-attestation dahil) çok önemli doğrudan sorumluluklar yüklenmiştir.

Dolayısıyla, yaşanan skandallar ve getirilen düzenlemeler sonrasında, denetimlerde iç kontrol sistemlerinin varlığı ve/veya etkinliğinin net olarak belirlenebilmesi eskisine göre daha büyük önem kazanmış ve deyim yerinde ise işletme açısından proaktif bir "risk göstergesi" ve "emniyet sübabı" haline gelmiştir.

KAYNAKÇA

- (http://www.albertleger.com/bof_internal_control_checklist.asp), (<http://www.auditnet.org/docs/AS400Security.pdf>)
- (<http://www.copedia.com/controls.htm>), (<http://www.auditnet.org/docs/icdoc.txt>), (<http://www.ofm.wa.gov/policy/iccklsts.htm>),
- AICPA, Codification of Statements on Auditing Standards, Numbers 1-to 10, 2003
- AICPA, Professionals Standarts, (AU, Section 320-9)
- AICPA, The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, Report, New York, 1979
- AKIŞIK, Orhan, "İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış, Türmob, Ocak 2005
- ARENS, Alvin ve LOEBBECKE, James, Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall International Edition, Inc. 1991
- BDDK, "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik", Resmi Gazete, 31.02.2002-24657 (mük), md.20
- BDDK, Bankacılık Kanunu, No:5411, Resmi Gazete, 01.11.2005-25983 (mük), md.23
- BENSION,G.J., HARTGRAVES, M L. "Enron: What Happened and What We can Learn From it? Journal of Accounting and Public Policy, 21 (2002) (www.elsevier.com/locate/jaccpubpol)

- CANGEMI, M.P., SINGLETON, T., Managing the Audit Function:A Corporate Audit Department Procedures Guide, 3rd ed. John Wiley&sons inc., 2003
- CobiTOverview, <http://www.treadstone71.com/corpinfo/T7%20CobiT%20Overview.pdf>
- COLBERT, J.L., BOWEN, P., “A Comparison of Internal Controls: CobiT, SAC, COSO, SAS 55/78, ISACA, w.isaca.org/bkr_cbt3.htm
- COOK, John W. Gary M.WINKLE, Auditing: Philosophy and Techinigue 2. Ed., Houghton Mifflin Company, Boston, 1980
- FOX, Loren, Enron: The Rise and Fall, John Wiley Sons, Inc., 2003
- IFAC, Enterprise Governance-Getting the Balance Right, Şubat 2004
- IFAC, ”ISA-400 Risk Assessments and Internal Control”, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics, January 1st, 2003
- IFAC, “ Code of Ethics”, Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, 2005
- IFAC, International Auditing Practices Committee, International Auditing Guidelines, No:6, Study and Evaluation of the Accounting System and Related Internal Controls in Connection with an Audit, par.4, London,July 1981
- IOMA, Companies and Auditors Clash over Internal Control Reporting, IOMA’s Report on Financial Analysis, Planning and Reporting, Volume 3, No:2, NY, September 2003
- KAPLAN, S.E., “An Examination of the Effect of Environment and Explicit Internal Control Evaluation on Planned Audit Hours”, Auditing:A Journal of Practice&Theory, Vol.5, No:1, Fall 1985
- LIKERT SCALING, (<http://www.cultsock.ndirect.co.uk/MUHome/cshtml/psy/likert.html>), (http://www.accel-team.com/human_relations/hrels_04_likert.html)(<http://www.socialresearchmethods.net/kb/scallik.htm>), (<http://www.nwlink.com/~donclark/hrd/history/likert.html>) (erişim.17.09.2005)
- LUDELIUS, C.R. Financial Reporting Fraud:A Practical Guide to dedection and Internal control, AICPA, NY, 2003
- MARTIN, Albert S., Kenneth p. JOHNSON, Assesing Internal Accounting Control : A Workable Approach, Coopers and Lybrand Co. 1978
- McCONNELL, Jr., BANKS, G.Y., “How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process?”, Journal of Accountancy, September, Vol.196, No:3, 2003
- PORTER W.Thomas ve Willam E PERRY, Electronic Data Processing Control and Auditing, Second Edition, Wadsworth Publishing Company, Inc., Belmat, 1977
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu, Ankara, 3 Aralık 2003

- ROEHL-ANDERSON, J., BRAGG, S.M. The Controller's Function, 2nd Edition, John Wiley&sons Inc. 2000
- SAWYER, L. B., DITTENHOFER, M.SCHEINER, H.JAMES, Sawyer's Internal Auditing:The Practice of Modern Internal Auditing, 5 th edition, IIA, Florida, USA, 2003
- SEC, Final Rule:Management's Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosures in Exchange Act Periodic Reports, <http://www.sec.gov/rules/final33-823htm#iia>
- SEC, Implements Internal Control Provisions of Sarbanes-Oxley Act:Adopts Investment Company R-D Safe Harbour (<http://www.sec.gov/news/press/2003-66htm>)
- SIMMONS, M.R. "The Standards and the Framework", Internal Auditor; April, 1997
- SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Seri:X, No:16, Resmi Gazete, Sayı:22570, 04.03.1996
- SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri:X, No:19, Resmi Gazete, Sayı:24924 (Asıl) , 02.11.2002
- TANKI, F.J., STEIBERG, R.M, "Internal Control-Integrated Framework: A Landmark Study" The CPA Journal, June 1993
- TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu, "UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol", Uluslararası Denetim Standartları, Türmob yayını, No:238, Ankara, 2004
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, T.C.Adalet Bakanlığı, Ankara 2005
- U.S.SEC, The Sarbanes- Oxley Act of 2002, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>),