

İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELERE ETKİLERİ*

Effects Of Internal Auditing On Small And Medium Sized Enterprises

Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, İstanbul/TÜRKİYE

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6817-0717>

Seda KASALAR GÜVEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Entitüsü, Muhasebe ve Denetim Bölümü, İstanbul/TÜRKİYE

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8059-400X>

ÖZET

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru gelişmeye başlayan ve ticaret anlamında etkilerini arttıran küreselleşme kavramı, 2000'li yılların başlarından itibaren etkilerini daha da belirgin hale getirerek uluslararası ticaret anlayışının farklı bir boyut kazanmasına neden olmuştur. İç denetim, işletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmesi, kurumsal yönetim anlayışının sağlanması, risklerin daha iyi yönetilmesine destek olmaktadır. Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler), gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinde önemli bir çoğunluğu temsil etmektedir. KOBİ'ler, büyük işletmelerin tedarikçileri olarak üretim yaptıkları için, ülkenin üretim zincirleri açısından da oldukça önemlidirler. KOBİ'lerin yapıları itibarıyla, dar bir yönetim anlayışı benimsemiş olmaları bazı risklere karşı onları korunmasız kılmaktadır. Bu çalışmadan, iç denetim ve dolayısıyla iç kontrol faaliyetlerinin KOBİ'ler üzerindeki etkileri incelenmiş, sonuç olarak KOBİ'lerin iç denetimden birçok açıdan fayda sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yönetim, Denetim, Kontrol

ABSTRACT

Having started developing and increased its influence on trade towards the end of the twentieth century, the concept of globalization has made its influence even more apparent as of the beginning of 2000s, giving the concept of international trade a new dimension. Internal audit supports the businesses in terms of achieving their goals, maintaining a perception of corporate management, and managing the risks better. Businesses of small and medium sized enterprises (SMEs) represent a significant majority in economies of developed and developing countries. Because SMEs make production as the suppliers of big enterprises, they are very important in terms of the production chains of the country. The narrow sense of management that SMEs adopt due to their structure leaves them vulnerable against certain risks. This study examines the effects of internal audit and consequently internal control activities on SMEs and therefore concludes that SMEs will benefit from internal audit in many ways.

KeyWords: Management, Audit, Control

1. GİRİŞ

Yirminci yüzyılın sonlarına doğru gelişmeye başlayan ve ticaret alanında etkilerini göstermeye başlayan küreselleşme, iki binli yılların başlarından itibaren etkileri daha belirgin hale getirerek uluslararası ticaret anlayışının farklı bir boyut kazanmasına sebep olmuştur. Bu etkilerden en önemlisi de şirketlerarası artan rekabettir. Büyüyen ve etki alanlarını genişleten rekabet ortamı, işletmeleri kaliteli ürün veya hizmet sunarken bu ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin en aza indirilmesi, verimlilik odaklı çalışma politikaları, şirket içi personel eğitim faaliyetleri, teknolojik yatırımların yapılması ve yönetim uygulamalarında değişiklikler gibi yeniliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

İç denetim ve uygulamalarının tarihsel süreç açısından çok eskilere kadar gittiği ve ilk kez Avrupa'da bulunan ticaret merkezlerinde bahsedildiği bilinmektedir. Ayrıca denetim kavramı Avrupa'da denetim ve iç denetim şeklinde 20.yüzyılın ilk yıllarında araştırılmaya başlanmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra özellikle sanayi alanında gerçekleşen gelişmelerin yenilikçi yapısı, iç denetim uygulamalarında önemli değişikliklerin olması neticesini beraberinde getirmiştir. Başlangıçta muhasebe kayıtları ve işletmenin mevcut varlıklarını (fiziki sayım yoluyla) korumak için görevlendirilen iç denetim mesleği, ilerleyen

* Bu makale Seda Kasalar Güven'in "İç Denetim Faaliyetlerinin Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Etkileri" konulu devam eden yüksek lisans tez çalışmasından geliştirilmiştir.

süreçte uygunluk, risk değerlemesi gibi alanlarda da faaliyet göstermeye başlanmıştır. İşletmelerin kurumsal yapıya sahip olması ve gelişmelere ayak uydurabilmeleri için iç denetçinin varlığını zorunlu hale getiren gelişmelerdir.

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ'ler), gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinde önemli bir çoğunluğu temsil etmektedirler. KOBİ'ler, büyük işletmelerin yan ürünlerinin tedarik edilmesine yardımcı olurken, bu işletmelerle rekabet ortamında bulunarak ekonomi alanında hareketliliğin sürekliliğini sağlarlar. İşletme içerisinde meydana gelecek herhangi bir usulsüzlük, işletme hissedarları yanında müşteri, tedarikçi gibi etkileşim içerisinde bulunduğu tüm paydaşları da etkilemektedir. İşletme sürekliliği için sistemli bir iç denetim sisteminin varlığı önem taşımaktadır. İç denetim, işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin daha önceden belirlenen kurallara uygunluğunun araştırılarak, gerekli önlemleri almak ve bu araştırmalar sonucunda öneriler geliştiren bir süreçtir. İç denetim sayesinde risklerin ve kayıpların önüne geçilerek, sistemli bir işletme yönetimi oluşturulabilmektedir.

Çalışmada; ilk olarak iç denetim ve iç kontrol kavramları ele alınmış, ardından KOBİ kavramı, KOBİ'lerin özellikleri, ülkemiz ve diğer ülkelerdeki ekonomi içerisindeki durumu üzerinde durulmuştur. Ardından, KOBİ'lerde iç denetimin önemi ve gerekliliği üzerinde durularak, KOBİ'lerde iç denetim etkinliği ile yeterli akademik çalışmanın olmaması nedeniyle, gelecek çalışmalara yol açacağına ve bir vizyon sağlayacağına inanılmaktadır.

2. İÇ DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Günümüzde kontrol ve yönetim anlayışında yaşanan değişimler nedeniyle işletmeler, faaliyetlerin iyileştirilmesi ve mevcut sistemlerinin geliştirilmesi ihtiyacı duymaktadır. Yönetimsel değişikliklere ayak uydurabilmek için durumlarını gözden geçiren, yeni anlayış ve yaklaşımları uygulamaya yatkın olan işletmelerin sayısı giderek artmaktadır. Yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesi konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan ve bir kontrol aracı olan iç denetim, işletmedeki diğer kontrollerin de etkinliğini ölçer ve değerlendirir. Bu bölümde; iç denetim kavramı ve unsurları, iç denetimin tarihsel gelişimi, iç denetim ihtiyacını oluşturan işletme içi ve çevresel faktörler, iç denetim ve iç kontrol ilişkisi, iç denetim bağımsız denetim ilişkisi, Türkiye'deki ve uluslararası iç denetim ile ilgili yapılan meslek düzenlemeleri ve hukuki düzenlemeler incelenmiş olup, iç denetim uygulamalarında değişim süreci ve yeni yaklaşımlar konularına da yer verilmiştir.

2.1. İç Denetim Kavramı, Tanımı ve Önemi

Denetim, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır. Denetim faaliyetleri, işletme faaliyetleri ve olaylarıyla ilgili gelişmelerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara rapor sunmak amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik ve tarafsız bir süreçtir.

Kontrol faaliyetleri işletmenin, hedeflerine ve faaliyetlerinin kanun ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların azaltılması veya önlenmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya aldığı önlemler bütünüdür. Kontrol kavramı denetime göre çok daha geniş kapsamlı bir kavramdır. Denetim çalışmaları faaliyetlerin gerçekleşmesinden sonra yapılırken, kontrol çalışmaları faaliyetlerin ve işlemlerin gerçekleştiği esnada yapılmalıdır. Kısacası kontrol eş zamanlı olarak yürütülürken, denetim geçmişe yönelik çalışmaları içermektedir. (Candan, 2007, s. 22-23)

İç denetim, mali nitelikte faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. (Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2008, s. 20) İç denetim, işletmeye hizmet etmek üzere, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için işletme içerisinde oluşturulmuş bağımsız sistemdir. En önemli amaçlarından bazıları, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin belirlenen politikalarla ve hedeflere uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.

İşletme faaliyetlerinin kapsamı, konusu ve genel yapısının işletme ihtiyaçlarının değişmesi sebebiyle gelişim içinde olmasından dolayı, iç denetimin tanımında da geçmişten günümüze bir değişim ve gelişim süreci yaşanmıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre, iç denetim; muhasebe, finans ve diğer faaliyet alanlarında örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

İç denetim, 1978 yılında işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme sistemi olarak tanımlanmıştır. Genişletilen bu tanımla, iç denetim eskiden sadece muhasebe odaklı bir sistemken, zamanla yönetim odaklı bir sistem haline gelmiştir. İç denetim faaliyet alanında yaşanan büyük gelişmelerle birlikte Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) 1999 yılında iç denetimin daha geniş bir tanımını yapmış ve iç denetimi aşağıdaki şekilde açıklamıştır;

‘İç denetim; bir işletmede faaliyetleri geliştirmek onlara değer katmak amacıyla yürütülen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. İç denetim faaliyetleri işletmedeki risk yönetiminin değerlendirilmesi, etkinlik ve verimliliğinin artırılması amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunur.’ (Auditors, 2008, s. 3-6)

Yapılan bu tanımla, iç denetimin sadece işletme yönetimine değil, tüm işletmeye hizmet eden bir faaliyet olduğu görülmektedir. Güncellenen tanımın bugünkü kapsamı dikkate alındığında, iç denetim anlayışı geçmişe göre önemli ölçüde değiştiği görülmektedir. Söz konusu değişimin temel noktaları şunlardır;

-İç denetimin temel amacı kurum faaliyetlerini geliştirmek, iyileştirmek ve onlara değer katmaktır. Günümüzdeki anlamıyla iç denetim, işletme faaliyetlerinin uygunluğu ile beraber kurumun gelecekteki faaliyetlerine de odaklanmıştır.

-İç denetim, işletme faaliyetleri hakkında yönetime ve paydaşlara makul bir güvence verilirken diğer yandan da gerek duyulduğunda yönetime danışmanlık hizmeti verme görevini üstlenebilmektedir.

-İç denetim çalışmaları, denetçilerin tamamen bağımsız olarak yürüttükleri, sistemli yaklaşımlara göre ve risk odaklı bir anlayış içerisinde gerçekleştirilmektedir.

-İç denetim, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmayı hedeflemektedir. Bu amaçla iç denetim, işletme içerisinde oluşturulan risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirilmektedir ve gerekli görüldüğü durumlarda görüşlerini ilgililerle paylaşmalıdır.

Dünya genelinde ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ile ortaya çıkan rekabetle başa çıkmak için işletmeler yüksek kaliteli ve düşük maliyetli ürünler ortaya çıkarmak ile beraber risk yönetimi gibi faaliyetlere de yoğunluk vermek zorunda kaldılar. Kurumsallaşmanın ve işletmeleri hedeflerine ulaşmasının önündeki riskleri ortadan kaldırmak ya da etkilerini azaltmak amacı ile ortaya çıkan risk yönetimi işletmedeki bütün süreçleri için geçerlidir. İşletmelerin karar alma ve bu kararları uygulama süreçlerinde ihtiyaç duyulan bilgilerin zamanında, tam ve doğru bir şekilde ilgililere ulaştırılması işletmelerin hedeflerini gerçekleştirebilmeleri için son derece önemlidir. Bu anlamda iç denetim, işletme yöneticilerinin işletme hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları makul güvenceyi sağlamaya yarayan güvence hizmetlerinin başında gelmektedir.

İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan bir süreç olarak tanımlanır. Bu süreç sayesinde; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği artırılarak işletmenin hedeflerini başarması mümkün olur (Aslan, 2003, s. 5-6).

Geçmişte işletmelerin denetime duydukları ihtiyaç sonucunda denetim firmaları ile anlaşma yaparak denetim hizmetinin karşılanması denetim maliyetini arttırmış, diğer yandan yöneticilerin alacakları kararlara yön verecek olan denetim raporlarının tam ve istenilen şekilde yapılmasını büyük ölçüde zorlaştırmıştır. Bu olumsuz durumları aşmak için işletmeler iç denetim yapabilecek kişileri bünyelerine almaya başlamışlardır. Böylece, iç denetim son 50 yıl içinde gerek iş yoğunluğu gerekse faaliyetler üzerinde kazandığı etkililik düzeyi bakımından önemli bir meslek olma yolunda oldukça ileri gitmiştir.

2.2. İç Denetimin Kapsamı ve Amaçları

İşletmeye yararlı olmak adına iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirmesi ve işletmede çalışanların sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olunması iç denetimin temel amaçlarındandır. Yönetimine bağlı olarak çalıştığı halde, işletmenin faaliyetlerine değer katmak amacıyla bağımsız yapıya sahip bir sistem olarak çalışan iç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini de bir arada yürütmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin amacı, geçmiş zamanlarda hırsızlığa ve kayıplara engel olmak, hataların bulunmasını sağlamak iken, II. Dünya Savaşı'ndan sonra bu durum değişmiş ve iç kontrolün kapsamı faaliyetlerin etkinliğini değerlendirme yönünde gelişmeler göstermiştir. İç denetimin amaçlarına ulaşabilmesi için iç denetçilerin hazırladıkları raporların üst yönetim ve yönetim kuruluna sunulması ve bu raporların iyi bir şekilde incelenerek değerlendirilmesi gerekmektedir.

Denetim ve danışmanlık hizmetleri sunan iç denetçiler işletmede mali, faaliyet ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirirler. Mali tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe birimine ait bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırması ve bu bilgilerin elde edildiği kayıt düzeninin incelenmesi, hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi mali denetimin; işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşma anlamında başarısını, iç kontrol sisteminin varlığını, işletme yönetiminin başarısını belirlemeye ilişkin araştırmalar da faaliyet denetiminin kapsamını oluşturur. Uygunluk denetimleri ise, bir işletmenin mali işlemlerinin ve diğer tüm faaliyetlerinin önceden belirlenmiş ölçütlere (genel kabul görmüş muhasebe kavramları, ilkeleri ve standartları, yönetim politikaları) göre uygun olup olmadığının değerlendirilmesidir. Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan belirli kurallarına, şirketlerin uyma derecesinin belirlenmesine yöneliktir. İşletmeler kendi çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de iç denetim tarafından yapılacak uygunluk denetimi çalışmalarına başvururlar.

İç denetim, bir işletmede yürütülen faaliyet ve işlemlerin, yönetimde bulunmayan ve tarafsız kişiler tarafından bağımsız bir gözle değerlendirilmesinde önemli rol oynar. Faaliyetlerin kontrol edilmesi, risk yönetiminin yapılması ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlanması konularında danışmanlık görevi olan iç denetim, şirket ve kurumlarda hesap verebilirliğin oluşturulmasında büyük katkı sağlamaktadır. İç denetim, esas olarak faaliyetlere ilişkin risklerin bilinmesi, doğru yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. İç denetim faaliyeti, makul bir maliyetle kontrollerin etkinliğini artırmayı da kapsamaktadır. (Spencer Pickett, 2005, s. 158)

İç denetim, denetlenen faaliyetlerle ilgili bulgular, değerlendirmeler, tavsiyeler sunarak, işletme sorumluluklarının etkili bir biçimde yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır. İç denetim ayrıca işletmedeki diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. (Uzun, 1998, s. 3)

Kurumsallığın sürdürülebilirliğinin güvencesi olan kurumsal yönetim anlayışında iç denetim faaliyetleri önemli bir rol oynamaktadır. İç denetim, yönetime destek olan ve kalite konusunda katma değer yaratan bir anlayışla yürütüldüğünden, işletmelerin sürekli gelişimini hızlandıran bir sistemdir. İç denetim, işletmenin karşılaştığı risklerin değerlendirildiğini, risk yönetimi sistemlerinin düzenli olarak çalıştırıldığını, önemli riskler ve alınan tedbirlerle ilgili bilgilerin kurumsal yönetim sistemi içinde değerlendirildiğini belirlenmesinde işletme yönetimine destek olur.

2.3. İç Denetimin Unsurları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan iç denetim tanımı incelendiğinde; iç denetimin, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin yapısal olarak bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gereken ve sistematik ve disiplinli bir sistem olduğu ve işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. İç denetim tanımından anlaşılacağı üzere, iç denetim faaliyetini oluşturan temel unsurları aşağıdaki gibidir:

2.3.1. İç Denetim Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşımdır

İç denetim, sürekli olan ve disiplinli, risk odaklı bir denetim anlayışını benimsediğinden işletmede etkin bir risk yönetiminin kurulmasına da yardımcı olmaktadır. Denetim çalışmaları esnasında iç denetçiye, yönetime ve çalışanlara düşen birçok yükümlülük bulunmaktadır. Bu sorumluluklar Uluslararası İç Denetim Standartlarında detaylı olarak belirlenmiştir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini, İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistematik ve disiplinli bir şekilde yürütmekle sorumludurlar.

2.3.2. İç Denetim Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmetidir

İç denetimin, kurumun risk yönetimi, kontrol sistemleri ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların tarafsız bir şekilde incelenmesidir. İç denetim, işletme amaçları, faaliyetleri ve kaynaklarını etkileyebilecek riskler ile ilgili tüm kontrollerin yeterliliği hakkında incelemeler yaparak güvence verir, ancak tam bir garanti veremez. Yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere; iç denetimin tam güvence değil, ancak makul güvence sağlayabilir.

Danışmanlık unsuru ise, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için önerilerde ve tavsiyelerde bulunmaktır. İç denetim, denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği bulgularla, işletme yönetimine, işletme amaç ve hedeflerine uygun olarak ve kaynakların etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuat ve yasal düzenlemelere uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, işletmede iç kontrol sistemlerinin yeterli olup olmadığı gibi konularında güvence ve danışmanlık hizmeti verir.

2.3.3. İç Denetim İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alır

İç denetim; işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra kurumun risk yönetim süreciyle beraber işletme süreçlerinin tamamını dikkate alarak işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için işletmeye katma değer sağlamaktır. Bu amaçla iç denetim çalışmaları işletmenin amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemede ve geliştirmede yardımcı olmaktadır. İç denetçiler, işletme hedef ve amaçları hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmeleri için düzenlenen raporlarda iyileştirici ve geliştirici tavsiyelere yer vermelidir.

2.3.4. İç Denetim Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyettir

Bağımsızlık, iç denetim biriminin sahip olması gereken en önemli özelliktir. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre; iç denetim; diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız ve ayrı olmalı, faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetkiye sahip bir kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Tarafsızlık ise iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken kişisel çıkarlarından uzak bir şekilde davranmalarını ifade etmektedir. İç denetim faaliyeti, her türlü müdahaleden uzak ve objektif olmalıdır. Aynı şekilde iç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

2.4. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetimin tarihsel olarak çok eskilere dayandığı ve ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi ticaret merkezlerinde ortaya çıktığı bilinirken, Avrupa ülkelerinde iç denetim çalışmalarına 1900'li yıllarda başlanmıştır. Amerika'da 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymetler Borsası Yasası'nda halka açık olarak işlem gören işletmelere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebe biriminden ve iç denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi gerektiği ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlaması için yalnız dış denetimle yetinilmeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. (Kurnaz & Çetinoğlu, 2008, s. 18-35)

Bağımsız denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen iç denetim, 1940'lı yıllardan sonra değer kazanmaya başlamıştır. Bu yıllarda, dünya savaşlarının ekonomilere olan olumsuz etkileri ile birlikte, işletme yönetimleri, üretimlerin planlanması, stok yönetimlerinin hızlandırılması, kurallara ve yasalara uygunluk konuları ile yakından ilgilenmeye başlamışlar ve bunun sonucu olarak da bugünkü iç denetçilerin yerine görevlendirilen kişiler yönetime bu konularda hizmet vermeye başlamışlardır. Bu değişim ve gelişmeler ile iç denetim firmanın karşılaşacağı riskleri önceden tespit edebilen, bunlara karşı önlemler alınması için önerilerde bulunan, alınan önlemlerin etkinliğini değerlendiren sistemlere ihtiyaç artmıştır.

İşletmelerin faaliyetlerinde ve yapılarında meydana gelen değişimler ve gelişimler sonucunda iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) ile kurumsal kimlik kazanmıştır. Enstitü, ilk olarak 1947'de yayınladığı "İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor)" ile iç denetim bölümlerinin yapısını, amaçlarını ve çalışma alanlarını belirlemiştir. 1956 yılında, IIA tarafından bildirge düzeltilerek tekrar yayınlanmış; iç denetim bölümlerinin ve iç denetçilerin faaliyetleri ve sorumlulukları ile ilgili daha kapsamlı ve detaylı açıklamalar yapılmıştır. Bununla beraber iç denetim ile ilgili uluslararası birçok hukuki düzenleme yapılmış ve işletmelerde iç denetim sistemlerinin yetki ve sorumlulukları bu düzenlemelerle şekillendirilmiştir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirgesi" zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır. İç denetim standartları tüm dünyada iç denetim mesleğinin genel standartları olarak birçok yasal düzenlemeye yol gösteren temel bir düzenleme niteliğindedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün sistematik çalışmalarıyla iç denetim çalışmalarının kapsamına eklediği iç kontrol ve risk yönetimi gibi unsurlarla beraber iç denetim anlayışı; geçmiş faaliyetlerin denetiminden çok geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kurum hedeflerine ulaşılmasını amaçlayan bir yapıya dönüşmüştür. (Moeller, 2005, s. 4-5)

2.4.1. Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı

Geleneksel iç denetim anlayışında mali tabloların ve işlemlerin geçmişe dönük olarak, işlemler olup bittikten sonra denetlenmesi söz konusu iken risk odaklı iç denetim anlayışında iç denetim çalışmaları, mali tablolara ve verilerin doğruluğu baz alınarak tüm süreçlerin denetlenmesine dayandırılmaktadır. İç denetim yalnızca geleneksel kontrol faaliyetlerinden ibaret olmayıp aynı zamanda kurumun risk durumunu gözletleyerek risk yönetim sürecinin yürütülmesinde temel bir rol üstlenmektedir. (Lindow & Race, 2002, s. 28)

Küreselleşme başta olmak üzere, yönetim anlayışlarında meydana gelen değişiklikler, artan rekabet süreçlerinin getirdikleri zorluklar, işlemlerin kontrol edilmesinde ortaya çıkan zorluklar ve teknolojik gelişmeler gibi nedenler gittikçe artan bir yoğunlukta sadece geçmişe yönelik değerlendirme yapmanın yeterli olmadığını bir yaklaşımla işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği risklerin tahmin edilmesi ve bu risklerin yönetilebilir halde tutulmasını da gerektirmektedir.

Risk esaslı iç denetim; işletmenin risk değerlendirmesinin yapılarak bunların yönetilebilir ve kontrol edilebilir halde tutulmasında, işletmelerin yönetimlerini yönlendirici bir görev üstlenen yenilikçi bir denetim sistemidir. Kurumsal yönetim yaklaşımına önem veren risk esaslı denetim, önleyici bir denetim şeklidir. Bu yöntemde şirketin karşı karşıya kalabileceği riskler ile sahip oldukları özelliklere, ortaya çıkma ihtimallerine ve işletme içindeki etkilerine ve etkilerine göre derecelendirilip sınıflandırılmakta, böylece ortaya en öncelikli riskli alanlardan daha hafif riskli alanlara doğru bir denetim süreci izlenmektedir. Risk, kurumun hedeflerine ulaşmasını ve başarıyla yönetmesini olumsuz etkileyen tehditlerdir. Risk yönetimi risklerin tanımlandığı, değerlendirildiği ve kontrol edildiği bir süreçtir.

Risk yönetiminin temel amacı, risklerin meydana gelme sıklığını azaltmak ve meydana gelmesi durumunda ortaya çıkabilecek çeşitli olumsuz sonuçları azaltmaktır. Risk yönetiminin geliştirilmesi sonucunda fırsatlara odaklanılmasını sağlanmış olacak ve olumlu sonuçların elde edilmesine katkıda bulunacaktır. Bu nedenle risk yönetimi planlama sürecinde ele alınmalıdır. (Griffiths, 2005, s. 17) Risk yönetiminin kurum kültürüne adapte edilmesinin; yönetimin gereksiz olaylar üzerinde zaman harcamasını önleyici, gerçekten önemli konular üzerinde odaklanılması ve belirsizliklerle daha az karşılaşılmasını sağlayıcı, kurumsal itibarı koruyucu, doğru işlerin doğru şekilde yapılmasını sağlayıcı, kurum hedeflerine ulaşılması olasılığını arttırıcı, yenilikleri destekleyici, daha bilinçli risk üstlenmeyi ve karar almayı sağlayıcı ve sigorta maliyetlerini düşürücü faydaları bulunmaktadır (Griffiths, 2005, s. 21).

2.5. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

IIA, 1941 yılında New York'ta kurulmuştur ve günümüzde iç denetim, uluslararası alanda IIA tarafından temsil edilmektedir. IIA'nın kurulması, dünya çapında iç denetim anlayışının gelişmesinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Enstitünün amacı, özel sektör içerisinde işletme yönetimlerinin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir (Koçberber, 2008, s. 76). IIA; iç denetim mesleğinin gelişimi için dünya çapında önemli konferans ve seminerler düzenlemektedir ve mesleğinde uzman iç denetçilere sertifika vermektedir. İç denetçilerin kalite güvencesinin gözden geçirilmesi ve değerlendirmesi hizmetleri sunmaktadır. IIA; iç denetçilere, yönetim kurulu üyelerine uygulamaları için iç denetim standartları tespit etmektedir ve iç denetim çalışmaları kılavuzluk yapmaktadır.

2.5.1. Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)

İç denetim mesleğinin en güçlü kurumu olan IIA, bünyesinde oluşturduğu komiteler ve çalışma gruplarıyla, iç denetim mesleğinin yürütülmesine ilişkin kapsamlı bir rehber olan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ)'u yayınlamıştır. IIA'nın resmi rehberi konumunda olan UMUÇ, iki rehberden oluşmaktadır:

- Zorunlu Rehber:** İç Denetimin Tanımı, Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarından oluşan zorunlu rehberde belirtilen kurallardan meydana gelmektedir.
- Kuvvetle Tavsiye Edilen Rehber:** Zorunlu Rehber'de belirtilen İç Denetimin Tanımı, İç Denetçiler tarafından uygulanacak Etik Kurallar ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarının etkili bir şekilde uygulanmasına yönelik uygulama esaslarının bulunduğu bu rehber; Pozisyon Raporları, Uygulama Önerileri ve Uygulama Rehberlerinden oluşmaktadır.

İç denetim standartlarına uyum son derece önemsenmekte olup iç denetçilerin standartlara uyumunun kısmen bile olsa engellenmesi durumunda, standartların diğer kısımlarına uymaları ve uyamadıkları kısımla ilgili özel durum açıklaması yapmaları gerektiği belirtilmektedir.

IIA ve bağlı kuruluşların üyelerinin ve bütün iç denetçilerin uluslararası iç denetim standartlarına uymaları zorunludur. Yönetim kurulu veya üst yöneticiler tarafından iç denetim çalışmasının uluslararası iç denetim standartlarına uygun yapılmasını ve iç denetçilerin bu standartlara uygun olarak görevlerini yerine getirmeleri sağlanmalıdır.

2.5.2. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası iç denetim standartları; nitelik standartları ve performans standartları olmak üzere iki kısımdan meydana gelmiştir.

a) Nitelik Standartları

Amaç, Yetki ve Sorumluluklar: İç denetim faaliyetinin amaçları, yetkileri ve sorumlulukları ile iç denetim tanımına, belirlenen etik kurallara ve iç denetim standartlarına uyma zorunluluğu, işletme içerisinde oluşturulan iç denetim yönetmeliğinde belirtilmelidir. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönetmeliğini düzenli olarak gözden geçirmeli, üst yönetim ve yönetim kurulu ile beraber değerlendirmelidir.

Bağımsızlık ve Objektiflik: İç denetim çalışmaları tüm etkenlerden bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yerine getirirken objektif davranmak zorundadır. İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine olanak sağlayan yönetime rapor etmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurmalı ve en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığının sağlandığı hakkında bilgi vermelidir.

Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat: İç denetçiler, görevleriyle ilgili sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi ve beceriye sahip olmak zorundadır. İç denetçiler, kendilerinden beklenen mesleki beceriye sahip olmak ve azamî mesleki özen ve dikkati göstermek zorundadırlar. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmemektedir.

Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: İç denetim, işletme faaliyetlerinin tümünü kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu uygulamak zorundadır. İç denetim yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.

b) Performans Standartları

İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi: İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, işletmeye değer katmasını sağlayacak şekilde etkili yönetmek, kurumun hedeflerine uygun olacak şekilde bir risk odaklı plan yapmak zorundadır. İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yürütmek amacıyla politikalar ve prosedürleri belirlemek, belirlenen planların uygulanabilmesi için iç denetim çalışmalarının uygun ve yeterli olmasını sağlamak ve üst yönetime, ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır.

İç denetim yöneticisi, iç denetim çalışmalarının amacını, yetkilerini, görev ve sorumluluklarını açıklamak adına üst yönetime veya yönetim kuruluna düzenli olarak raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, hile ve hata risklerini, yönetim sorunlarını, önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.

İşin Niteliği: İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir anlayışla, yönetim süreçleri, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkililik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi sağlamak adına kurumun etkili kontrollere sahip olmasının sağlanması, bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunması amaçlanmalıdır.

Görev Planlaması: İç denetçiler, üstlendikleri görevler için, görevin amaçlarını, kapsamını, zaman planını da içeren ayrı bir iş programı hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır.

Görevin Yapılması: İç denetçiler, hedeflerine ulaşmak için ulaşması gereken bilgileri belirlemek, vardıkları sonuçlarını ana

liz etmek, değerlendirmek ve bu sonuçları bir rapor haline getirmek zorundadırlar.

Sonuçların Raporlanması: İç denetçiler, görev sonuçlarının tamamını raporlamak zorundadırlar. Raporlamalar, doğru, tarafsız ve tam olmak, varılan sonuçları, tavsiyeleri ile beraber görevin hedeflerini ve kapsamını da içermek zorunda olup ilgililere zamanında sunulmalıdır.

İlerlemenin Gözlenmesi: İç denetim, yönetime rapor edilen sonuçların ve tavsiyelerin ne derece uygulandığının takip edilmesi için bir gözetim sistemi kurmak ve uygulamak zorundadır.

Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi: İç denetim, işletme yönetiminin işletme için kabul edilemeyecek düzeyde bir riski üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna ulaştığında, konuyu yönetimle değerlendirmek zorundadır. İç denetim yöneticisi konunun çözümlenmediği veya risklerin sonuçlarının yeteri kadar anlaşılmadığı sonucuna varırsa konuyu denetim komitesi veya yönetim kuruluna iletme zorundadır.

2.6. Türkiye’de İç Denetim Kavramı Hakkında Gelişmeler

Türkiye’de iç denetimin gelişimi üç dönem içinde değerlendirilmektedir. (Uzun, 1998, s. 2)

“Birinci aşama; Cumhuriyetin ilanından sonra özel sektörün yok denecek kadar az olduğu, devletin anlayışın egemen olduğu dönemdir. Bu dönemde Merkezi devlet, yetkilerini paylaşmak yerine gerek kamu teşebbüslerini gerekse yerel otoriteyi yetkilerini doğrudan merkezden alan ve buraya bağlı memurlar eliyle sürekli kontrol altında tutmayı temel politika olarak benimsemiştir. Sonuç olarak bu aşamada, İç Denetim siyasi otoriteye bağlı bir görünüm içindedir.

İkinci aşamada; özel girişimin gelişmesi ve belli bir sermaye birikimini sağlamasına paralel olarak üretim ve ticaret hacminin artması sonucunda işletmelerin büyümesi organizasyon ve yönetim sorunlarını beraberinde getirmiş, şirketlerin tek elden yönetilmesi giderek güçleşmiştir. İşte bu dönemde iç denetim birimi büyük şirketlerin, yaygın şube ağına sahip olan bankaların yönetimlerine doğrudan bağlı olarak, iç kontrolü sağlamak amacıyla gelişmiştir. Sonuç olarak bu dönemde, gelişen İç Denetim birimi esas olarak yönetsel amaçlıdır ve kurum yönetimine bağımlıdır.

Üçüncü ve son aşama: 1980 sonrası dışa açılma sürecinin bir sonucu olarak ülke ticaret hacmi artmış, yabancı sermaye yatırımlarında artış kaydedilmiş, ortaklıkların halka açılması yoluyla işletmeler aile şirketi görünümünden çıkarak çok ortaklı bir hale gelmiştir. Profesyonel yönetim anlayışının olgunlaşması şirket sahibi ile şirket yöneticisinin giderek farklılaşmasını sağlamıştır. Bu dönemde şirketlerin daha rekabetçi ve verimliliğe önem veren bir yapıya kavuşmaları, etkinlik, verimlilik analizleri, performans değerlendirmeleri gibi kavramların oluşmasına neden olmuştur. İşte bu dönemde yukarıda yer verilen gelişmeler iç denetim kavramının önemini arttırmış, sonuç olarak; iç denetim fonksiyonu artık yönetsel kaygıların yanı sıra ekonomik gerekçelerle şekillenmeye başlamış ve şirket organizasyonlarında son derece önemli bir yere gelmiştir.”

a) Bankacılık Mevzuatı’nda İç Denetim

BDDK’nın kurulmasından sonra bankacılık sektöründe iç denetimi daha etkin kılacak önemli adımlardan biri de 2005 yılında kabul edilen 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’yla atılmıştır. Bu kanunda, bankalarda kurulacak olan iç denetim sistemi açıklanmış, bankaların bütün birimlerini kapsayan bir iç denetim sistemi kurmak zorunda oldukları, banka faaliyetlerinin mevzuatlara, iç düzenlemelere ve bankacılık ilkelerine uygunluğunun, banka müfettişleri tarafından denetleneceği vurgulanarak iç denetim faaliyetlerinin önemi ve gerekliliği açıkça ifade edilmiştir.

b) Sermaye Piyasası Mevzuatı'nda İç Denetim

2499 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldırılmasıyla 6362 sayılı yeni Sermaye Piyasası Kanunu 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. En önemli amacı ülkemizde sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanmasıdır.

c) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu Çerçevesinde Kamuda İç Denetim

Bütçe uygulamalarında dünya çapında yaygın bir uygulama olan "Kamu İç Mali Kontrol" modelinin ülkemizde de uygulanmasında temel amaç, kamu maliyesinde bir devrim niteliğinde sayılan 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Kanunun amacı, kalkınma planlarında yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını, hesap verebilirliği sağlanması üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir. 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere tüm kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörmektedir.

d) Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Denetim

İç denetim mesleğinin uluslararası tanım ve uygulamalarındaki değişiklikler ve gelişmeler ülkemizde de uygulanmaktadır ve uluslararası iç denetim ve iç kontrol standartları çerçevesinde birer iç kontrol ve iç denetim sistemi oluşturulması çalışmaları devam etmektedir. Bankacılık alanında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu düzenlemeleri, özel sektörde Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği değişiklikler iç denetim mesleğinin hızla uluslararası standartlara yaklaşmasına destek olmuştur.

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet desteğiyle gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile uygulamalarının etkileri görülmüştür.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin şekillendirildiğine, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin hem yönetimi hem de denetimi konusunda yenilikçi bir yaklaşım gerektiren kurallar getirmiştir. Kanun, denetimi iyi yönetimin araçlarından biri olarak ele almış ve yaygın, kapsamlı ve kurumsal bir denetim yaklaşımı öngörmüştür.

2.7. İç Denetim Çalışmaları ve İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişki

İç denetim sistemi ile beraber iç kontrol sistemleri, işletme faaliyetlerine değer kazandırmak ve geliştirmek amacı ile oluşturulmuş ve bağımsız bir güvence sağlayan danışmanlık hizmetidir. Söz konusu iç denetim faaliyetlerinin işletmeye sağladığı en önemli fayda, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin birlikte yürütülmesidir.

Etkili bir şekilde iç denetim faaliyetinin yürütülmesi ve yönetilmesi için uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu, iç denetim yönetmeliği hazırlanmış olmalı ve bu yönetmelik sürekli gözden geçirilerek ihtiyaçlara göre güncellenmelidir. İç kontrol ise, işletmelerin varlıkların ve kaynakların işletme amaç ve hedeflerine uygunluğunun denetlenmesi, işletmenin bütün faaliyetleri ile ilgili bilgilerin edinmesini sağlayan faaliyetlerin bütünüdür.

İç denetim çalışmaları etkin bir iç kontrol yapısının kurulmasını sağlamaktadır. İç denetim, önceden belirlenmiş olan standartların, politikaların uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmektedir, elde ettiği sonuçları yönetim ile paylaşmaktadır. İç denetim, yönetime raporlarını sunarken ve çeşitli tavsiyelerde de bulunmaktadır.

İç denetim, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla çeşitli hizmetler gerçekleştirmektedir. İç denetim bir bakıma iç kontrol kapsamında değerlendirilirken, bir bakıma da iç kontrolün dışında bir işlevi olduğu da kabul edilmektedir.

3. İÇ KONTROL YAPISI HAKKINDA BİLGİLER

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, tüm faaliyetlerin kanunlara ve düzenlemelere uygun olarak gerçekleşmesi ve mali raporlamanın güvenilirliği gibi başlıca kurum amaçlarına ulaşılması konularında yönetime, makul güvence sunmak üzere oluşturulan iç kontrol sistemlerinin, bir yönetim aracı olarak sanayi devrimiyle birlikte gündeme geldiği söylenebilir. İşletmelerin neden iç kontrol sistemine ihtiyaç duydukları, bu bölümde anlatılmış ve iç kontrolün kavramsal çerçevesi çizilmiştir. İç kontrol tanımları incelenerek iç kontrole ilişkin standartlar hakkında bilgi verilecektir.

3.1. İç Kontrol Sistemi Tanımı, Amaçları

İç denetim işletme içinde oluşturulan bir güvence ve danışmanlık hizmetidir ve işletmede tüm faaliyet ve işlemlerin olması gerektiği gibi yürütülüp yürütülmediği ile ilgilenmektedir. Bununla beraber, işletme içindeki risklere odaklanan ve işletmeyi her türlü hata, hile, eksiklik gibi konularda meydana gelebilecek sorunlara karşı koruyacak bir yapıdır. İç kontrol genel olarak; bir işletmeye ait hataların, düzensizliklerin ve yasalara uygun olmayan faaliyetlerinin ortaya çıkma ihtimalini en aza indirilmesine yönelik bir süreçtir.

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) iç kontrolü, “İşletmenin özel amaçlarına ulaşmasında yeterli güvence sağlamak üzere yönetim tarafından düzenlenen politika, prosedür ve usullerdir” şeklinde tanımlamıştır. (Gadh & Krishnan, 1993, s. 113)

İç denetçiler enstitüsüne göre iç kontrol; (Uzay, 1999, s. 7)

- ✓ İşletme içinde elde edilen bilgilerin doğruluk, güvenilirlik ve dürüstlüğü,
- ✓ İşletme politikası ve planı ile yasal düzenlemelere uygunluk,
- ✓ İşletme varlıklarının korunması,
- ✓ İşletme kaynaklarının etkin kullanımı,
- ✓ İşletmece belirlenmiş hedeflere ulaşılması amaçlarına erişmede bir sigorta işlevi görmek üzere düzenlenen kontroller bütününden ibarettir.

Diğer bir tanıma göre, iç kontrol sistemi; örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. (Güredin, 2000, s. 165)

Treadway Komisyonunun tavsiyesi üzerine, ortak bir iç kontrol tanımına ulaşmak ve işletmelerin iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir örgüt belirlemek amacıyla 16 Mart 1991 tarihinde yayımlanan raporun başlangıç noktası, 1987 yılında iç kontrolle ilgili birçok örgütün bir araya gelmesidir. COSO raporu sadece görevlerin yerine getirilmesi gibi kontrollere değil, çalışanların deneyimi ve yeterliliği gibi kontrollere de odaklanmıştır. Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO)'nin uzun bir çalışma sonrasında 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol – Bütünleştirilmiş Yapı” (Internal Control – Integrated Framework) isimli rapor iç kontrole bakışı değiştirmiştir. Bu rapor ile iç kontrol konusu daha bir önem kazanmış ve iç kontrol bütün Dünya’da kabul gören bir çerçeveye oturtulmuştur. (Simmons, 1997, s. 68) Raporda iç kontrol “ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği olarak gruplandırılan hedeflere ulaşma hususunda uygun güveni sağlamak amacıyla oluşturulmuş, işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir” şeklinde tanımlanmıştır.

3.2. COSO Yaklaşımına Göre İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlanmasına yönelik çeşitli iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. Bunların en yaygınları COSO (Committee of Sponsoring Organizations), CoCo (Canadian Institute of Chartered Accountants) ve INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) tarafından oluşturulan iç kontrol standartlarıdır.

COSO’ya göre iç kontrol; işletmenin hedef ve amaçlarını başarması için makul bir güvence sağlayan, faaliyetlerin etkililik ve verimlilik içinde sürdürülmesine yardımcı olan, mali tabloların güvenilirliğinin ve yasal düzenlemelere uygunluğu sağlamak üzere oluşturulmuş ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personel dahil olmak üzere tüm çalışanları kapsayan bir sistemdir.



COSO iç kontrol modeli, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır. Bu unsurlar aşağıda açıklanmıştır:

3.2.1.COSO Piramidi

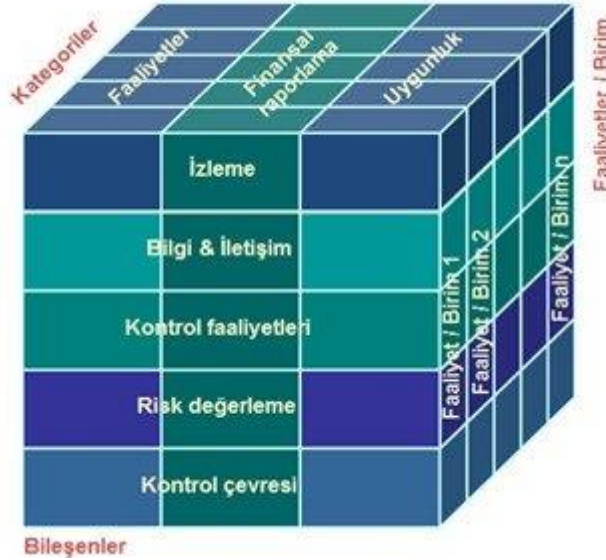
COSO piramidi, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde yer alırken, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme faaliyetleri sürerken bilgi ve iletişim sistemleri kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanmaktadır.



Şekil 1: COSO Piramidi

Şekil 1’de görüldüğü gibi kontrol ortamı diğer dört unsur için altyapı görevinde bulunurken ve özellikle çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde bir çatı görevinde olduğu anlaşılmaktadır. Risklerin belirlenmesinden sonra risklerle ilgili yönetimin kararlarının yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli uygulamalar kontrol faaliyetleri ile sağlanmaktadır.

3.2.2. COSO Küpü



Şekil 2: COSO Küpü

- ✓ Kontrol Ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin başarılı ya da başarısız olması doğrudan kontrol ortamına varlığına bağlıdır. Kontrol ortamı, işletmenin yönetim felsefesini, benimsediği etik değerleri, çalışanların yeterliliğini ve bu unsurlar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar üstlendiği için, işletmedeki her çalışan tarafından sorumluluklarının ve yetkilerinin iyi bilmesi gerekmektedir.

- ✓ Risk Değerleme, işletmenin çeşitli iç ve dış risklere maruz kalması mümkün olduğu için bu risklerin değerlendirilmesi iç kontrol sistemleri için zorunludur. Risklerin değerlendirilme aşaması, kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyebilecek önemli riskleri tespit edilmesi ve olası sonuçların analiz edilmesi, bunlara uygun karşılıklar verilmesini belirleme sürecidir.
- ✓ Kontrol Faaliyetleri, işletmenin bütün birimlerine ve faaliyetlerine uygulanmalıdır. İşletmede üst yönetim veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan politika ve düzenlemelere göre risklerin kabul edilebilir seviyeye edilmesi bakımından, işletmedeki tüm çalışanlarını kapsayan, faaliyet süreçlerinin içerisinde yer alan önleme, tespit etme ve yönlendirme (uygunluk, onay, doğrulama, mutabakat ve gözden geçirme gibi işlemler) faaliyetleridir.
- ✓ Bilgi ve İletişim, Sahip olunan yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesi, etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bütün birimlerde bilgi ve iletişime ihtiyaç duyulur. İşletmenin bilgi sistemi, raporlamaların eksiksiz yapılması, raporların ilgililere dağıtılması, mali bilgilerin, şirket içi politikaların ilgili kişilere ulaştırılarak uygulanmasını ve kontrol edilmesini sağlar.
- ✓ İzleme, iç kontrol faaliyetinin başarıya ulaşması için, belirli zaman aralıklarıyla iç kontrol faaliyetinin kalitesinin, işleyişinin, alınması gereken önlemlerin sonuçlarının değerlendirilmesi gerekmektedir. İç kontrol sürecinde izleme faaliyetleri, risk değerlendirme aşamasında risklerin sıklık ve derece sine ve sistemin işleyiş biçimine bağlı olarak belirlenebilir. İç kontrol sisteminin, zamanla değişen işletme hedeflerine, çevresel koşullara, kaynaklara ve risklere yanıt verebilmesi için düzenli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

4. KOBİ TANIMI VE GENEL ÖZELLİKLERİ

KOBİ terimi, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri ifade etmekle birlikte, kesin ve değişmez bir tanımı bulunmamaktadır. KOBİ'lerin tanımlanması; çalışan sayısı, satışların miktarı, sermayelerinin miktarı, mülkiyet durumları, faaliyet alanı ve üretim yöntemleri gibi unsurlardır. KOBİ'ler ekonomilerde her zaman var olan, ancak özellikle sanayi toplumu aşamasından bilgi toplumu aşamasına geçilmesinden sonra sahip olduğu önemin farkına varılan ekonomik birimlerdir.

2012 yılında yürürlüğe giren “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Tanımı ve Nitelikleri Belirleyen Yönetmelik” e göre, KOBİ; Orta ölçekli işletmeler tanımında yer alan yıllık satış hasılatı 25 Milyon TL'den 40 Milyon TL'ye, küçük ölçekli işletmeler tanımında yer alan yıllık satış hasılatı, 5 Milyon TL'den 8 Milyon TL'ye yükseltilmiştir. Mikro ölçekli işletme tanımında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. KOBİ'lerin standart bir tanımı bulunmadığı gibi, bu büyüklükteki işletmelere ait özellikleri de sınırlandırma getirmek oldukça zordur.

KOBİ'ler büyük işletmeler olmadıkları için daha az yatırımla daha çok kişiye istihdam imkânı sağlamaktadırlar. Çalışan sayıları az olduğu için ve iş gücü devir hızı yüksek olduğu için bir tür eğitim kurumu görevi gören ve birçok kişiye mesleki ve teknik eğitim veren KOBİ'ler sanayi alanında hizmet veren çoğu diğer işletmelerin kullandığı hammadde malzeme, ara mal ya da hizmet ürettikleri için fiyat hareketlerinden daha az etkilenmektedir.

KOBİ'lerin diğer büyük işletmelerden en önemli farkları daha küçük ve esnek yapıda olmalarıdır. Bu özellikleri sayesinde bu işletmeler ekonominin lokomotifleri olarak, ülke ekonomilerine dinamizm katarlar (Koç, 2008, s. 15). Çeşitli sektörlerinde çok sayıda küçük ve orta ölçekli işletmelerin bulunması o sektördeki tekelleşmenin de önüne geçilmesine destek olmaktadır. Ekonomik sistemin daha etkin işlemesi için bağımsız küçük işletmelerin varlığı zorunludur (Çonkar & Özdemir, 2009, s. 24)

5. TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN KOBİ'LERE GENEL BAKIŞ

1980'lerin sonundan itibaren ülkemizde KOBİ'lerin teşvik edilmesi yönünde çalışmalar başlatılmıştır. KOBİ'lerin ülke ekonomisindeki yerini artırmak, rekabet güçlerini geliştirmek ve sanayide alanında ekonomik gelişmelere uyum sağlamaları amacıyla Nisan 1990'da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı bünyesinde Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) kurulmuştur. KOBİ politikalarının uygulamasında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Birliği gibi kuruluşlar da rol oynamaktadır.

Türkiye'deki tüm işletmelerin %99.8'i KOBİ'lerden oluşmaktadır ve bu işletmeler toplam istihdamın %76.7'sini sağlamaktadır. Bu oranlar ülke ekonomisinde KOBİ'lerin yeri ve öneminin büyüklüğünün bir göstergesidir.

Türkiye'de, 1980'lerde uygulanmaya başlanan serbest piyasa ekonomisi, uluslararası ticaret serbestliği, fiyat kontrollerinin kaldırılması gibi gelişmeler yeni bir ekonomik dönüşümün önemli unsurlarını oluşturmuştur. 1970'ler küçük ve orta ölçekli işletmeler için elverişli ortamın olduğu yıllar olmakla birlikte, 1980'ler de yeni bir girişimcilik ve ihracat anlayışının başladığı yıllar olmuş, girişimlerin çoğu desteklenmiştir. Ancak, büyük çaplı işletmeler geleneksel üretim yapan firmalara ya da tarımla uğraşan küçük işletmelere göre bu durumdan daha iyi faydalanmışlardır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin gelişmelerin gerisinde kaldığı, yetenek ve becerilerini çok iyi geliştiremedikleri gözlenmiştir. KOBİ'ler, kişisel birikimlerinin ekonomiye kazandırılmasını sağladığından, sermaye oluşumunu da hızlandırmaktadırlar. Küçük işletmeler, sayıca çokluğunun iş imkânı yaratmasından dolayı da ekonomiye katkıda bulunurlar. Ancak çok küçük ölçekli firmaların sayı olarak çoğunluğu ülkemizde işletme sektörünün az gelişmiş yapısını da vurgular.

5.1. Türkiye'de KOBİ'lerin Karşılaştığı Sorunlara Genel Bakış

Gelişmiş ekonomilerde de olduğu gibi ve Türkiye'de üretim, istihdam, kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılması ve bölgeler arası adaletsizliğin iyileştirilmesi açısından KOBİ'lerin büyük bir önemi vardır. KOBİ'lerin ülkemizde bulunan şirketler içinde büyük bir paya sahip olması, istihdam ve katma değer açısından ekonomiye yüksek bir değer kazandırmaktadır. Ayrıca bu işletmelerin yapıları itibarıyla içerdikleri birtakım sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunların çözülmesine yönelik uygulanan ve başarılı olan her politika ülke kalkınmasında önemli bir rol oynayacaktır (Öztürk, 2007, s. 35).

5.1.1. Finansman Sorunu

Türkiye'de KOBİ'lerin karşılaştığı finansman sorunlarından bazıları aşağıdaki gibidir:

- ✓ KOBİ'lerin yeterli öz kaynağa sahip olamaması nedeniyle ihtiyaç duydukları kısa ve uzun vadeli kredileri almalarını zorlaştırmaktadır.
- ✓ Faiz oranlarının yüksek olması ve kredilerin yüksek maliyetli olması KOBİ'lerin bankalardan kredi desteği alma konusunda teşvikini azaltmaktadır.
- ✓ KOBİ'lere yeterli düzeyde teşvik ve destek sağlanmaması finansman sağlama sorununa yol açmaktadır.
- ✓ Tahsilatların yapılamaması finansman sorunları arasında yer almaktadır.
- ✓ KOBİ'ler yurt içinde ve yurt dışında satış yaparak nakit kaynaklarını arttırmak istemesine rağmen maliyet riskinden dolayı bu girişimleri gerçekleştirmemektedirler.

Sonuç olarak KOBİ'ler, faaliyetlerini daha çok öz kaynak kullanarak sürdürmektedir. Araştırma sonucunda banka kredileri öz kaynakların yeterli olmadığı durumlarda finansman ihtiyacını karşılayan bir araç olarak algılanmaktadır (Kutlar & Torun, 2013, s. 27)

5.1.2. Üretimde Karşılaşılan Sorunlar

Türkiye'de KOBİ'lerin üretim alanında karşılaştıkları sorunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

- ✓ KOBİ'lerin düşük maliyetli ve kaliteli hammadde ihtiyaç duymaları tedarik konusunda sorun yaşamalarına neden olmaktadır.
- ✓ Altyapı sorunları, ekonomik dalgalanmalar, mali zorluklar, düşük teknolojik imkanlardan dolayı ekonomik açıdan kayıp yaşamalarına yol açmaktadır. Özellikle teknoloji alanında yetersiz olmaları KOBİ'lerin dışa bağımlı bir özelliğine sahip olmalarına neden olmaktadır.
- ✓ Bir sanayi koluna üye olmadan üretim yapan KOBİ'ler bilgi ve iletişime dayalı teknolojiye ayak uyduramamaktadırlar ve bu alanda meydana gelen gelişimlerden faydalanamamaktadırlar.
- ✓ Bilişim sistemlerine dayalı üretimin yüksek maliyete sahip olması finansman sorunu yaşayan KOBİ'ler için bu tür üretim sistemlerine sahip olmalarını güçleştirmektedir.

Küresel rekabet ortamında KOBİ'lerin devamlığını sağlayan en önemli unsur, bilimsel ve teknolojik gelişmelerle üretim aşamasını gerçekleştirmeleridir. Bilgi teminindeki zorluklar ve elde edilen bilgilerin değerlendirilmesindeki yetersizlikler nedeniyle KOBİ teknolojik değişikliklere ayak uyduramamakta ve gerekli önlemleri alamamaktadırlar (Kulakoğlu, 2013, s. 26).

5.1.3. Pazarlamada Karşılaşılan Sorunlar

KOBİ'lerin pazarlama konusunda yaşadıkları temel sorunlar şunlardır:

- ✓ Ürünlerin geliştirilmesi konusunda yeni fikirlerin oluşturulamaması ve gerçekleştirilememesi,
- ✓ Tüketicilerin hızlı ve çok çeşitli tercih değişimleri yaşaması,
- ✓ Ürünlerin diğer ürünlerden farklı bir özelliklerle sunulmasında ve ürünlerin işlevlerinin arttırılmasında güçlükler yaşanması,
- ✓ Pazarlama departmanının bulunmaması veya pazarlama konusunda yeterli işgücünün olmaması,
- ✓ Pazarlama araçlarının etkin ve yeterli bir şekilde kullanılmaması,
- ✓ Yeterli pazarlama araştırması yapılmaması.

5.1.4. Yönetimde Karşılaşılan Sorunlar

KOBİ'lerde işletme yönetiminin veya yöneticilerinin bilgi, tecrübe ve eğitim konularında yetersizlikleri bulunmaktadır.

“Bütün işletme yönetim işlevleri bir veya birkaç kişi tarafından yerine getirmektedir ve bu kişilerin nitelikli olmamaları, örgüt ve örgütlenme sorunlarını, idari, teknik, danışmanlık ve rehberlik hizmetlerinden yoksun olmaları ile beraber işletme yönetimi tek kişi tarafından yerine getirildiğinde, rekabet ortamında oluşan koşullarla işletme yönetimi yönetilememektedir.” (Çatal, 2007, s. 348)

Bazı KOBİ sahipleri, işletme yönetimi dışarıdan profesyonel yöneticilere bırakmak istememe, büyümenin getireceği riskleri göze alamama gibi nedenlerle işletme yönetimlerini kendileri gerçekleştirmektedir. Ayrıca, belirli bir büyüklükten sonra kurumsallaşmaya önem verilmemesi de genel yönetim sorunları içinde sayılabilmektedir (Müftüoğlu, 1989, s. 123-124). Bu durum KOBİ'lerin güncel şartlarına uygun şekilde üretim yapmalarını ve gerekli işgücü sağlanmasını engellemektedir.

6. KOBİ'LERİN KARŞILAŞTIKLARI RİSKLER İLE İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMLERİ İLİŞKİSİ

İşletmelerde birbirinden farklı yapıda birden fazla risk bulunmaktadır. KOBİ'lerin iç denetim birimini ilgilendiren risk yönetimi çerçevesinde riskler ele aldığı; mali riskler, faaliyet riskleri, yönetim riskleri, uygunluk ve yasal riskler ve bilgi teknolojileri riski olarak gruplandırılabilir.

Mali riskler, işletmenin mali durumuna bağlı olarak ortaya çıkabilecek risklerdir. Bu tür riskleri incelerken özellikle alacakların tahsil edilme durumuna ve şüpheli alacaklara, stok durumlarına, yatırımların geleceğine ve döviz değerlendirme işlemlerine dikkat edilmesi gerekmektedir. Faaliyet riskleri, faaliyetlerin gerçekleşmesi esnasında hataya, aksaklıklara veya hileye ve her türlü işletmeyi kayba uğratabilecek her türlü risklerdir. Yönetim riskleri ise, işletmelerin orta ve uzun vadede belirlemiş oldukları hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerdir. Uygunluk ve yasal riskler, gerçekleştirilen faaliyetlerde mevcut yasa, düzenleme, kural ve kabul görmüş standartların dışına çıkılmasıyla karşı karşıya kalınabilecek risklerdir. Bilgi teknolojileri riskleri ise, bilgi ve iletişim süreçlerini olumsuz yönde etkileyecek şekilde bilgisayar sistemlerinin, ağ veya diğer önemli bilişim teknolojileri kaynaklarının kaybedilmesi ihtimali olarak ifade edilmektedir.

İç kontrol sistemi şirket ortakları, üst yöneticileri ve tüm çalışanları tarafından yürütülen bir süreçtir. Bu süreç içinde, iç kontrol yapısının amaçlarından biri de işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesidir. KOBİ'lerin ulaşması gereken hedeflerden biride faaliyetlerinde verimli olabilmektir. KOBİ'lerde de iş yaşamları boyunca verimli çalışıp istedikleri amaçlara ulaşabilmeleri için iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması gereklidir (Güney, 2009, s. 71).

Basel II düzenlemesi ile birlikte KOBİ'lerde değerlendirme faaliyetleri ve buna bağlı olarak iç kontrol sistemlerinin önemi son derece artmıştır. Çünkü Basel II düzenlemesi doğrultusunda yapılacak derecelendirme çalışmalarında işletmede iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulmuş olup olmadığı, kurulmuşsa etkinliğinin sağlanıp sağlanmadığı gibi hususlar oldukça önem arz etmektedir.

KOBİ'lerde iç kontrol yapısının kurulması bütçe ve emek isteyen bir unsur olsa da sağladığı faydalar açısından son derece önemlidir. Bu faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür: (Öndeş, 2000, s. 82)

- ✓ İşletmede faaliyetlerin etkili ve verimli olmasının yanı sıra, üretilen bilginin güvenilir olmasını,
- ✓ İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için çalışanlarca uyulması gerekli politika ve kuralların varlığı,
- ✓ Üretim faaliyetlerinde olabildiğince kaynak israfından kaçınılmasını,
- ✓ İşletmenin varlıklarının amaç dışı kullanımlarının ve fiziki kayıplarının önlenmesini sağlar.

Önceleri genellikle büyük ölçekli firmalarda iç kontrol yapısının ve iç denetime yer verirken, Basel II düzenlemeleri ile birlikte KOBİ'lerin de kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri ve iç kontrol yapısı ile iç denetimi gerçekleştirilmesini zorunlu hale gelmiştir. Güçlü bir iç kontrol yapısı, KOBİ'lerin büyüme ve gelişim süreçlerini kontrol edilebilir bir ortamda gerçekleştirebilmelerine ve çalışmalarını daha kapsamlı bir yapıda yerine getirmelerine yardımcı olur.

Türkiye ekonomisinde ve istihdamında büyük bir paya sahip olan KOBİ'lerin risk yönetim anlayışını benimseyecekleri süreçte destek olunması, yapılacak yasal düzenlemelerle ve denetlemelerle işletmelerin bu konuda teşvik edilmesi gerekir. KOBİ'lerin küçük olması ve sermayelerinin düşük olması bir dezavantaj olarak düşünülse de küçük olmanın sağladığı esneklik ve değişimlere hızlı ayak uydurabilme şansı daha yüksek olacaktır.

KOBİ'ler, büyük işletmeler gibi yüksek maliyetli yatırımlara bağlı olmadıkları için daha esnek bir üretim yapısına sahiptirler. Bu durum da, talep değişikliklerine kısa sürede uyum sağlama, tam rekabet şartlarına çabuk ulaşma ve bu sayede istihdama, verimliliğe, katkı sağlama gibi çok önemli görevleri yerine getirebilmektedir. Ekonomide ortaya çıkan dalgalanmalardan büyük işletmelere göre daha az etkilenmekte olan KOBİ'ler, bu dalgalanmalardaki olumsuz etkilenmelerin sonucunda oluşabilecek riskleri belirler.

7. BİR İŞLETMEDE YÜRÜTÜLEN İÇ DENETİM SÜRECİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ÜZERİNDEN İŞLETME FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ÖRNEK

Ülkemizde faaliyetlerine devam eden KOBİ'lerin güncel durumları ve karşılaştıkları sorunlar hakkında yapılan inceleme sonucunda, KOBİ'lerin iç denetim ve iç kontrol sistemlerine olan ihtiyaçları konusunda gelişmelere ihtiyaç duydukları anlaşılmıştır. Araştırmamızın bu bölümünde, Türkiye'de bulunan KOBİ'lerin, işletme bünyelerinde etkin ve verimli bir iç kontrol yapısı kurmalarının sağlanması, kurulan bu iç kontrol yapısının etkin ve verimliliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi adına yine işletme içerisinde kurulacak olan iç denetim birimi hakkında bilgi verilecektir.

KOBİ'lerin bünyelerinde oluşturacakları bu iki sistemin gerektirdikleri hakkında bilgi verilirken, çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylı biçimde anlatılmış olan IIA tarafından belirlenen Uluslararası İç Denetim Standartları'ndan ve COSO Bildirgesinde yayınlanan standartlardan faydalanılacaktır.

KOBİ'ler tarafından oluşturulacak olan iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin nasıl oluşturulması gerektiği, hangi konuların dikkate alınması gerektiği üzerinde durulurken iç denetim alanında en güncel yaklaşım olan risk odaklı iç denetim anlayışı baz alınacak ve bu anlayışın gerektirdikleri hakkında bilgi verilecektir.

7.1. İşletmelerde İç Denetim Sürecinin Oluşturulması

İç denetim yöneticisi işletmenin hedeflerini göz önüne alarak iç denetim faaliyetlerini belirleyen risklerin planlanma süreçlerini gerçekleştirmeli, risk yönetim sürecini bu bilgilere göre tasarlamalı ve sürecin başarılı bir şekilde işlenmesini takip etmelidir.

7.1.1. İç Denetim Faaliyetlerinin Planlamasının Yapılması

İç denetimin planlanması, iç denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri, denetim çalışmalarını sırasında yapılacak çalışmalar konusundaki davranış düzenini ifade eder. Günümüzde iç denetimin risk odaklı bir anlayış yapılması esastır. İşletmelerin maruz kalabileceği risklerin sürekli ölçülmesi ve

değerlendirilmesi ile yüksek risk içerecek alanlar belirlenerek, yıllık iç denetim genel planı ve programı hazırlanmalıdır ve iç denetim faaliyeti bu plan ve programa uygun olarak gerçekleştirilmelidir.

Aşama 1: Denetim Yaklaşımının Seçilmesi ve Denetim Alanlarının Belirlenmesi

Bu adımın amacı, denetlenecek olan işletme faaliyetlerinin, bölümlerin seçilmesi; seçilen bu denetim alanına göre yönetim tarafından belirlenen iç kontrol amaçlara ulaşmak için belirlenen kontrol önlem ve yordamları hakkında bilgi sahibi olmaktır. Denetim alanları belirlenirken denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında da bir görüşe ulaşır.

Bu doğrultuda, iki farklı iç denetim yaklaşımı kullanılarak iç denetim faaliyeti yerine getirilir. Geleneksel yaklaşıma göre, iç denetçiler belirledikleri alandaki denetim çalışmalarına bu alanla ilgili genel ve özel kontrol amaçlarını belirleyerek faaliyetlerine başlarlar. Risk odaklı denetim anlayışına göre, işletme riskleri belirlendikten sonra kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen riskler birbirlerinden bağımsız olarak tanımlanmalıdır. Bu risklerin seviyeleri, işletme yönetiminin alacağı kararlara etkisi ve riski oluşturan olayların sonuçlarını etkileyebilme gücü ile ilgilidir (Adiloğlu, 2011, s. 66). Yapılan bu planlama sonucu oluşturulacak kontrol prosedürleri bir risk ortaya çıktığında riskin makul bir düzeye düşürülmesini sağlayacaktır. (Güredin, 2000, s. 225) Kontrol Özdeğerlendirme yöntemi, iç denetçiler tarafından kurumun risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliğini değerlendirmek için kullanılmaktadır. Kontrol Özdeğerlendirme yöntemini kullananlar genellikle kendine has çalışmaları ve teknikleri kullanmasına rağmen, uygulanan faaliyetlerin büyük kısmı bazı temel özellikleri bakımından genel kontrollere benzemektedir.

Aşama 2: İç Denetimde Kaynakların Tahsis Edilmesi

İç denetim çalışmalarında, işletmenin yapısına, faaliyetlerine uygun olarak seçilmiş iç denetim yaklaşımından sonra, denetçi, denetimi gerçekleştirebilmek için yeterli ve uygun denetim kaynaklarının elde edilmesini sağlar. İç denetim kanıtlarının temin edilmesinde kaynaklar işletme çalışanları, dışarıdan işletmeye hizmet sağlayıcıları, işletmedeki teknolojik imkanların tamamı olarak sıralanabilir.

Aşama 3: İç Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması

İç denetçi, denetim çalışmalarına başlamadan önce, ilgili birimin yöneticisi ve diğer personel ile denetimin amaçları, kapsamı, yönetimin iç denetimden beklentileri, denetimde kullanılacak yöntemler ve elde edilecek kanıtlar, denetime yardımcı olacak personeller, denetim sonuçlarının raporlanması konularında görüşmeler yapar. İç denetim bölümü tarafından hazırlanan denetim planı, denetime başlamadan önce üst yöneticiler veya yönetim kurulu tarafından onaylanması gerekmektedir. Planda gerektiğinde değişiklikler yapılabilir, değişiklikler için de üst yöneticilerin onayı ile gerekecektir.

7.1.2. İç Denetim Programının Hazırlanması ve Onaylanması

Riskli konulara öncelik verilmek suretiyle, yöneticilerle ve gerekirse çalışanlarla görüşülerek hazırlanan iç denetim planıyla uyumlu bir iç denetim programı hazırlanmalıdır. İç denetim programlarında; denetlenecek olan konular hangi iç denetim personeli tarafından yürütülecekse o personelin ismi de belirtilerek, zaman çizelgesi ile bütünleştirilir. Hazırlanan iç denetim programı üst yönetici tarafından onaylanır ve uygulamaya konulur.

7.1.3. İç Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin yürütülmesi aşamalarını, ön çalışma ve bireysel çalışma planının hazırlanması ve saha çalışmasının gerçekleştirilmesi olarak ele almak mümkündür (Adiloğlu, 2011, s. 78). Ön çalışma ve bireysel çalışma planında iç denetçi, planlama safhasında topladığı bilgileri analiz ederek iç denetim çalışmasına kendi adına başlamış olduğu kabul edilir. İç denetçi, çalışma planını hazırladıktan sonra ise, saha çalışmalarına devam eder ve çeşitli denetim testlerini uygulayarak, çeşitli denetim bulguları elde eder. Elde edilen bu bulgulara göre iç denetim yöneticisi, öneriler ve tavsiyeler geliştirir ve kapanış toplantısı yaparak bulguları denetlenen birimle paylaşır, taraflardan görüşlerini alır. Çünkü iç denetim birimi kanıt toplama yoluyla çalışmalarına devam etse de bazı durumlarda o birimde çalışan personeller tarafından farklı bir bakış açısı veya detaylı bilgi alınması, iç denetçinin çalışmalarındaki seviyeyi değiştirebilir. İç denetçi faaliyetlerini yürütürken tamamen bağımsız olmalı, analitik bir düşünce yaklaşımına sahip olmalıdır. İşletmede bulunan hiçbir birim ya da kişi iç denetçinin görüşlerini kişisel çıkarlara, faydalara

göre yönlendiremez ve etkileyemez. İç denetim birimi çalışanları her zaman olaylara karşı bir ayna görevi üstlenmelidirler.

7.1.4.İç Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetçinin bulunduğu önemli bulguları ve bulgular hakkında yorum ve tavsiyelerini yönetime iletmesi için kullanılan en temel araç, iç denetim raporudur. Bir işletmedeki iç denetim bölümü, iç denetim faaliyetini üst yönetim adına gerçekleştirmesi nedeniyle iç denetim raporunun verileceği taraf üst yönetim veya yönetim kuruludur.

İç denetim raporunun taşınması gereken bu nitelikler aşağıdaki bölümde açıklanmıştır (IIA, 2010). Aşağıda iç denetim raporunun içeriği bölümler itibarıyla özetlenmiştir.

- ✓ Raporun Tarihi: Raporda, denetim çalışmasının bitirildiği tarihin yer alması gerekir.
- ✓ Gönderildiği Kişi: Rapor, genelde üst yönetime gönderilir. Ancak bazen rapor, incelenen işletme faaliyetlerinden doğrudan sorumlu olan yöneticiye de gönderilebilir.
- ✓ Giriş Paragrafı: Bu bölümde yapılan iç denetim çalışmaları hakkında bilgiler verilmektedir. Denetimin hangi birimlerde veya hangi konularda, düzenli mi olarak mı yoksa özel bir inceleme olarak mı yapıldığı konularında bilgilere yer verilmektedir.
- ✓ Amaç Paragrafı: Raporun “Amaçlar” başlığında, iç denetimin hedefleri açıklanmalıdır. Aslında bu bölümde anlatılmak istenen, iç denetim biriminin neden denetlenen konuda denetim yapma ihtiyacı hissettiğini ya da kendisine verilen bu görevden ne gibi bir fayda beklendiğini belirtebilir.
- ✓ Kapsam Bölümü: Kapsam bölümünde denetlenen işletme faaliyetleri ve alanları belirtmeli ve denetimin kapsadığı zaman dilimi gibi destekleyici bilgilere de gerektiğinde yer verilmelidir. İç denetimin sınırlarını açıkça belirlemek amacıyla, gerekirse, denetlemeye konu olmayan ilgili faaliyetler de belirtilmelidir. Yapılan iç denetim konusu işlerin niteliği ve kapsamı da tanımlanmalıdır.
- ✓ Tespit ve Öneriler: Tespit, elde edilen kanıtlar sonucunda varılan denetim bulgularla ilgili açıklamalardır. İç denetçinin elde ettiği sonuçları ve tavsiyeleri desteklemek veya bunların yanlış anlaşılmasını önlemek için gerekli görülen tespitler, meydana gelen ile olması gerekenlerin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkar. Bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan bulgular iç denetim raporunun temelini oluşturur.
- ✓ Sonuç ve Görüşler: Bu bölümde denetim çalışmaları sonucunda elde edilen bulgular ve yapılan tavsiyeler, işletme üzerinde bıraktıkları etkilerine dayanan bir bakış açısıyla yansıtılır.

7.1.5.İç Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve İzlenmesi

Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre, iç denetçi, elde edilen denetim sonuçlarını ve önerilerini yönetimden sorumlu kişilerle değerlendirmelidir. İç Denetçiler, işlemlerin raporlanan denetim bulgularına göre yapıldığından emin olmak için denetim sonuçlarını izlemelidirler. İzleme çalışmalarının amacı, raporlarda sunulan öneriler ile düzenleyici işlemlerin gerçekleştirildiğine ve ilgili önlemlerin alıp almadığını belirlemelidir.

Sonuç olarak iç denetim raporları, farkındalık yaratmak amacıyla bilgilendirme yapmalı, kabul edilmeyi sağlamak amacıyla ikna edecek denetim kanıtlarını iç denetim raporuna eklemeli, okuyucuya, raporlanan unsurların güvenilirliği ile yapılan önerilerin geçerli ve değerli olduğunu hissettirmelidir.

7.2.İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İşletme Faaliyetlerinin İç Kontrol İle Değerlendirilmesi İle İlgili Bir Öneri

Günümüzde, iç denetim faaliyetinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin önemi nedeniyle; işletme faaliyet süreçlerinde kontrol çalışmaları ve süreç odaklı kontrol değerlendirme esas alınmaktadır. Çalışmamızda; genel bir üretim işletmesinin temel faaliyetleri göz önünde bulundurularak, konu ile ilgili akademisyenlerin, iş hayatında görev alan uzmanların ve iç denetçilerin görüşleri alınarak ve konularla ilgili literatürdeki teorik çalışmalar dikkate alınarak her bir süreç için kontrol süreçlerinin değerlendirilmesine ilişkin prosedürler hazırlanmıştır.

Çalışmada bir üretim işletmesinin temel süreçleri olan; satın alma, üretim, muhasebe-finance olmak üzere üç temel süreç olarak ele alınmış ve bu faaliyet süreçlerine ilişkin kontrol çalışmaları hazırlanmıştır.

7.2.1. Satın Alma Süreci ve İç Kontrol Prosedürleri

Satın alma; işletmenin ihtiyacı olan her türlü mal, mamul ve hizmetin işletme dışı kaynaklardan sağlanmasıdır. Geniş anlamda, satın alma faaliyeti; ihtiyaç duyulan her türlü mal veya hizmetler için teklif ve fiyat toplama yoluyla, değerlendirme ve en uygun maliyetli olanı seçerek sipariş verilmesi ve bunları temin etme süreçlerinden oluşan faaliyetlerdir. İşletmelerde satın alma birimleri, sürekli olarak işletme içindeki ihtiyaçlarını karşılamak için işletme departmanları ile iletişim halinde olan, üretilecek ürünün kalitesine, maliyetine ve dolayısıyla işletme kârlılığına doğrudan etki eden bir birimdir.

Günümüzde işletmeler, satın alma faaliyetlerinde teknolojisinden oldukça yararlanmaktadır. İşletmeler, elektronik stok yönetimi programları, tedarikçilerden alınan fiyat teklifi karşılaştırmaları, otomatik teklif onaylama, stok eksikliği hatırlatma işlevleri içeren sipariş takibi programları, fatura ödemelerinin takibi gibi konularda yazılım programlarından faydalanmaktadır.

Günümüzde üretimde kullanılacak olan malzemeler, belirli kalite koşullarına uygun olmalı ve tam zamanında tedarik edilmelidir. Sonuç olarak, satın alma birimi aynı zaman da stok yönetiminden de sorumlu olduğu için işletme hedeflerine göre stok yönetim politikası belirlemelidir. Üretimi aksatmadan düzenli bir şekilde gerçekleştirebilmek için, yalnızca alınacak olan stokların ihtiyaca uygunluğu değil, bu malzemeden ne kadar alınacağı da büyük önem gösterir. Satın alma birimi tarafından stok kontrol sistemi kurulmaz ise bazı sorunlar çıkabilir. Ortaya çıkabilecek olan bu sorunlar üç ana başlık halinde toplanabilir; (Bursal & Ercan, 2000, s. 86)

- ✓ Sürekli ve aksaksız bir üretime olanak verebilmek için gerekli tür ve nitelikteki malzemeden elde yeterli miktarda bulundurmak,
- ✓ Eldeki stoklara olabildiği kadar az sermaye bağlamak,
- ✓ Eldeki malzemeyi zaman ve emek bakımından en kolay kullanılabilir bir biçimde ve güvenlik içinde bulundurmak.

7.2.2. Muhasebe ve Finans Süreci Hakkında İç Kontrol Prosedürleri

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken, rakip firmalarla, müşterilerle, ve çeşitli kamu kurumları ile ilişki halindedirler. Bu ilişkiler para birimi ile ifade edilen hareketlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bir işletmenin çevresi ile ilişkileri sonucunda ortaya çıkan bu hareketler ile işletme içinde meydana gelen olaylar nedeniyle oluşan ve parasal olarak ifade edilen hareketler de söz konusudur. Muhasebe işlemleri, işletmenin tüm bu değer hareketlerini kaydeden, mali rapor haline getiren bir sistemdir. Muhasebe biriminin olmadığı veya muhasebesel herhangi bir işlemin yapılmadığı bir işletme düşünülemez. Muhasebe biriminin görevleri her işletme için aynı olamaz, her işletmenin kişiliği farklı olduğu gibi yapılan işlemler de farklı olacağı için muhasebe işlemlerinin kapsamı her işletme için farklı olabilir.

Muhasebeden sağlanan bilgilerin tamamı, işletme yöneticileri tarafından alınan kararlarda kullanmak üzere analiz edilebilmesi için geliştirilmiş bulunan teknikleri konu alan muhasebe ise yönetim muhasebesi olarak adlandırılmaktadır.

İşletmelerde doğru karar alma sürecinin süreklilik gösterebilmesi için mali kararlar oldukça önemli bir belirleyicidir. İşletme yönetimi, hedefleri belirleyerek, mali planları düzenlenmesini sağlayarak ve finans politikalarını oluşturarak bu mali dengeyi sağlamış olur.

İç denetim çalışanlarının hata ve hileleri önlemek adına bazı sorumlulukları vardır. Bunlardan bazıları;

- ✓ Mali tabloların bir bütün olarak hata ve hile içermediğine ilişkin makul güvence sağlanmalıdır,
- ✓ Denetim çalışmalarının tamamı Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülmelidir,
- ✓ İç kontrol yapısını içerecek şekilde risk değerlendirme yöntemleri uygulamalıdır,
- ✓ İç denetim faaliyetleri boyunca karşılaştığı olaylara şüphecilikle yaklaşmalıdır,
- ✓ Tespit edilen tüm hata, hile, uygunsuzluklar denetim kanıtlarıyla ispatlanmalıdır.

7.2.3. Üretim Süreci Hakkında İç Kontrol Prosedürleri

Günümüzde artan rekabet ortamı ve teknolojik gelişmeler ile birlikte işletmelerin sahip olduğu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, hata ve hilelerin mümkün olduğu kadar azaltılması çok önemli hale gelmiştir. Yaşanan bu gelişmelerle sonucunda işletmelerin yönetim anlayışları da gelişmiş ve “Toplam Kalite Yönetimi” gibi, bir işletmede verimliliği yükseltecek anlayışlar benimseyen ve şirket içi tam katılımın sağlanmasını hedefleyen yönetim anlayışları ortaya çıkmıştır.

Bir ürün veya hizmetin müşteri ihtiyaçlarını karşılama hedefine dayanan özelliklerin toplamı olarak ifade edilebilecek kalitenin, işletmenin her faaliyetinde benimsenmiş olması işletmeler tarafından üretilen tüm ürünlerin kaliteli olmasına olanak sağlamaktadır. Toplam Kalite Yönetiminde hataları önlemek ve kaliteye ulaşmak bilinci, üst yönetimden ve yöneticilerden, tüm işçilere, tedarikçilerden üretim sürecinde görev alan tüm çalışanlara kadar tüm üyelerin sorumluluğudur.

Üretimin tüm aşamalarında gereksiz harcamalar önlenerek maliyetlerin azaltılmasını hedefleyen ve tam zamanında üretim gerçekleşmesi amacıyla üretimin sürekli olarak geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu anlayışa göre, bir ürünün üretimi sırasında gereksiz harcamaların ve işlemlerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Tam zamanında üretim felsefesi, “bir organizasyon içindeki gerekli faaliyetlerin, sadece ilgili bölümlerce gereksinme duyulduğu zamanlarda ve sadece gereken kapsam ve düzeylerde gerçekleştirilmesi” üzerine yoğunlaşır (Alptürk, 2008, s. 23).

8. SONUÇ

Bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim; işletmenin risk yönetimi, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendiren ve geliştiren sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Bu amaçla iç denetçiler; karar verme ve sorunlara çözüm bulma görevlerinde yönetimin en büyük destekçisidir. İşletmeye faaliyetlerine ve yönetime olan desteği göz önünde bulundurularak, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi adına, işletme üst yönetiminin iç denetim bölümlerini sahiplenmesi ve gerekli yetkilendirmeleri vermesi gerekmektedir.

İç denetim; iç kontrol sistemlerinin yeterliliğinin analiz etmesi, işletme politika ve kurallarının gerçekleştiğini belirlenmesi, bu politikalarda değişiklik yapılması gerekiyorsa yönetime iletilmesi, işletme varlıklarının tamamının korunması, muhasebe sisteminin güvenilir ve doğru olduğunun denetlenmesi ve yapılan tüm bu tespit ve değerlendirmelerin yönetime tarafsız olarak bir rapor halinde sunulması gibi önemli vardır. Günümüzde önemli bir meslek haline gelmiş ve güncel yönetim anlayışında önemli bir konumda olan iç denetim mesleği ile ilgili olarak; dünyada ve ülkemizde kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır.

Kontrol süreçlerinde yönetimin rolü, kontrol süreçleri sisteminin kurulmasını, yönetilmesini ve değerlendirilmesini sağlamaktır. Bu anlamda, iç denetim, kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek yönetime danışmanlık verir. İç denetim, işletme kontrol süreçlerine ilişkin rapor hazırlayarak, raporu yönetime sunmaktadır. Raporda, iç denetimin yaptığı tüm işler ve iç denetimin kontrol süreçlerinin durumuna ilişkin görüşü de açıklanmaktadır. Yapılan denetim çalışmasının sonucu, iç denetim raporuyla alınacak yönetim kararları açısından büyük önem taşımaktadır.

KOBİ’lerin yönetim anlayışında genel müdürün hâkimiyetinin ön planda olduğu görülmektedir. İşletmede bu baskın yönetim anlayışından uzaklaşılmalı, deneyimli yöneticilerin de desteği alınarak, iç kontrol süreçleri kurulmalı ve işletilmelidir. Bu süreçler, iç denetim bölümü tarafından sürekli olarak denetlenmeli ve süreçlerin etkinliği ile ilgili yönetime bilgi verilerek işletmenin faaliyet ve hedeflerine değer katması sağlanmalıdır.

Yönetim temel görevlerinden biri olan iç kontrol sistemleri, özellikle faaliyetlerin çok çeşitli ve karmaşık olduğu KOBİ’lerde vazgeçilmezdir. Bu nedenle işletme, kendi sektörü, çevresi, örgüt yapısı, kurumsal kültürü, personel sayısı, politikalarını göz önüne alarak iç kontrol yapısını kurmalı ve bunu denetleyecek bir iç denetim birimi oluşturmalıdır. İç denetim bölümünün de desteğiyle, çalışmada önerilen iç kontrol prosedürlerine benzer şekilde işletmede iç kontrol prosedürleri oluşturulmalıdır. Tüm departman ve süreçlerin işleyişlerine uygun prosedürler hazırlanmalı ve uygulanması sağlanmalıdır. İç denetim bölümü tarafından yapılacak denetimlerle kontrol süreçlerinin etkin işleyip işlemediğini ve iyileştirilmesi gereken noktalara ilişkin tavsiyelerini yönetime sunarak raporlamalıdır. İşletme değerinin artırılması için, iç

denetçiler, modern iç denetim yaklaşımları ile ilgili bilgi sahibi olmalı ve işletmedeki iç denetim anlayışını güncellemelilerdir.

Çalışmanın, KOBİ'lerde başlıca faaliyetlerin kontrol prosedürleriyle değerlendirilmesi konusunda örnek bir uygulama olarak, bundan sonra yapılacak çalışmalara örnek olması hedeflenmiştir. Ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ'ler hakkında yapıla araştırmalarda, KOBİ'lerin çeşitli sorunlarla karşılaştığı görülmüştür. Bu sorunlardan bazıları, muhasebe sisteminin yeterli olmamasından dolayı mali sorunlar, mali planlamanın olmaması sebebiyle mali sorunlar, şirket içi iletişimin yeterli olmaması sebebiyle çıkan sorunlardır. Bu sorunların tamamı incelendiğinde, şirket içerisinde ihtiyaç duyulan bir kontrol sisteminin eksikliği fark edilmektedir. İç denetim alanında yapılacak olan çalışmalarda; KOBİ'lerin yapıları, büyüklükleri ve buldukları sektörler dikkate alınarak, kontrol prosedürlerinin oluşturulması ve iç denetim birimleri tarafından gereken kontrollerin yapılması ve desteklenmesi beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Aslan, S. (2003). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Avcıol Yayıncılık.
- Auditors, T. I. (2008, 01 01). <https://na.theiia.org>. 12 03, 2019 tarihinde <https://na.theiia.org>: <https://na.theiia.org> adresinden alındı
- Bursal, N., & Ercan, Y. (2000). *Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama* (8. Baskı b.). İstanbul: Der Yayınları.
- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Çatal, M. F. (2007). *Bölgesel Kalkınmada Küçük ve Orta Boy İşletmelerin Rolü*. Erzurum: Erzurum Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi.
- Çonkar, M. K., & Özdemir, S. (2009). KOBİ Girişimcileri için Yatırım Projelerinin Hazırlanması ve Değerlendirilmesi. *İTO Dergisi*, (27), 24.
- Gadh, V., & Krishnan, R. (1993). *Modeling Internal Controls and Their Evaluation*. Florida, A.B.D: A Journal Of Practice And Theory.
- Griffiths, P. (2005). *Risk-Based Auditing*. ABD: Gower Publishing Limited.
- Güney, A. (2009). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük Ve orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma*. İstanbul: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. Baskı b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- IIA. (2010, 11 18). *Performance Standarts, 2410-Criteria for Communicating (Raporlama İletişim) Kıstasları*. 02 27, 2020 tarihinde IIA: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/standards-items/index.cfm?c=3094> adresinden alındı
- Koç, İ. Ö. (2008). *Türk KOBİ'leri Bugünü ve Geleceği*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım A.Ş.
- Koçberber, S. (2008). *Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği*. Ankara: Sayıştay Dergisi.
- Kulakoğlu, D. (2013). *KOBİ'lerde Yönetim ve Organizasyon Sorunlarının Yaşanma Düzeyi: Ankara Kobi Örneği*. Ankara: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2008). *Risk Odaklı İç Denetim*. Ankara: Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.
- Kutlar, A., & Torun, P. (2013). Diyarbakır'da Faaliyet Gösteren Kobi'lerin Profil Yapısı ve Karşılaştıkları Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri. *Sakarya İktisat Dergisi*, 27-42.
- Lindow, P. E., & Race, J. D. (2002). *Beyond Traditional Audit Techniques*. ABD: Journal of Accountancy.

- Moeller, R. R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing* (Sixth Edition b.). ABD: John Wiley& Sons.
- Müftüoğlu, T. (1989). *Türkiye'de Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmeleri Sorunlar Öneriler*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi.
- Öndeş, T. (2000). *KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Soruları*. Ankara: Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.
- Öztürk, Ö. (2007). *İstihdam Konusunda KOBİ'lerin Önemi ve KOBİ Alanında Eğitim İstihdam İlişkisi Açısından Kamu İstihdam Kurumunun Rolü*. Ankara: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı.
- Simmons, R. M. (1997). *Coso Based Auditing*. Florida, A.B.D.: The Internal Auditor.
- Spencer Pickett, K. H. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. ABD: John Wiley&Sons.
- Uzay, Ş. (1999). *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzun, A. K. (1998). *İç Denetim'in Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri*. İstanbul: Mali Çözüm Dergisi (Nisan-Mayıs-Haziran).

