

İÇ KONTROL SİSTEMİ

Kadir DABBAĞOĞLU

Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu,
Muhasebe Programı Başkanı, Dr.
Bahçelievler - İstanbul / TÜRKİYE
kadir.dabbagolu@gmail.com

ÖZET

Özellikle işletmelerin stratejik planlamalarında ve hissedarların yatırım kararlarında yönlendirici olan mali tabloların üretildiği sürece temel teşkil eden iç kontrol sistemi, yönetim desteği ve görevlerin ilkesi gibi iki ana esasa dayanır. Etkin bir iç kontrol sistemi için gerek ve yeter şartlar olarak nitelendirilebileceğimiz bu iki hususun uygulamaya alınamaması, işletmelerde iç kontrol sisteminin unsurları olan organizasyonel yapı, iç denetim ve muhasebe sisteminin de ihmal edilmesi sonucunu doğurur. Muhasebe mesleğini de olumsuz etkileyen bu durumun ortadan kaldırılması için sermayedarların, kesinlikle “müteşebbis yönetici” kimliklerinden arınmaları gerekmektedir. Ancak bu şekilde görevlerin ayrılığı ilkesine paralel olarak yöneticiler yönetim sürecine dâhil edilebilir, icranın dışında bir iç denetim fonksiyonu tesis edilebilir, muhasebe sistemi içinde meslek mensupları etkin rol üstlenerek, günümüzün gereklerine cevap verebilecek yazılımlar kullanabilir. Devlet ise bağımsız denetimi tüm işletmeler için zorunlu kılabilecek düzenlemeler getirmelidir. Zira bağımsız denetimin yaygın olarak zorunlu olmadığı ülkelerde, işletmelerde iç kontrol sistemine gereken önem verilmemektedir.

Anahtar sözcükler: İç Kontrol, Muhasebe, Denetim

INTERNAL CONTROL SYSTEM

ABSTRACT

The article aims evaluation structure of the internal control system (the System). Thus, first of all, significance of the System is underlined. Our age is an intensive competition age. The price is not subject to intervention of the producers. It is formed in the global market. Therefore, the enterprises should engage in modernization of production technology, development of new products and designation of new sale policies. This also, requires minimization of production cost and disposal of period expenses, maximization of productivity. As from this point, the level of knowledge managements have got, affects their adaptation process. The main source of the knowledge required for taking well-directed, well timed and strong decision is the System in enterprises. After underlining significance of the System, the components of the System are explained and its definition is made. The system consists of organizational structure, internal audit and accounting system. The management support is absolutely, required to establish an effective System and the main principle of the System is the segregation of duties. In the conclusion and recommendation chapter, under light of points mentioned above segregation of duties for organizational structure, qualified accountants for accounting system, qualified internal auditors for internal audit, only entrepreneur shareholder for establishing the System and accounting standards instead of fiscal legislation for reporting are strictly, recommended.

Key words: Internal Control, Accounting, Audit

1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

İç kontrol, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi (AICPA - Committee on Auditing Procedure) tarafından işletmenin aktiflerini korumak, finansal bilgilerin doğruluğunu ve

güvenirliliğini sağlamak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konan tüm tedbir ve yöntemler olarak tanımlanmıştır^[1]. Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağ-

layacak politika ve yönetmelikler bütününe kontrol adı verilmektedir^[2]. Tanımda da vurgulanan kontrol, bir eylemi değil, muhtelif kontrol noktaları içeren ve prosedürlerce tanımlanan bir süreci ifade etmektedir. İç kontrol yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eder, onun işlemlerini sağlar. Yönetim tarafından kullanılan bir araçtır. Yönetimi ikame eden bir unsur değildir. Amerika Birleşik Devletleri Sponsor Organizasyonlar İzleme Komitesi (Coso – Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) de iç kontrol sistemini faaliyet etkinliğinin ve verimliliğinin, finansal raporlamada güvenilirliğin ve ilgili mevzuata uygunluğun sağlanması amacıyla, makul bir güvence sağlamak için düzenlenmiş, işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından işletilen bir süreç olarak tanımlamaktadır^[3].

2. İç Kontrol Sisteminin Önemi

İç kontrol sisteminin önemi, amacından kaynaklanmaktadır. Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle mali tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. İşletme Varlıklarını korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğunun ve verimliliğin artırılmasına destek olur. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulanırsa, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetsel ve muhasebesel kontrol sağlar^[4]. Yönetsel iç kontrol faaliyet raporları, istatistikler, eğitim programları, analizler kalite kontrolleri ve aksiyon planlarından oluşur^[5]. Muhasebede kontroller ise belirlenen yetkiler dâhilinde yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilmesine yöneliktir^[6]. Ayrıca, iç kontrol sistemi bağımsız denetçi için, “denetim riskinin belirlenmesi” ve “zaman planlaması” aşamalarında büyük önem arz eder^[7]. Bağımsız denetçiler de etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu işlet-

melerde daha etkin bir denetim faaliyeti sürdürebilmektedir^[8].

3. İç Kontrol Sistemini Oluşturan Faktörler

İç kontrol sisteminin faktörleri biraraya getirilemez ve işletilemezse etkin bir kontrol ortamı sağlanamaz^[9]. Bu faktörler işletmenin organizasyon yapısı, yönetim yaklaşımı, iç denetim ve muhasebe sistemidir^[10]. Etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan organizasyon yapısında en önemli husus hiç bir bölüm veya personelin karşılıklı çapraz kontrol olmaksızın bir iş sürecini tek başına üstlenmemesi (görevlerin ayrılığı ilkesi) gereğidir^[11]. Yerine getirdikleri fonksiyon ve yaptıkları işin mahiyeti itibarıyla farklılık gösteren birimler birbirlerinden bağımsız olarak çalışmalı ve yetki ve sorumlulukları net olarak tanımlanmalıdır^[12].

İç kontrol sisteminin tasarımı, kurulması, işletilmesi ve gözetimi ile ilgili sorumluluk tamamen işletme yönetimine aittir^[13]. Yönetimin desteği olmadan bir iç kontrol sistemi tesis edilemez veya iyileştirilemez (Yönetim desteği şartı). İç kontrol sisteminin faktörlerinden iç denetim sistemi genel itibarıyla iç kontrol sisteminin bir bütün olarak gözetimini üstlenmiştir. İç denetimin etkinliğini belirleyen unsurlar ise organizasyon içindeki yeri, çalışma alanı ve yetkileri ile iç denetçilerin nitelikleridir^[14]. Muhasebe sisteminin tesisi için gerekli unsurlar insan kaynağının temini, yazılım-donanım yapılandırması, belge ve kayıt düzeninin kurulması, hesap planının hazırlanması ve raporlama sistematığının oluşturulmasıdır^[15] (Şakrak, 1997, 33). Etkin bir iç kontrol sistemi bir işletme fonksiyonu olarak muhasebenin alt fonksiyonlarını aşağıdaki gibi tanımlar:

Kontrol fonksiyonu, işlemlerin kayda alınmadan önce ilgili yasa ve işletme içi prosedürlere uygunluğunun belge bazında kontrolünü, **kayıt fonksiyonu**, muhasebe-

nin genel kabul görmüş ilkeleri çerçevesinde işlemleri yevmiye kayıtları aracılığı ile hesaplarda tasnif etmeyi, *raporlama fonksiyonu*, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde dönemsonu işlemlerini yapmak ve mali tabloları hazırlamayı, *analiz ve yorum fonksiyonu* ise mali durum ve faaliyet sonuçlarının, bütçelenmiş rakamlarla birlikte analizini ve yorumunu ifade etmektedir.

4. İç Kontrol Sistemlerine Farklı Yaklaşımlar

COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli

Internal Control- Integrated Framework

Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından kurulan komiteye göre İç kontrol sisteminin; Tesis sorumluluğu Yönetim Kurulu ve Yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise sadece yöneticilere aittir.

Sistemin kapsama alanı tüm işletmedir ve sistem güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlar.

CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli

1996 yılından beri kullanılmaktadır. İşletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etme hedefiyle geliştirilmiştir. Sistemin tesis ve etkin çalıştırma sorumluluğu Yöneticilere, aittir. Bağımsız ve iç denetçiler de işletmeden sorumludur. Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi işlem teknolojisi ile birlikte tüm işletmedir ve sistem güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu, bilgilerin gizliliğini sağlamayı amaçlar.

eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli

E-ticaret ile ilgili risklere karşılık geliştirilmiştir. Sistemin tesis sorumluluğu yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise iç denetçilere aittir. Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi işlem teknolojisidir ve sistem güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlar.

SysTrust (System Trust) Modeli

Dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamayı hedefler. Sistemin tesis sorumluluğu yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise dış denetçilere aittir. Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi sistemleridir ve sistem güvenilir finansal raporlamayı, yönetimin hedeflere ulaşmasını sağlamayı amaçlar^[16].

5. Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi

5.1. Ön koşullar

Etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi için gerek ve yeter şart, yönetim desteğinin sağlanması ve uygulamada görevlerin ayrılığı ilkesine sadık kalınmasıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi bu iki temel üzerinde tesis edilebilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi için gerek şart olarak ön gördüğümüz bu desteğin sermayedar ve/veya yönetim kurulu tarafından, işletmelerin profesyonel kadrolarına verilmesinde bazı engeller mevcuttur. Sermayedar iç kontrol sisteminin tesisi ve işletilmesi için katlanacağı maliyet ile sağlayacağı faydayı somut olarak ölçümleyememektedir. Maliyet analizinin kısa vadede yapılabilmesine karşılık, fayda analizi daha uzun bir vade gerektirmekte ve dolayısıyla, fayda maliyet ilişkisini değerlendirme sermayedarın yargısına, tahminine bağlı kalmaktadır^[17]. Dolayısıyla, işletmeler aile, hatta şahıs şirketi olma özelliğinden sıyrılamamaktadır. Hukuken bir sermaye

şirketi olarak tüzel kişilik kazanmak da aile ve/veya şahıs işletmesi özelliğinden kurtulmak için yeterli değildir. Sermayedarın fiilen ve yoğun bir şekilde icranın içinde olması, “müteşebbis yönetici” kavramını ortaya çıkarmakta, bu durum da desteklenme ihtiyacı içinde olan bir profesyonel kadro oluşumunu engellemektedir.

Bu destek sağlanmadan etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi mümkün değildir. Bu nedendir ki hareket için başlangıç noktası yönetim desteğinin sağlanmasıdır. Bunun için ise müteşebbisin iç kontrol sistemine inanması veya bu konuda ikna edilmesi şarttır. Görevlerin ayrılığı ilkesi ise bilgi ve belge akışını düzenleyen işletme içi prosedürlerin öngördüğü iş ve görevlerin, işi yapan, işi kayıtlara alan ve çıktıyı muhafaza eden personel bazında ayrı tutulması ilkesidir. Sonuç olarak işlemi gerçekleştiren personeli, bu işlemi muhasebede kayda alacak personel ve işlemin çıktısını depolayan personel ile servis bazında ayrı tutmak fonksiyonel organizasyon şemasında aynı ilkenin uygulanması anlamına gelecektir.

5.2. Organizasyon yapısı

Görevlerin ayrılığı ilkesi gereği işletme fonksiyonları da birbirinden kesin çizgilerle ayrılmalıdır. İşletmeler ana faaliyet konularının gerektirdiği tüm fonksiyonları, hiyerarşik organizasyon şemasından önce, tanımlamalı ve fonksiyonel organizasyon şemalarını oluşturmalıdırlar. İç denetim, ana işletme fonksiyonu olan yönetim fonksiyonunun alt fonksiyonudur ve fonksiyonel organizasyon şemasında bir işletme fonksiyonu olarak tanımlanmamalıdır. İç denetim birimleri hiç bir etki altında kalmadan çalışabilmeleri için yönetim fonksiyonuna bağlı olmalı ve yürütme fonksiyonları ile organik bir bağlantı içinde olmamalıdır^[18]. İşletmeler belirledikleri fonksiyonel organizasyon yapılarının, hiyerarşik yapılandırmalarını planlayabilirler. Burada dikkat edilmesi gereken husus her

fonksiyon için ayrı bir hiyerarşik yapılanma değil standart bir hiyerarşik yapılanmanın göz önünde bulundurulmasıdır. Bir bütün olarak iç kontrol sistemi ve münferiden iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini açısından en uygun örgütlenme türü fonksiyonlara göre bölümlenmiş örgüt yapısıdır^[19].

5.3. İç denetim

İç denetim, işletme içerisinde kötü niyetli olsun veya olmasın hata ve hile gibi işletmeye zarar verebilecek nitelikteki fiillerin önlenmesi hususunda işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak yürütülen denetimdir^[20]. Etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olan etkin bir iç denetim sisteminin, etkinlik düzeyini belirleyen faktörlere göre iç denetim fonksiyonu icranın dışında, tarafsız, yönetim kuruluna bağlı, süreci gözlemleyen, sonucu denetleyen ve nitelikli insan gücü ile donatılmış bir yapıda olmalıdır. İç denetim kesinlikle yönetim kuruluna rapor vermelidir. Yürütme fonksiyonlarında ve dolayısıyla işletmenin ana faaliyet konusunun gerektirdiği işlemlerin icrasında direkt olarak görev almamalı, eş zamanlı denetim faaliyetinde bulunmamalıdır.

İşleri gerçekleştirme sürecinde, kontrol noktası oluşturmak amacıyla iç denetçinin sürece dâhil edilmesi, bir kontrol özelliği taşımakla birlikte, iç denetim faaliyeti niteliğinde olmamaktadır. İç denetim süreci gözlemleyip, aksayan yönleri iyileştirmekle yükümlü olmakla birlikte denetim faaliyetini sonuca yönelik olarak icra etmelidir. Dolayısıyla, iç denetçinin ölçüt olarak alacağı prosedürlere göre, işlerin yapılıp yapılmadığını denetlemesi ancak söz konusu işler gerçekleştikten sonra yapabileceği bir denetlemedir. İç denetim tüm işletme fonksiyonlarını kapsamalıdır. Sadece muhasebe denetimi ile sınırlı bir iç denetimden söz edilemez. İç denetçi tarafsız olmalıdır. İç denetçi gerekli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır^[21].

5.4. Muhasebe sistemi

Muhasebe sistemi, muhasebenin kontrol, kayda alma, raporlama ile analiz ve yorumlama fonksiyonlarını kapsayan ve personel, yazılım-donanım, belge-kayıt düzeyi, hesap planı ve raporlama unsurlarından oluşan bir bütündür. Bu itibarla, muhasebe sisteminin ilk işlevi işletmede gerçekleşen sayısız mali olay arasında ilgileneceği işlemleri seçip derlemek ve sistematik olarak kaydını parasal terimler ile yapmaktır^[22]. Alt fonksiyon olarak **kontrol**, muhasebenin kendi dışındaki servisler tarafından yapılan işlemleri kayda almadan önce kayda konu olan ve kendisine, yine organizasyonel yapı içindeki prosedürlerce tanımlandığı şekliyle gelen bilgi ve belgelerin ilgili prosedürlere ve yasalara şeklen ve öz itibariyle uygunluğunu kontrol etmesini ifade eder. Görevlerin ayrılığı ilkesi gereği olarak, daha önce de belirttiğimiz gibi, etkin bir iç kontrol sistemi için organizasyonel yapının, muhasebenin **kayda alma** fonksiyonunun sadece başka bir servis tarafından yapılan bir işlemi, ilgili servisten sağlanan bilgi ve belge akışına dayanarak kayda almadan ibaret kalmasını sağlayacak şekilde oluşturulması gerekmektedir. Mümkün olduğunca yapılan işlem ile işlemin kayda alınması fonksiyon bazında birbirinden ayrılmalı, muhasebe servisi içinde ise kesinlikle personel bazında ayrı tutulmalıdır. **Raporlama** fonksiyonu esas itibariyle mali durum, faaliyet sonuçları, mali durum ve öz sermaye değişimlerine yöneliktir. Muhasebe sistemi bunları, yönetimin ve yasaların ön gördüğü düzende, sırasıyla bilânço, gelir tablosu, nakit ve fon akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu isimli finansal tablolarla, analiz ve yorumuyla birlikte yönetime raporlar ve böylece **analiz-yorum** fonksiyonunu da yerine getirmiş olur. Değerlemede vergi mevzuatının esas alınması muhasebe fonksiyonunun belgelerin işlenmesi, yasal defterlerin

basılması ve beyannamelerin verilmesi gibi sığ bir ortamla sınırlı kalmasına sebep olur. Tüm bunlar muhasebe fonksiyonu içinde yapılması gereken işlemler olmakla birlikte, sadece bunların ön plana çıkması sistemin gelişmesini, meslek mensuplarının mesleki gelişmeleri ile birlikte yavaşlatır. Müteşebbis yönetici niteliğindeki sermayedar için de sorun teşkil etmeyen bu durum, yıllar geçtikçe iyice kanıksanır ve muhasebe fonksiyona idari işler ile birlikte bir takım mal ve/veya hizmet satınalma gibi işlemleri de bir alt fonksiyon olarak yükler ve görevlerin ayrılığı ilkesinden iyice uzaklaşılır. Oysa işletmenin devletle vergiden kaynaklanan ilişkisi, dış çevreyle olan ilişkilerinden sadece biridir ve bu ilişkide devlet aslında işletmenin kârından ziyade vergi matrahı ile ilgilenmektedir. Dolayısıyla, muhasebe ve/veya raporlama standartlarının ön gördüğü değerlendirme esasları ile mali mevzuatın ön gördüğü esasların çeliştiği durumlarda, muhasebe sisteminin çıktısı olan finansal tabloları mali mevzuata uygun hale getirme yerine beyannamede vergiye esas teşkil edecek matrahı mali mevzuata uygun bir şekilde beyan etmek daha doğrudur. Zira finansal tablolar öncelikle kredi verenler, yönetim dışındaki hissedarlar ve özellikle yönetimin kendisi için gereklidir. Bu üç kesim de finansal tabloları genellikle ileriye dönük projeksiyonları için kullanırken, sadece devlet önceden kurallarını belirlediği bir yöntemle cari dönem için cari döneme ilişkin finansal tablolarından yararlanma şansına sahiptir. Dolayısıyla, finansal tabloların öncelikle yönetim, yönetim dışındaki hissedarlar ve kreditorler için muhasebe ve/veya raporlama standartları esas alınarak hazırlanması, öze uygunluğu ve analitik olması nedeniyle daha gerçekçi bir yaklaşımdır. Başta da belirttiğimiz gibi yönetimin sağlıklı ve zamanında karar alma becerisi için sağlıklı ve zamanında veri sunabilecek bir iç kontrol sistemine ihtiyaç vardır.

Muhasebe sistemi yukarıda açıklandığı gibi kayda alma fonksiyonu yanında raporlama fonksiyonuyla da bu verilerin ağırlıklı kısmını, finansal tablolar aracılığı ile sağlamaktadır. Ancak, müşteri risk analizleri, alacak ve borçların vade ve kur analizleri, nakit yönetimi performans analizi, satış analizi gibi analizlere yönelik veriler, alt detaylar gerektirdiği için direkt olarak finansal tablolardan üretilemeyebilir. Bu tür veriler, gerekli alt yapı oluşturulup muhasebe sistemi içinde üretilebileceği gibi, organizasyonel yapı içinde işletmenin ana faaliyet konusunun gerektirdiği diğer fonksiyonları üstlenen servisler tarafından da üretilebilir. Tabiatıyla, bu seçenekte raporlama fonksiyonunun sadece muhasebe sisteminin alt bir fonksiyonu olarak kalması amaçlanmaktadır. Müşteri – satıcı, alınan – verilen teminatlar ve mevduatlara yönelik tüm gerekli detayların genellikle muhasebe sistemi içinde oluşturulması tercih edilmekte, bu da beraberinde, işletmelerde detaylı hesap planlarının kullanılması gereği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Oysa, tam modüler entegre bir yazılımın varlığı ile raporlama işletme içindeki fonksiyonlara dağıtılabilir. Tam modüler olma özelliği, yazılımın, işletmenin ana faaliyet konusunun gerektirdiği tüm fonksiyonlar için ayrı bir modül ihtiva etmesi gerekliliğini ifade eder. Entegre olma özelliği ise modüllerin, muhasebe başta olmak üzere, diğer modüllerle eş zamanlı çalışmasıdır. Görevlerin ayrılığı ilkesi dahilinde birbirinden ayrı örgütlenen işletme fonksiyonlarının, birbirlerinden bağımsız kullanabileceği modüllerden oluşan entegre yazılımlar muhasebe sisteminin ve dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracaktır. 1990 yılından itibaren bilişim sistemlerindeki gelişme sadece üretim sektörünü değil tüm sektörleri ve tüm birimleri kapsar hale gelmiş ve “Madde Gereksinim Planlaması - MRP: Material Requirements Planning” daha da geliştirilerek “Kurumsal Kaynak

Planlaması: ERP: Enterprise Resource Planning” kavramına ulaşılmıştır. ERP işletmenin ana faaliyet konusunun gerektirdiği tüm fonksiyonlarda, iç kontrol sisteminin tüm gereksinimlerini ele alan entegre, özelleştirilebilir, yazılım esaslı bir sistem olarak tanımlanmaktadır^[23] (Hacırüstemoğlu, 2006, 153). Muhasebe sisteminin bir unsuru olan yazılım, bu tanımla, salt bir muhasebe yazılımı kapsamında çıkmakta ve bir işletme yazılımı niteliği kazanmaktadır. Yazılımın çalıştırılıp kullanıma sunulacağı donanımın da teknolojik olarak yetersiz olmaması sistemin etkinliği için gereklidir.

6. Sonuç

Etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi ve işletilmesi için gerek ve yeter şart niteliğindeki yönetim desteği ve görevlerin ayrılığı ilkesine tam anlamıyla işlerlik kazandıracak, müteşebbis yönetici niteliğindeki, sermayedarın düşünce yapısındaki değişiklikleri müteakip, iç kontrol sistemi *Organizasyonel Yapı, İç Denetim ve Muhasebe Sistemi* şeklinde üç temel unsur üzerine inşa edilmelidir. Fonksiyonel organizasyon yapılanmasında işletme fonksiyonları bazında görevlerin ayrılığı ilkesi mümkün olduğunca uygulanmalı ve ERP uygulamalarının etkinliğinden dolayı bilgi işleminin artık bir işletme fonksiyonu haline geldiği gözardı edilmemelidir. İç denetim organizasyonunda, iç denetim fonksiyonunun icranın dışında tutulması ve iç denetim standartlarının dikkate alınması gereklidir. Muhasebe sisteminde ise muhasebeye özgü yazılımlardan ziyade ERP uygulamaları tercih edilmeli böylece işletmenin bütününe kapsayan modüler ve entegre bir bilgi işlem ağının, iç kontrol sistemine sağlayacağı etkinlikten yararlanılmalıdır. Muhasebe sistemi içinde istihdam edilecek personel temininde meslek mensuplarının, özellikle sevk ve idare boyutunda, tercih edilmesi son derece önemlidir. Bağımsız denetim ile

işletmelerin iç kontrol sistemi arasındaki organik bağdan dolayı iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliği bağımsız denetçi için önem arz etmektedir. Bağımsız denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliğini, denetim programlarını etkili ve verimli bir şekilde oluşturabilmek için iç kontrol sistemini değerlendirirken yukarıdaki hususlara özellikle özen göstermelidir.

KAYNAKÇA

1. Committee on Auditing Procedure, Internal Control Elements of a Coordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountants, Newyork, AICPA, 1949.
2. Ataman Ümit, Hacirüstemoğlu Rüstem, Bozkurt Nejat, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, sy.60, İstanbul, 2001.
3. Yılcı Münevver, İç Denetim, Nobel Yayınevi, sy. 28, Ankara, 2006.
4. Kepekçi Celal, İç Kontrol Sistemi, Türmob – Tesmer Yayın No.6, sy. 23, Ankara, 1994.
5. The Special Advisory Committee on Internal Accounting Control, AICPA, page 11, Newyork, 1979.
6. Holmes W. Arthur, Overmyer S. Wayne, Auditing, Homewood, page 247, Illionis, 1975.
7. Yavaşoğlu Mustafa, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Seçkin Yayınevi, sy. 342, Ankara, 2001.
8. Keskin Anıl Duygu, İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Yayınevi, sy12, İstanbul, 2008.
9. Aksoy Tamer, Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınevi, sy. 271, Ankara, 2002.
10. Güredin Ersin, Denetim, Beta Yayınevi, sy. 174, İstanbul, 2000.
11. Çömlekçi Ferruh, Muhasebe Denetimi, E.İ.T.İ.A. Yayın No. 165, sy. 38, Eskişehir, 1976.
12. Koçel Tamer, İşletme Yöneticiliği, Beta Yayınları, sy. 237, İstanbul, 1982.
13. Internal Control Integrated Framework, COSO, TCMB İç Denetim Genel Müdürlüğü, Çeviri, sy. 4.
14. Boynton C. William, Raymond N. Johnson, Modern Auditing, John Wiley and Sons, pages 154 – 155, Newyok, 2005.
15. Şakrak Münir, Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Yasa Yayınevi, sy.33, İstanbul, 1997.
16. Cangemi Michael, Singleton Tommie, Managing The Audit Function: A Corporate Audit, John Wiley and Sons, pages 72 – 76, Newyork, 2006.
17. Kepekçi Celal, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitapevi, sy. 269, Ankara, 2000.
18. Aksoy Tamer, a.g.e. sy. 277.
19. Yılcı Münevver, a.g.e. sy. 49.
20. Özer Mevlüt, Denetim, Özkan Matbaacılık, sy. 79, Ankara, 1997.
21. Albrecht Steve, Stice James, Stock Kevin, What Do Internal Auditors Need To Know, Internal Auditor, pages 56 – 59, 1993.
22. Ataman Ümit, Tek Düzen hesap Planı ve Mali Tablolar, Türkmen Kitabevi, sy. 372, İstanbul, 1997.
23. Hacirüstemoğlu Rüstem, vergi İncelemelerinde Randıman Hesabı, Ankara SMMM Odası Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri V, sy. 153 – 168, Antalya, 2006.