



**KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE İÇ DENETİM; KONYA'DA FAALİYET GÖSTEREN  
BÜYÜK ÖLÇEKLİ BİR İŞLETMEDE ARAŞTIRMA**

**Sema ERSÖZ**

**Yüksek Lisans**

**KONYA  
Aralık 2019**

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM; KONYA'DA FAALİYET GÖSTEREN BÜYÜK  
ÖLÇEKLİ BİR İŞLETMEDE ARAŞTIRMA

Sema ERSÖZ

KTO Karatay Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı  
Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Aynur AKPINAR

Konya  
Aralık 2019

## KABUL VE ONAY

Öğrenci Sema ERSÖZ tarafından hazırlanan “İşletmelerde İç Denetim; Konya’da Faaliyet Gösteren Büyük Ölçekli Bir İşletmede Araştırma” başlıklı bu çalışma, 13 Aralık 2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

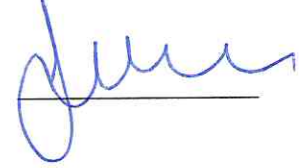
**Jüri Başkanı:** Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN  
Necmettin Erbakan Üniversitesi



**Tez Danışmanı:** Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR  
KTO Karatay Üniversitesi



**Jüri Üyesi:** Dr. Öğr. Üyesi Fatih CURA  
KTO Karatay Üniversitesi



Jüri tarafından kabul edilen bu çalışmanın Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

  
Dr. Öğr. Üyesi Fatma Didem TUNÇEZ  
Enstitü Müdürü

## BİLDİRİM

Enstitü tarafından onaylanan Yüksek Lisans tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını basılı veya dijital biçimde arşivleme ve aşağıda belirtilen koşullar dahilinde erişime açma iznini KTO Karatay Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle, Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak ve gelecekteki çalışmalar (makale, kitap, lisans, patent vb.) için tezimin tamamının veya bir bölümünün kullanım hakları yalnızca bana ait olacaktır.

Tezimin bütünüyle kendi çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izinle kullanılması zorunlu olan kaynakları, yazılı izin alarak kullandığımı ve istenildiğinde izinlerin suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayımlanan “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge” kapsamında, tezim, aşağıda belirtilen koşullar haricince, YÖK Ulusal Tez Merkezi ve KTO Karatay Üniversitesi Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.<sup>1</sup>
- Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren en fazla 6 ay ertelenmiştir.<sup>2</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.<sup>34</sup>

13 Aralık 2019

Sema ERSÖZ

<sup>1</sup> MADDE 6(1) Lisansüstü tezle ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

<sup>2</sup> MADDE 6(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkânı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

<sup>3</sup> MADDE 7(1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan iş birliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

<sup>4</sup> MADDE 7(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

## ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak Dr. Öğretim Üyesi Aynur AKPINAR danışmanlığında tarafımdan üretilen bu tez çalışmasında; sunduğum tüm veri, enformasyon, bilgi ve belgeleri bilimsel etik kuralları çerçevesinde elde ettiğimi, tüm değerlendirme, analiz, bulgu ve sonuçları bilimsel usullere uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım kaynakların tümüne bilimsel normlara uygun biçimde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

13 Aralık 2019

Sema ERSÖZ



## TEŞEKKÜR

Bu tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında ilgi ve desteğini esirgemeyen, gerekli kaynakları bulmamı sağlayan, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım Danışmanım Sayın Dr. Öğretim Üyesi Aynur AKPINAR'a, tezin her aşamasında bana destek verip yardımcı olan ve her zaman yanımda olan kıymetli arkadaşım Sayın Sevim Betül BALOĞLU'na ve hayattaki en büyük değerim olan başta canım annem Gülşen ERSÖZ'e, canım babam Ömer Lütfi ERSÖZ'e, abim Nizameddin ERSÖZ'e, kardeşim Seyit Mehmet ERSÖZ'e, gelinimiz Şeyma ERSÖZ'e ve şirin yeğenlerim Gülşen, Nisa ve Zübeyde olmak üzere tüm aileme teşekkürü borç bilirim ve saygılarımı sunarım.

Aralık, 2019

Sema ERSÖZ



## ÖZET

Sema ERSÖZ

### İŞLETMELERDE İÇ DENETİM; KONYA'DA FAALİYET GÖSTEREN BÜYÜK ÖLÇEKLİ BİR İŞLETMEDE ARAŞTIRMA

Yüksek Lisans Tezi

Konya, 2019

Gelişen dünya ekonomisi ve küreselleşmenin etkisi ile işletmelerin fiziki yapılarının ve çalışma alanlarının hızla büyümesi ve daha geniş alanları kapsamaları ve karmaşık işlemler nedeniyle işletmeler yönetim fonksiyonlarını eskiden olduğu gibi doğrudan doğruya tek başına kontrol etme olanağını kaybetmiştir. Bu bağlamda, güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmelerin güvenilirliği işletmede işletilen dinamik bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin var olmasına bağlıdır. Güçlü ve güvenilir bir iç denetim ve iç kontrol sisteminin var olması demek, finansal raporlamaların güvenilir şekilde yapılabildiği, çalışmaların etkin, performansı yüksek ve verimli olarak yürütüldüğü, kanun, yönetmelik ve düzenlemelere uygunluk derecesinin yüksek olduğu anlamına gelmektedir. İşletmelerin değişen ve gelişen koşullara uyum sağlaması, rekabet edebilme gücünü artırması ve piyasalara kolayca girebilmesi için doğru, şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı, işletmelerde iç kontrol ve iç denetim sistemini gerekli hale getirmiştir. Bu çalışmada, Konya İlinde bulunan büyük ölçekli bir işletmenin, mevcut iç kontrol sisteminin işleyişi, etkinliğinin incelenmesi ve yapılan iç denetim çalışmalarına verilen önemi tespit etmek amaçlanmıştır.

#### **Anahtar Kelimeler**

İç Kontrol, İç Denetim, Konya.

## **ABSTRACT**

Sema ERSÖZ

INTERNAL AUDIT IN BUSINESS; RESEARCH IN A LARGE SCALE BUSINESS

IN KONYA

Master's Thesis

Konya, 2019

Due to the rapid growth of enterprises' physical structures and working areas and their wider scope and complex processes, with the impact of the developing World Economy and Globalization, enterprises have lost the opportunity to control their management functions directly as they used to, In this context, reliable and accurate information is needed. The reliability of the enterprises depends on the existence of a dynamic internal control and internal audit system operated in the enterprise. The existence of a strong and reliable internal audit and internal control system means that financial reporting can be carried out reliably, works are conducted efficiently, with high performance and efficiency, and the degree of compliance with laws, regulations and arrangements is high. Accurate, transparent, comparable and reliable information need of enterprises is for adapting to changing and developing conditions, for increasing enterprises' competitiveness and for their chance of entering to the markets easily, has made the internal control and internal audit system necessary for the enterprises. In this study, it is aimed to determine the importance given to the internal audit activities to examine the operation, effectiveness of the existing internal control system of a large scale enterprise in Konya.

### **Keywords**

Internal Control, Internal Audit, Konya.



## İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY .....	i
BİLDİRİM .....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR .....	xi
1. GİRİŞ .....	1
2. İÇ DENETİMLE İLGİLİ GENEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....	2
2.1. Genel Açıklama .....	2
2.2. İç Denetimin Tanımı .....	2
2.3. İç Denetimin Görevi .....	4
2.4. İç Denetimin Yararları .....	5
2.5. İç Denetimin Öğeleri.....	6
2.6. İç Denetimin Amacı Ve Önemi .....	7
2.7. İç Denetimin Şirket Organizasyonu İçindeki Yeri, Sorumluluk Seviyesi Ve Yetkisi .....	9
2.8. İç Denetim Türleri.....	12
2.9. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri .....	13
2.9.1. Sorumluluk ve Hesap Verme .....	13
2.9.2. Vekâlet Sözleşmesi .....	13
2.9.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım.....	14
2.9.4. Tasarruf İhtiyacı .....	14
2.9.5. Hileli ve Hatalı Fonksiyonlara Yönelik Koruma İhtiyacı .....	14
2.10. İç Denetçilerin Yapmış Olduğu Faaliyetlerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerine Etkisi .....	17
2.10.1. İç Denetçinin Yeterliliğini ve Tarafsızlığını Değerleme.....	19
2.10.2. İç Denetçinin Faaliyetlerinin Kalitesi ve Test Edilmesi.....	22
2.11. Değişimin İç Denetim Üzerindeki Etkileri .....	23
2.12. İç Denetim Süreci .....	31
2.12.1. İç Denetimin Planlanması .....	31

2.12.2. İç Denetimin Yürütülmesi .....	31
2.12.3. İç Denetimin Raporlanması .....	32
2.12.4. İç Denetimin Sonuçlarının İncelenmesi .....	33
2.13. İç Denetimin Özellikleri .....	33
2.14. İç Denetim Personeli .....	34
2.14.1. İç Denetçide Bulunması Gereken Özellikler .....	35
2.14.2. İç Denetçinin Organizasyondaki Yeri .....	37
2.15. Değişimin İç Denetçinin Rolü Üzerindeki Etkileri .....	38
2.16. İç Denetimi Tehdit Eden Etkenler .....	39
2.17. İç Denetim Standartları Ve Mesleki Ahlak Kuralları .....	40
2.17.1. İç Denetim Standartlarının Hedefleri .....	40
2.17.2. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları .....	41
2.18. İç Denetimde Geçmişte Yapılmış Hatalar .....	41
2.19. Türkiye’de İç Denetim .....	42
2.19.1. Genel Açıklama .....	42
2.19.2. Tarihsel Gelişimi .....	42
3.İÇ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ .....	45
3.1. Genel Açıklamalar .....	45
3.2. Kontrol .....	45
3.2.1. Kontrol Kavramı ve Tanımı .....	46
3.2.2. Kontrol Türleri .....	47
3.2.3. Kontrollerin Özellikleri .....	49
3.3. İç Kontrol .....	50
3.3.1. Yönetmel Kontrol .....	51
3.3.2. Muhasebe Kontrolü .....	52
3.4. İç Kontrol Sistemi .....	55
3.5. İç Kontrol Sisteminin Temel Varsayımları .....	59
3.6. İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Önemi .....	60
3.7. İç Kontrol Sisteminin Hedefleri .....	62
3.7.1. İç Kontrol Yapısının Esas Hedefleri .....	63
3.7.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Hedefleri .....	63
3.7.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Hedefleri .....	63
3.7.4. COSO Modeli İç Kontrol .....	64
4. İÇ DENETİM İÇİN BİR UYGULAMA .....	68
4.1. Uygulamanın Amacı .....	68
4.2. Uygulamada İzlenen Yöntem .....	68

4.3. Literatür Araştırması.....	69
4.4. Araştırmanın Sınırı.....	71
4.5. Gıda Üretim Sektöründe Bir Firma: X Gıda A. Ş.....	72
4.5.1. X Gıda A.Ş. Firmasının Genel Bilgileri.....	72
4.5.2. X Gıda A.Ş. İşletmesinin Maliyet Sistemi .....	73
4.6. İç Denetim Komitesi Çalışması .....	74
4.7. İç Denetim Çalışma Planı .....	75
4.8. Genel Organizasyon Şemaları.....	75
4.9. Uygulamalar.....	76
4.9.1. Hammadde ve Malzeme Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları .....	76
4.9.2. İşçilik Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları .....	80
4.9.3. Genel Üretim Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları.....	84
4.9.4. Diğer Giderler İçin İç Denetim Uygulamaları .....	86
4.10. Bulgular Ve Yöntem Analizi .....	87
4.11. Değerlendirme.....	89
5. SONUÇ .....	94
KAYNAKÇA.....	105
ÖZGEÇMİŞ .....	117

## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 - Organizasyon Şeması .....	9
Şekil 2 - İç Denetim Yapılandırması .....	10
Şekil 3 - İç Denetim Türleri .....	12
Şekil 4 - Hileleri Bulmada Kullanılan Temel Yöntemler .....	17
Şekil 5 - İç Denetim Raporlama İlişkisi.....	35
Şekil 6 - Görevlerin Ayrılığı .....	49
Şekil 7 - İç Kontrol Yapısının Öğeleri .....	60
Şekil 8 - COSO Küpü .....	65
Şekil 9 - COSO Piramidi .....	67



## KISALTMALAR

Bkz.	: Bakınız
CEO	: İcradan Sorumlu Yönetim Kurulu Üyesi (Chief Executive Officer)
CobiT	: Bilgi Teknolojisi ve İlgili Teknolojileri için Kontrol Amaçları (Control Objectives for Information and Related Technology)
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations)
ECIIA	: Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği (European Confederation of Institutes of Internal Auditing)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletme
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
PWC	: Price Water House Coopers
s.	: Sayfa

SEC	: Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
vb.	: Ve başkası ve başkaları ve benzeri ve benzerleri ve bunun gibi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
AICPA	: Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants)



## 1. GİRİŞ

İç denetim, işletmelerin yönetim politikalarını, prosedürlerini ve kontrol süreçlerinin verimliliğini, etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için düzenli, objektif ve disiplinli bir çalışma ile genel kabul görmüş standartlara, mevzuata ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirilen bir çalışmadır. İç denetim, şeffaflık anlayışı içinde kaynak kullanımını en aza indirerek, hesap verebilme, objektif ve tarafsız bir şekilde elde edilen verileri üst yönetime, kanun koyuculara ve diğer kullanıcıların kullanımına sunmayı amaçlar.

İyi bir iç denetim için iç kontrol sisteminin güvenilirliği çok önemlidir. İşletme yönetimi, işletme hedefleri doğrultusunda yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını gerçekleştirirken bazı sistemlerden faydalanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne kadar büyük olursa olsun, idare edebilme kabiliyetini yitirmez, ona hükmedebilir, çalışmalarının neticesini görebilir, gereken tedbirleri alabilir. İç kontrol sistemi de bu sistemlerden birisidir. İşletme yönetimi kontrol temeline dayalı bir örgüt yapısı ile amaçlarına ulaşabilir. Bu amaçlara ulaşabilmek için işletme yönetimi; iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulması, görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi, yeterli sayı ve kalitede çalışanın varlığı, uygun çalışma politikası ve yöntemlerinin uygulanması gibi uygulamaları yaşama geçirebilir. İşletme çalışmalarının etkili bir şekilde yerine getirilmesinde, aktif bir iç kontrol sisteminin güvence sağladığı, çalışmaların etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme amaçlarına ulaşmada itici güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması veya aktif çalışmaması varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suiistimallere ve farklı kayıplara neden olabilir.

Denetim iki türlü yapılmaktadır. İç Denetim ve Dış Denetim olmak üzere hangisi yapılacak olursa olsun denetim sürecinin etkinliği, güvenilirliği ve kanıtların yeterli olması iç kontrol sistemine bağlıdır. Bu bağlamda denetim, sürekli değişen, güncellenen, yenilenen ve gelişen piyasa koşullarına rağmen sistemin içerisinde güçlü, güvenilir ve sürdürülebilir var olabilmesi için en önemli yönetim araçlarından.

Bu çalışma beş bölüm şeklinde hazırlanmıştır. İlk bölüm giriş ile başlamıştır. İkinci bölümde ise iç denetim detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise iç denetimin başarısında büyük öneme sahip olan iç kontrol sistemi anlatılmıştır. Dördüncü bölümde ise Konya İlinde faaliyet gösteren büyük ölçekli bir işletmede yapılan iç denetim uygulama çalışmasına yer verilmiştir. Beşinci ve son bölümde ise tez sonucu ortaya çıkan sonuç, iç kontrol değerlendirme raporu ile iç denetim raporu hazırlanarak çalışma sonlandırılmıştır.

## **2. İÇ DENETİMLE İLGİLİ GENEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

### **2.1. Genel Açıklama**

İş dünyası her güne farklı hile haberleri ile başlamakta ve bu konu ile ilgili gerekli olan araştırma yapıldığında çoğunlukla şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır. İşletmeler, iç denetim, iç kontrol, kurumsal yönetim, şeffaflık, tepe yönetiminde uyum, etik kurallar gibi kavramlara daha çok önem göstermelidirler. İç Denetçiler Enstitüsü hilelere karşı önlem almak amacıyla verdiği tavsiyelerden ilki olarak iç denetim fonksiyonunu yetkili bir biçimde oluşturmak ve bunu sürdürmeyi önermektedir. Bu görüşün amacı, işletmelerin gelişmesine engel olabilecek risklerin önceden belirlenmesi ve aynı zamanda süreci düzenli bir kontrol ile takip edebilmesidir. İç denetim fonksiyonları etkili bir şekilde uygulandığı takdirde alınan önlemler etkili olacaktır. İç denetim birimi görevinin önemini farkında olup örgüt kültürünü açık bir şekilde kavramış olmalı, işletme sorunlarını her daim bilebilmeli, çalışmasını disiplinli ve devamlı olarak sürdürmeli ve işletmeye süreç boyunca her zaman yardımcı olabilmelidir. (Yılancı, 2003: 24).

### **2.2. İç Denetimin Tanımı**

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından farklı zamanlarda yapılmış olan tanımlar iç denetimin koruyucu ve yapıcı olan sürecinin farklılıklarını gerekli şekilde açıklayabilmektedir. 1957 yılında İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmış olan tanıma göre, “iç denetim; finansal, muhasebe ve diğer çalışmaların incelenmesinde yönetime hizmet sağlamak için örgüt içindeki bağımsız değerlendirme çalışmalarıdır.” 1971 senesinde enstitünün değişiklik yaptığı iç denetim tanımında ise sadece örgüt faaliyetlerine bakılmasına gerek olduğu yer almaktadır. 1978 senesinde yayınlanmış olan iç denetim standartları, iç denetimi örgüte yardım etmek ve örgütün çalışmalarını takip edebilmesi için kurulmuş bir inceleme sistemi olarak açıklamaktadır. (Kepekçi, 2004: 40).

İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimi etkili bir hizmet göstermesi ve işletme bilimine katkı sağlaması amacıyla hareketle şu şekilde tanımlamıştır: “Bir işletmenin çalışmalarının önemini arttırmak, değer katmak ve çalışmalarında faydalı olması amacıyla katkı sağlamak, bağımsız, tarafsız güvence ve danışma sağlayan çalışmadır. Bu sistem bir kuruluşun başarıya ulaşması için gerekli olan risk yönetimini değerlendirmesi, kontrolü sağlaması, süreçlerin etkinlik, verimlilik değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi kontrolünü yaparak düzen ve disiplinli sistematik bir çalışma” şeklinde açıklanmaktadır. İç denetçilerin değerlerine zarar vermeden danışma ve tavsiyelerde bulunabildiği çalışmalar aracılığıyla ek değer sağlayabileceği kabul edilmektedir. Bu tanım, son zamanlarda görülen risk yönetimi ve kurumsal yönetim yaklaşımlarını da açıklayabilmektedir. İç denetimin, yöneticilerin ve denetim kurulunun önemli bir destekçisi olduğu kabul edilerek bu



konuda görevleri paylaştığı görülmektedir. (Uzay, 2004: 4).

İç denetim, organizasyonun amaçlarının gerçekleştirilmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle işletme yönetimi ve başkanına tarafsız ve bağımsız görüş sunarak kontrol ve kurumsal yönetim, risk yönetimi hakkında açıklama yapar. Kontrol ve kurumsal yönetim, risk yönetimi; amaçların yapılabilmesini, risk önlemesini, görev aşamalarındaki güvenilirliği, iç ve dış raporlamadaki hesap verme, yürürlükte olan kanunlara ve yönetmeliklere uyulması, organizasyon içinde tespit edilen ahlaki ve davranışsal standartlara uyumlu hareket etmeyi gerçekleştirmek üzere ayarlanmış çalışmaları, politikaları ve prosedürleri içine alır. (Yörüker, 2004: 9).

Bu yeni yapılan açıklamada iç denetim artık iş akışlarından birisi olarak değerlendirilmektedir. İç denetimde işletmede faaliyet gösteren diğer birimler gibi işletmeye katma değer katmalıdır. İç denetimin faaliyetleri dış denetimin görevlerini tekrarlamış olursa gelişme ve değer kaydedilmemiş demektir. İç denetimin işletmeye değer katabilmesi, gelişme gösterebilmesi ve daha iyi yönetim çalışması yapabilmesi için, yol gösterecek uygulamaları, tavsiyeleri ve işletmenin bütün çalışmalarını takip etmesi gerekmektedir. (Uzay, 2004: 209).

İç denetimin başlıca amacı, işletme içinde yapılan muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini inceleme; işletme içi uygulamaların idari plan ve politikalarına uyumluluğunu etüt etmek, hataların ve aksayan yönlerin düzeltilmesi için gerekli önerme ve tespitlerin yapılması ve çözüme kavuşturulmasıdır. (Akgün, 2002: 20).

Yukarıda açıklandığı üzere iç denetim; analiz, değerlendirme, iyileştirme, inceleme, gözden geçirme gibi aşamaları bulunduran ve çalışma konusu süreç içerisinde büyüyen bir idari işlemdir. Bir diğer deyişle, iç denetim yürütmenin dışında olan fakat yönetime danışmanlık hizmeti sağlayan bir idari işlemdir. (Uzun, 1998: 29). Bugünkü tabir ile iç denetim gerçekliğini aşağıda belirtilen süreçlerden geçerek tamamladığı görülmektedir: (Kaya, 2005: 97).

- Şirkette; iç fonksiyonların kontrol ve takip edilmesi aşaması,
- Fonksiyon bazlı sürekli denetim çalışması,
- Risk odaklı denetim.
- İstatistikî metotlar ile denetim,
- Anlık belirli kısımların incelenmesine yönelik denetim,
- Risk analizine dayalı denetim,
- Yönetim denetimi,

- Sistem tabanlı yaklaşımla denetim,
- Yönetim fonksiyonlarının denetim kapsamına alınması,

### 2.3. İç Denetimin Görevi

İç denetim, işletmeye katma değer oluşturmak ve operasyonlarını düzenlemek için, bağımsız, nesnel ve güvenilir danışmanlık çalışması gerçekleştiren sistemdir. İşletme, disiplinli ve sistematik bir yaklaşım ile değerlendirerek ve etkili bir risk yönetimi kavrayışıyla yönetim ve kontrol amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olur. (Hutchins, 2001: 27).

İç denetim, disiplinli ve devamlı, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden bir işletmede aktif bir risk yönetiminin oluşturulmasına yardım eder. Denetim aşamasında iç denetçiye ve denetime bağlı olan yönetime ve personele düşen birden fazla sorumluluk bulunmaktadır. Bu konular uluslararası iç denetim standartlarında detaylı bir biçimde belirlenmiştir. İlk başta yönetim ve kontrol aşamalarının ayarlanması gerekir. İç denetim, bir işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasına yönelik şekilde işletmeye değer katmayı amaçlar. Bu amaç ile işletmenin yeni hedefler belirlemesine ve ilerletmesine yardım eder. (Dennis, 1990: 83). İç denetçiler yönetimin dışında ve yönetim işlemi ve fonksiyon aşamasından ayrı biçimde işletme yönetimine danışmanlık yapmak hedefi ile düzenlediği raporlarda geliştirici ve iyileştirici tavsiyelere yer verirler. (Kaya, 2005: 97).

İç denetim faaliyetleri bir işletmede aşağıda belirtilecek olan öğelerin belirlenmesini sağlar: (Aslan, 2003: 2).

- Operasyonel ve finansal bilgi birikiminin güvenilir ve doğru olup olmadığı,
- Tespit edilen işletme risklerinin belirlenmiş ve asgariye düşürülmüş olup olmadığı,
- Uygun standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- İç ve dış politikaların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların verimli ve etkin bir biçimde kullanılıp kullanılmadığı,
- İşletmenin amaçlarına etkin bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığı.

İç denetim, dış denetimin öncesinde çoğunlukla yönetim denetimi olarak bilinmektedir. Pek çok işletme son zamanlarda bu tarz personeli daha ucuz, daha çabuk ve dış denetçilerden daha etkili olduğunu görmüştür. (Hodgetts, 1999: 240).

Çağımızda iç denetimin önemini bilen şirketlerde üst yönetim iç denetimi her alandan desteklemektedir. Birçok şirkette iç denetim bölümü üst yönetime personel yetiştirme yeri gibidir.

Mesela Y Holding’de grup firmalarında yöneticilerin önemli bir bölümü; X Şirketi’nin mevcut bulunan yöneticilerinin %20’si kariyerine uzman yardımcısı görevi ile başlamıştır. Aynı biçimde X Grup şirketinde üst yönetimlerinin yapılandırılması da teftiş ve denetim kökenli personelden oluşturulmuştur. (Güzelay, 2006: 3). Çünkü iç denetim işletme işlemlerinin tümüne üstten bakarak tam şekilde kavrayabilme olanağı vermektedir. (Uzay, 2004: 211).

#### **2.4. İç Denetimin Yararları**

İç denetim çalışmasının şirkete sağladığı yararlar şu şekilde listelenebilir: (Ernst ve Young, 2003: 8).

- İşletme genelinde denetiminin sağlanabilmesi için gerekli kültürün oluşumunun sağlanabilmesi,
- Şirket varlığının zarar görmesini engelleyebilme,
- Elde edilen verimin yükseltilmesi,
- Yasal düzenlemelere uyum sağlaması,
- Operasyonların, işletme literatürüne, standartlarına, talimatlarına ve politikalarına uygun bir biçimde etkin ve yararlı bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğinin incelemesi,
- Kontrollerin düzenli ve gerekli şekilde yapılmasının takibi,
- Üretilen kaynaklarının güvenilir olması için gerekli çalışmaların sağlanması,
- Şirketin belirlenen iş projelerinin, amaçlarına ulaşabilmesi için yardımcı olunması,
- Şirketin elde edilen sermayesinin ve fonlarının bütünlük ve verimli bir şekilde teminat altında tutulması,
- Teminat altına alınan sermayenin ve fonun oluşabilecek risklerini takip edip gerekli önlemi alması,
- Düzenli aralıklara ve habersizce yapılan denetimler ile sürekli denetleniyor olgusunun oluşturulması,
- Çıkan sonuçlar ve oluşturulan önerilerin yönetim etkinliğini çoğaltması,
- Çalışmaların organizasyon programı ve bütçe amaçları ile mevzuata uygunluğunun sağlanması,
- Şirkete değer sağlaması ve finansal tablolara güven sağlaması konusunda iç denetim çalışmasının aktif rol oynaması,
- Üretim etkenlerinin kullanım verimliliğini tespit etmek için çalışma yapılması,

- Yönetim performansının değerlendirilmesi,
- Şirket yönetimine doğru bilgi vererek çalışma verimliliğini arttırması,
- Kurallara ve kanunlara uygun hareket edilmesi,
- İç kontrol sistemini otokontrolü sağlayacak şekilde oluşturmak, yenilemek için fikir yürütülmesi.

İç denetimin görevi, verdiği faydalar ve işletme çalışmalarının verimliliğine ve kârlılığına etkisi ile beraberinde yatırımcılar nezdinde işletmenin değerini de yükseltmektedir. (Harrington, 2004: 65).

## 2.5. İç Denetimin Öğeleri

İç denetim farklı öğelerin bir araya getirilmesi ile yapılan bir bütündür. Bunlar:

**Özerklik:** İç denetçinin iç denetim konusunda tam olarak bilgili olmasını ve iç denetim standartlarına uygun olmasını söyler. Bunlar, denetçinin her alanda yeterli başarı ve tecrübeye sahip olmasını gerektirmektedir. Özerklik için; (Aslan, 2003: 7).

- İç denetçinin, yetkin bir iç denetim uzmanı olması,
- Bağımsız bir görüş sunabilmeleri için çalışma sürdürecekleri işletme faaliyetlerinin oluşturulması veya uygulanmasının her aşamasında bulunmaları,
- İç denetçi şirkette bağımsız bir organizasyon şeması içinde, bağımsız bir şekilde faaliyette olması gerekmektedir.

**İşlem Sınırı:** İç denetçiler, denetim çalışmaları yürütecekleri yerde hiçbir kısıtlama olmadan inceleyecekleri alana dair tüm belgelere ve kayıtlara rahatça ulaşabilmelidirler.

**Bilginin Yapısı:** Günümüz firmalarında sermayeye sahip olanlar ve şirket yöneticileri birbirlerinden ayrı olmakta ve karar vermede etkili bilgiler raporlama işlemi ile elde edilmektedir. (Durmuş ve Arat, 2000: 120-121). Firmalarda yöneticilerin doğru karar verebilmesi için vaktinde ve sağlıklı bir şekilde bilgi edinmeleri önemlidir.

**Risklerin Belirlenmesi:** Yönetim Kuruluna Risk yönetim sürecinin etkinliği konusunda taraf olmadan güven verme, iç denetimin risk yönetim aşamasındaki başlıca görevini oluşturmaktadır. Şirketin olası kayıp olarak belirtilebilecek risklere karşı önemli görülen riskleri ciddi bir biçimde inceleyip, değerlendirmesi ve rapor tutularak kontrol altına alınmasıdır. (Şahin, 2005: 23).

**Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk:** İç denetçilerin, yürüttükleri faaliyetleri

mevzuata, üst yönetimin belirlemiş olduğu politika ve prosedürlere uygun çalışıp çalışılmadığını incelemeleri gerekmektedir. Yönetim tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlerin incelemesi yapılırken aynı zamanda prosedür ve politikaların işletme hedeflerine uygun olup olmadığının araştırmasının ve takibinin yapılması da gerekmektedir. (Bozkurt, 1999: 33).

**Kaynakların Kullanım Biçimi:** Bir iç denetçi, yönetime verilen fiziki olan belgelerin konu ile alakalı şekilde kullanıldığı ya da kullanılmadığını takip etmelidir. (Aslan, 2003: 8).

**İşletme Amaçlarına Ulaşma:** İç denetçi işletmenin önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşım düzeyini de incelemelidir. Bu durumda iç denetçinin sorumlulukları işletmenin hedeflerine ulaşmada yönetim ve kanun koyucu tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmek ve eksiklikleri belirlemektir.

## **2.6. İç Denetimin Amacı Ve Önemi**

İç denetimin hem işletme hem de yönetim için önemi büyüktür. İç denetimin mevcudiyeti yönetime güvence sağlar. İç denetim çalışmaları, işletmede görülen şirket içi uygulamaların yönetim tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uygun olup olmadığını araştırmak sureti ile daha verimli ve etkin bir yönetim kurulmasına yardımcı olmaktadır. Fakat bazen iç denetimin şirket yapısı içerisinde bulunduğu durum ve iç denetçiye yönetim tarafından verilen görevlerin sınırları denetim çalışmalarının etkin bir halde yapılmasını ve iç denetçilerin bağımsız bir şekilde hareket etmelerine engel oluşturmaktadır. (Tuan ve Sağlar, 2004: 1). Şu an faaliyet gösteren iş dünyasında etkili bir denetim sistemi olmadan işletmelerin düzgün ve istikrarlı bir gelişim gösterebilmeleri çok mümkün olmamaktadır. Şirketin varlığını ilerletebilmesi için iç denetim en etkili öğedir.

Her işletmenin temel işlevi olan üretim ve pazarlama ile kolaylaştırıcı işlevi olan personel ve finans işlevlerinin oluşturdukları ekonomik durumlar parasal yönleri ile muhasebeye aktarıldığı için denetim faaliyetlerinin çalışma alanı çoğunlukla muhasebedir. Muhasebeyi denetim faaliyetinin bir bölümünün içine alan iç denetimin hedefi; bütün yöneticilere, takip edilen çalışmalar ile alakalı tespitler, incelemeler, öneriler ve gerekli yorumlarla görevleri doğrultusunda bilgi sağlamaktır. İç denetçi, çalışmasının hangi bölümünde bulunursa bulunsun işletme yönetiminin hizmetindedir. İç denetimin hedefleri, aşağıda belirtilecek olan faaliyetlerin ilerletilmesini gerektirmektedir: (Akgül, 2000: 20).

- Yasal düzenlemelere, etik değerlere ve işletmenin süreçlerine uyum sağlaması
- Usulsüzlük ve yolsuzlukların engellenmesi,

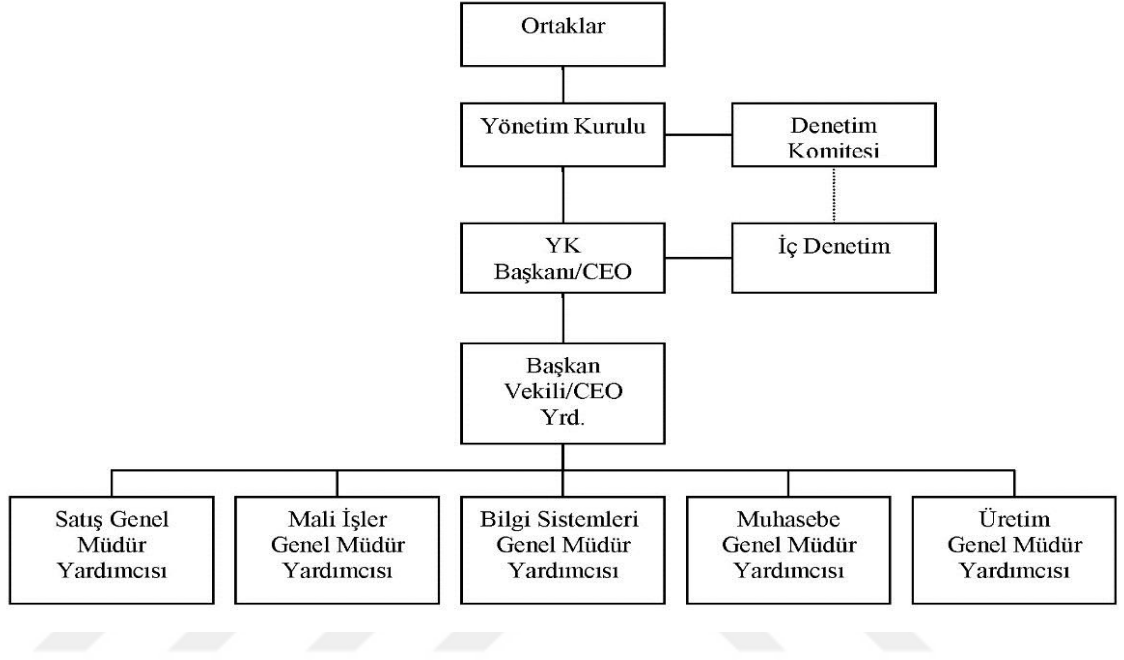
- Uygun vazife dağılımının gerçekleştirilmesi,
- Aktif onay mekanizmasının oluşturulması,
- Doğru ve bitirilmiş bilgilere ulaşılması,
- Finansal neticelerin incelenmesi,
- Hesap bakiyelerin doğrulanması,
- Finansal, muhasebe ve diğer faaliyetler ile alakalı kontrolün sağlamlığı, yeterliliği ve incelemenin değerlendirilmesi,
- Çalışmaların ve fonksiyonların belirtilmiş planlara, yönergelere ve politikalara uygun olup olmadığının incelenmesi,
- İdarenin düzenleyip sunduğu her çeşit bilginin güvenilirliğini ve doğruluğunun araştırılması,
- Verilen görevlerin gerçekleştirilmesiyle alakalı çalışmaların kalitesinin incelenmesi,
- Çalışmalar ile ilgili iyileştirme önlemlerinin yönetime tavsiye edilmesi.

İç denetiminin asıl amacı iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini takip etmek üst yöneticiye doğru bilgiyi vermektir. Önceden belirlenmiş kriterler ile iç kontrol sisteminin yetkinliğinin ve etkinliğinin ölçülmesi gerekmektedir. Belirlenmiş olan ölçütler kabul görmüş olan muhasebe ilkeleri ya da yönetim politika, prosedür ve metotlarını oluşturan hedefler, bildirimler ve yöneticilerin emirlerinde geçen kurallardır. İç denetçi öncelikle yöneticilerden belirlenmiş olan kriterleri öğrenmekte ve bu kriterlere göre inceleme yapmakta ve sonrasında yöneticiye geri dönüşü sağlamaktadır. Muhasebe ilkelerinin şirket içi uygulaması sağlanırken iç denetçi bu konumda süzgeç görevini üstlenmektedir. (Kaya, 2006: 72).

İç denetimin hedefi gözden geçirilmiş olan çalışmalarla ilgili nesnel olan tespitler, değerlendirmeler, öğütler ve yorumlar ile üst yönetimin tüm üyelerine görevlerini etkili bir şekilde yapmaları için yardımcı olmaktır. Yönetimsel bir kontrol olan iç denetim farklı kontrollerin etkinliğini de ölçer ve bunu değerlendirmeye alır. Yönetimin amaçlarının gerçekleşmesi yolunda olduğu konusunda yeterli olan güvenceyi sağlamada kullanılan bir yönetim tekniğidir. İç denetimin yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. (Uzun, 1998: 29). Makul bir maliyet ile iç denetim kontrolün etkinliğini arttırmayı da hedeflemektedir.

## 2.7. İç Denetimin Şirket Organizasyonu İçindeki Yeri, Sorumluluk Seviyesi Ve Yetkisi

İç denetim, şirket organizasyonunda diğer bölümlere bağımlı olmayacak hiyerarşik bir konumda bulunmalıdır. Tersi durumda, iç denetim biriminin ihtiyacı olduğu bağımsızlığa sahip olmaması sebebiyle, şirketi yeterli etkinlikte denetlemesi mümkün olmayacaktır. (Güleç, 2000: 56).



Şekil 1 - Organizasyon Şeması

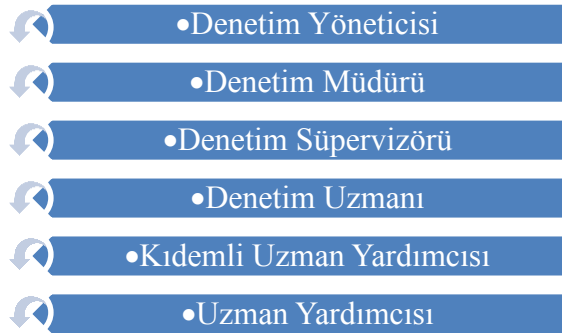
**Kaynak:** O. Ray Whittington&Kurt Pany, **Principles of Auditing and Other Assurance Services Fourteenth Edition**, New York: McGraw-Hill/Irwin, 2003, s.234.

İstanbul Sanayi Odası tarafından 1999 senesinde ülkemizde bulunan 500 büyük sanayi işletmesine yapılan bir anket çalışmasının sonucuna göre, ankete cevap veren 169 şirketin %71'inde iç denetim birimi olduğu görülmüştür. Pozitif bir şekilde değerlendirebileceğimiz bu yüzdelik dilimi %25.5 gibi bir oran ile olumsuz olarak değerlendirilecek olan bir oran takip etmektedir. Bu durumda yönetim kurulunun ve denetim komitesinin bağımsız hareket etmediğini gösteren bu oran %25.5 işletmenin yapısının ve bağımsızlığının önemi açısından dikkat edilmesi gerektiğinin göstergesidir. (Yılancı, 2006: 193).

İç denetim bölümünün statüsünün iç denetçinin görevini yerine getirmesine olanak sağlayacak düzeyde olması gerekmektedir. Örgütsel statü iç denetim biriminin yer aldığı örgütsel hiyerarşideki seviyesidir. Amerika'da gerçekleştirilen bir incelemede iç denetim bölüm

başkanının raporunu kime yönlendirdiği sorulmuştur. Toplanılan sonuçlarda 1957 senesinde iç denetim bölümünün %30'u raporlarını genel müdür yardımcısı ya da üst düzeydeki yöneticilere iletirken, bu oran 1963'de %40'a, 1968 senesinde %47'ye, 1975 senesinde %49'a yükselmiştir. (Kepekçi, 2004: 42).

İç denetimden sorumlu olan birim yöneticisi, bulgular ve önlemler üzerinde gerekli tedbirleri alabilecek ve çözüm önerisi sunabilecek bir şekilde yöneticiye karşı sorumlu olmalıdır. İç denetim biriminin yapısı, konumu ve yönetim tarafından verilmiş olan olanaklar; yönetimin iç denetimden bir beklentisi olduğunu ortaya koyar. (Güleç, 2000: 51). İşletme hiyerarşisinde iç denetim bölümünün yapılandırılması aşağıda gösterildiği şekli ile olmalıdır: (Eşkazan, 2004: 33). Bir iç denetim biriminin yapılandırılmasında yüksek kalite standartlarına uygunluk göstermesi o firmanın iç denetim işlemini dünya çapında faaliyette olmasını sağlar. (Caplain, 2005: 35). İç denetim bölümünün yapılandırılmasında başlıca mesele, bunun yönetime yardım etmek hedefi ile mi yoksa yönetim çalışmalarının takip edilmesi ve değerlendirilmesi hedefi ile yönetim kurulu için mi gerçekleştiğidir. Ancak iç denetim birimi yönetime yardım etmek hedefi ile oluşturulmuşsa da birimin, yönetimin yönlendirme ve kontrolünde olması için direkt CEO'ya bağlı bulunması gerekmektedir. Tarafsız olarak bakıldığında aslında bu durumun rasyonel bir olay olmadığı görülmektedir. Bu şekilde CEO'nun altında yetkilendirilecek bir finans ve muhasebe genel müdür yardımcısı bu görevi yürütebilmektedir. Ancak iç denetim biriminin kuruluş hedefinin yönetim çalışmalarını değerlendirilmesi hedefi ile yönetim kurulu için gerçekleştiği durumlarda bir denetim komitesine bağlı olması en doğrusudur. (Eşkazan, 2004: 34).



**Şekil 2 - İç Denetim Yapılandırması**

İç Denetimin Kapsamı ve Sorumlulukları: İç denetim, işletme personelinin görevlerini etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardım etmek hedefi ile; şirket üyeleri, üst düzey idare ve yönetim



kuruluyula birlikte ilerletilen bir çalışmadır. İç denetçiler yönetime, inceledikleri çalışmalarla ilgili bilgiler, incelemeler ve değerlendirmeler sunarak çalışmalarının etkinliğinin makul bir maliyet ile artırılmasına yönelik tekliflerde bulunurlar. Bu hedefle iç denetçiler aşağıda belirtilecek olan çalışmalarda bulunmaktadır: (Uzay, 2004: 210)

- Şirketin çalışmaları ve raporlar için önemli etkileri olabilecek planlar, politikalar, kurallar, yönetmeliklerin yasalara bağlı hareket etmesini sağlamak hedefi ile oluşturulan sistemleri denetlemek ve bu aktiflerin mevcudiyetini araştırmak,
- Kaynakların ekonomik ve etkin olarak kullanım sağlanıp sağlanmadığını incelemek,
- Faaliyet ve finansal bilgilerinin güvenilirliğini, birliğini, bütünlüğünü ve bu bilgilerin ölçümleme, tanımlama, sınıflandırma ve raporlama metotlarını incelemek,
- Uygulama ve operasyonların düşünüldüğü gibi yapıp yapılmadığından emin olmak için, uygulama ve operasyonları izlemek,
- İşletme, iç denetim sistemini ilgilendiren bütün prosedür ve politikaları yazılı metin şekline getirmek,
- Tüm aşamalar, operasyonlar, sistemler, bağıntılar ve çalışmalarda oluşabilecek kontrol ve riskleri tespit etmeye yönelik kontrol ve incelemelerde bulunmak ve çıkan neticelerini rapor şeklinde yönetim kuruluna ve inceleme komitesine iletmek,
- Denetim raporlarında iletilen bulguların, önerilerin takibini ve sonuçları konusunda inceleme faaliyeti gerçekleştirmek,
- Yapılan incelemelerle alakalı oluşan çalışma kâğıtlarını ve kanıtlarını toparlamak ve saklamak,
- Risk yönetimi aşamalarının yetkinliği hakkında güvence sağlamak,
- Belirlenen operasyonel amaçlar ve talepler doğrultusunda, işletmenin farklı birimlerdeki işleyiş düzeninin, bu amaçlara ulaşması için yeterliliğini tespit etmek,
- Şirkette uygulanan risk yönetimi metodolojisinin alandaki en iyi uygulamaları gerçekleştirecek yetkinlikte ve uygunluğunu tespit etmek hedefi ile her çeşit kurumsal ve sektörel bilgiyi değerlendirmek,
- Kurumsal hedeflerin gerçekleşmesi için iç denetim bölümü bazında hedefler oluşturmak ve bunların gerçekleşmelerini sağlamak,
- Geçerli olan yasa ve belirlenmiş olan prensiplere karşı yapılabilecek kanunsuz olayları

belirlemek amacı ile yolsuzluk ve nasıl tedbir alınabileceği hakkında bilgi sahibi olmak ve bununla ilgili olarak önceden yapılmış olan kontrollerdeki eksiklikleri ya da yeni kontrolleri tespit etmek,

- Dış denetçilerle iletişim kurarak koordinasyonu ayarlamak,
- İç denetim teknikleri, standartları ve prosedürlerini sürekli incelemek, takip etmek ve gelişmeler ile ilgili ve bilgili olmak ve kişisel gelişim açısından ilerleme kaydetmek için elde edilen bilgi, birikim ve deneyimi İç Denetim Enstitüsü'nün tavsiye etmiş olduğu seminer ve sınavlara katılım sağlayarak ilerletmek. (Ernst & Young, 2003: 10-11).

## 2.8. İç Denetim Türleri



Şekil 3 - İç Denetim Türleri

Uygunluk denetimi: İşletme yönetimlerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili yasa, yönetmelik, tüzük ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.

Performans denetimi: İdarenin bütün kademelerinde gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin uygulanması, planlanması ve kontrol edilmesi sürecinde verimliliğin, etkililiğin ve ekonomikliğin değerlendirilmesidir.

Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin işlem ve hesapların doğruluğunu ve mali tabloların, mali sistemin güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Mali tabloların denetiminin amacı; finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin faaliyet sonuçlarını, finansal

durumunu tüm önemli taraflarıyla doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde gösterip göstermediği konusunda denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. (Güredin, 2014: 16).

**Bilgi teknolojisi denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

**Sistem denetimi:** Denetlenen bölümün çalışmalarının ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, uygunluk ve kalitesinin araştırılması, uygulanan yöntemlerin ve kaynakların yeterliliğinin ölçülmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, suretiyle değerlendirilmesidir.

## **2.9. İç Denetimin Uygulanma Nedenleri**

İç denetim ile ilgili önceden yapılmış olan hatalar incelendiğinde; iç denetim gereksiniminin bilinmemesi, organizasyonel hiyerarşide iç denetim birimine yer verilmemesi ve yönetim tarafında iç denetim çalışmasının kabul edilmemesinin nedeninin, iç denetimin uygulama sebeplerinin işletme yönetimlerince anlaşılmamış olmasından ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

### **2.9.1. Sorumluluk ve Hesap Verme**

Çoğunlukla, yöneticiler görev ve yetkilerinin bir bölümünü kendileri ile alakalı şekilde görev sürdüren çalışanlara verirler. Aynı zamanda yöneticiler çalışanların sorumluluklarını etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleştirip gerçekleştiremediklerini ve kişisel hedeflere ulaşım ulaşılmadıklarını tespit etmelidirler. Fakat bu konu hakkında ne yöneticilerin kişisel uğraşları ne de astların yapmış oldukları çalışmalar için raporlar net bilgi veremez. İç denetçiler bilgi biriktirme, problemleri bilebilme ve şartları irdeleme konusu hakkında mesleki yetkinlikleri sebebiyle, sistemlerin, kuralların, kontrollerin incelenmesi ve alınan verim ile ilgili amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmeyi yöneticiler adına vekâleten gerçekleştirirler. Fakat yine de bu inceleme sorumluluğu; ölçme, tasdik etme ve önerilerle kısıtlıdır. İç denetçiler yöneticinin yerini alarak çalışanın görev ve sorumluluklarını tanımlayamazlar. Aksi durumda iç denetçilerde bulunması gereken en mühim nitelik olan tarafsızlığı kaybetmelerine sebep olacaktır. (Aslan, 2010: 9).

İç denetçiler en başta üst düzey yöneticileri de kapsamak üzere her aşamadaki yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirebilme konusundaki performanslarını yönetim kurulu adına vekâleten incelerler. (Çakmak, 2005: 18).

### **2.9.2. Vekâlet Sözleşmesi**

Çağımızda yoğun ticari işlemlerin ve ilişkilerin de etkisiyle işletmelerin çalışma hacimlerinin

artması, uzmanlaşmayı zorunlu bir hale getirmektedir. Ancak şirket sahipleri istihdam ettikleri personeli vazifelerindeki performanslarını ve çalışmaların verimliliğini ölçebilecek yeterince bilgiye sahip değildirler. Bundan dolayı da bu sorumluluğu da profesyonellere verirler.

Şirket sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu bağ vekâlet anlaşması ile ilişkilendirilmiştir. Sorumluluk yürüten yöneticinin sorumluluklarını gerçekleştirip gerçekleştirmedikleriyle alakalı olarak şirket sahibinin kaygılarını önleyecek en önemli teftişlerden birisi; iç denetimdir. Bu sebeple iç denetçiler gerçekleştirdikleri incelemeler sonunda yöneticiler ve şirket sahipleri arasında oluşabilecek menfaatlerin çatışmalarını engeller. (Çakmak, 2005: 19).

### 2.9.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetçiler yalnızca işletmelerdeki hileleri ve hataları belirlemekle kalmaz, aynı zamanda gelecekte aynı meselelerin oluşmaması için yöneticilere danışmanlık hizmetinde de bulunurlar. (Aslan, 2003: 10). Çağımızda iç denetçiler, birden çok faaliyette, amaçların gerçekleşmesinde, kontrol, eğitmenlik ve danışmanlık gerçekleştirerek yönetime yardım eden, idari ekibin üyeleri şeklinde görülmektedir. (Uzay, 2004: 214).

Verilerin kanıtlanması ve uygunluğun tespit edilmesinde, risk, kontrol, idare bağıntılarına da önem verilmesiyle, iç denetçinin görevi daha da artmıştır. İç denetçinin, inisiyatifi bulundurması ve önsezisi ve müşteri odaklı olmasının birleşimi olarak danışmanlık ve güvence çalışmaları ortaya çıkmıştır. Bu yüzden iç denetçi, işletmede oluşan hatalı işlemleri düzeltmeye yardım etmekte ve günlük işlemlerde yönetime nitelikli kaynak olmaktadır. (Edwards vd., 2003: 13).

İç denetçiler faaliyetleri ile denetim yapılan işletmelere katma değer oluştururken, kontrol sisteminde oluşan suiistimal ve eksikliklerden oluşan riskleri de dikkate almalıdırlar. İç denetçiler bir taraftan birim yöneticilerinin güveninin sürekli olmasını sağlarken diğer taraftan da eksik bulguları üst yönetime raporlama yapmaktadır. Bu karışık bağlantılar iç denetçilerin iletişim kabiliyetlerinin üst düzeyde gerçekleşmesini gerektirmektedir. (Eşkazan, 2003: 33).

### 2.9.4. Tasarruf İhtiyacı

Profesyonel takımlar veya bireylerce yürütülen detaylı denetim faaliyetleri neticesinde şirket çalışmalarında ve kademelerinde belirlenen eksikliklerin önlenmesi ile şirketlerde yüksek tasarruflar sağlanmaktadır. Bazen meydana çıkarılan eksikliklerden oluşan yarar iç denetim biriminin bir senelik giderini karşılayabilecek seviyede de olabilmektedir. (Çakmak, 2005: 19).

### 2.9.5. Hileli ve Hatalı Fonksiyonlara Yönelik Koruma İhtiyacı

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısı ile finansal tablolarında gerçekleştirilen olağan

olmayan maskelemeler, düzenlemeler, hileler, yolsuzluklar küçük bir kesime fayda verirken önemli bir kesim üzerinde zarara sebep olmaktadır. Yapılanlardan küçük seviyede yatırımcılar, borç verenler, personel, satıcılar zarar görürken, yüksek seviyede devlet ve kamuoyu etkilenmektedir.

Hata, işletme çalışanın unutkanlık, dikkatsizlik, bilgi eksikliği gibi nedenlerle istemeyerek yapmış olduğu yanlışlıklardır. Hile ise diğer kişileri yanıltma hedefi taşıyan bulunduran ve muhasebe kayıt ve fonksiyonlarında bilinçli olarak gerçekleştirilen düzensizliklerdir. (Uzay, 2001: 236).

Hata ve hileler, genel olarak, şirket varlıklarında eksilmeye sebep olan ve şirketi hedeflerinden uzaklaştıran eksiklikler olarak belirtilebilir. Günümüzde pek çok şirket, öncelikle muhasebe personelinin oluşabilecek eksiklik, hata ve hile olasılıklarından dolayı kontrole ihtiyaç duymaktadır. İşletmelere diğer tehdit etkeni ise gereksiz yere yapılan harcamadır. Hile çoğunlukla bazı fonksiyonlarda gerçekleştirilmektedir. Ancak boşa yapılan harcama devamlıdır ve bütün işletme çalışmaları için söz konusudur. İşletmenin büyük çaptaki gizli harcamalarından biri olarak üretim araçlarının kullanılmayan yerlerde gerçekleştirdiği boşa harcamalar söylenebilir. Bundan dolayı da yapılacak olan denetimler gereksiz yere yapılan harcamayı engelleyici ya da dikkatli harcamamayı özendirici özellikte olmalıdır. (Woolf, 1978: 146).

Hilelerin çoğu yanlış işlemler yardımı ile yapılır ve yanlış işlemler ile gizlenirler. Yanlışların hileli bir hal alması, sürdürülmüş olan yollardan değil, bunların bilerek yapılarından kaynaklanır. (Hiçşamaz, 1974: 26). Suiistimal ya da yolsuzluk ise sorumluluğu ya da görevi kötüye kullanma olarak belirtilmektedir. (TDK, 08.08.2019).

Denetim kötü bir yönetimde olduğu gibi düzenli yönetilen bir yönetim içinde de olmalıdır. Hile ve hata yapma ihtimali insan varlığında mevcuttur. Hata ferdin yeteneklerinin doğuştan tam olmaması, hilede ahlak kurallarının zayıf olması ve tehlikeli bir halde biçim bozukluğuna uğramasıdır. Yapılacak olan çalışmalar ile bu noksanlıkları bulmak ve bunları engellemeye çalışmak için hedeflenmiştir. Bundan dolayı kontrol gerekmektedir; denetim hırsızlığa yönelik bir sigorta, denetimi yapan kişiye verilmiş olan ödeme de bunun ödülü olmaktadır. (Kotar, 1971: 8).

Küçük şirketlerde bu tarz hile ve hataların tespiti daha rahat olmaktadır. Çağımız şirketlerine bakıldığında da aynı neticeye ulaşmak pek mümkün olmamaktadır. Gitgide karmaşıklaşan finansal yapı ve rekabet ortamı az paya sahip olanın işletme ortaklarının yönetim de söz sahibi olma haklarını engellemektedir. İç denetim birimlerinin olması işletme personelinin ve yöneticilerinin yaptıkları hileleri ve hataları meydana çıkarabilecek veya caydırıcı özellikte bir tedbir olacaktır.

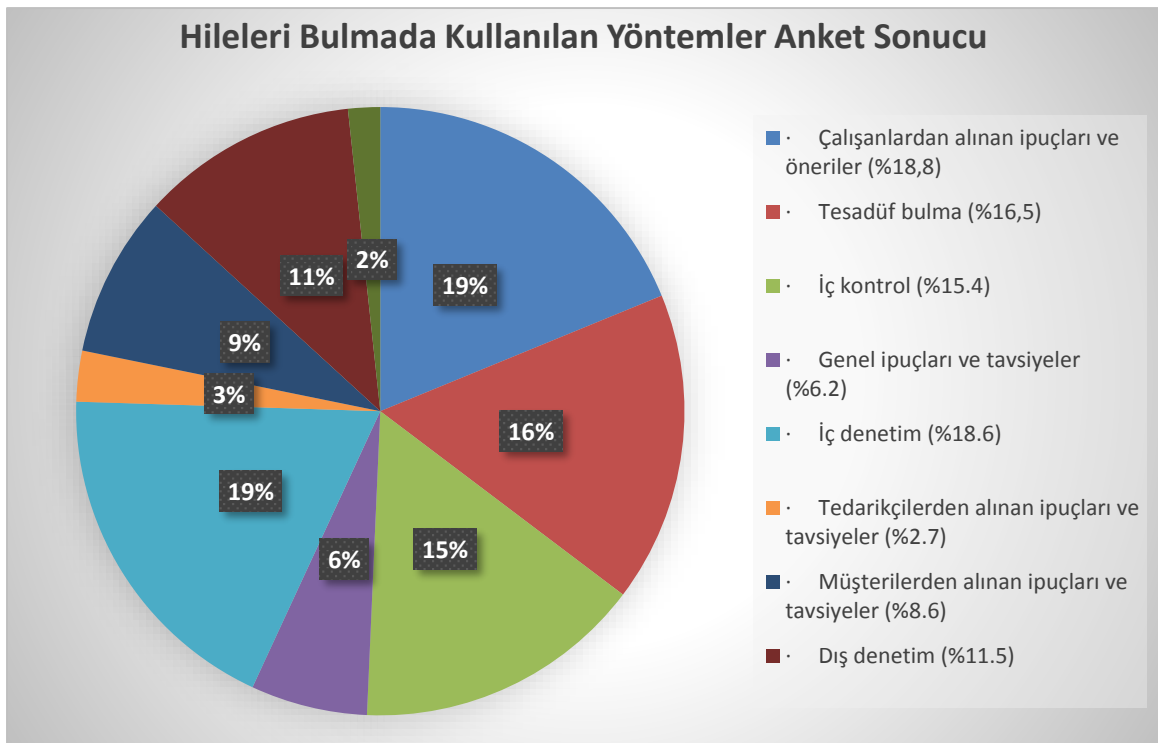
Personelce yapılan hileli faaliyetlerde, personelin iç kontrol sisteminin yeterli olmadığını fark etmesi onları hileli faaliyet gerçekleştirmesine sebep olmaktadır. İç kontrol sisteminin kalitesi, hile ve hataların oluşumunu en alt düzeye getirerek aynı zamanda gerçekleştirilen denetimlerde bunların meydana çıkarılmasını kolay bir hale getirecektir. Etkin bir iç kontrol sistemiyle ilk başta her işlemde faaliyet birimlerinin birbirinden ayrılması ve bölümlerin birbirini kontrol ve takip etmesi sağlanmalıdır. Yapılmış olan araştırmalar sonucu hilelerin %59'unun aktif bir iç kontrolle belirlendiğini ortaya çıkmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin yanı sıra; işletmenin iç denetçilerinin etkinliğinin yükseltilmesi ve denetim ekiplerinin kurulması hile ve hataların engellenmesini sağlayan etkenlerdir. (Özşahin, 2000: 27). İşletme dışından ve içinden sağlanmış olan, mali ve mali olmayan bilgilerde mantıklı ilişkilerin incelenmesi suretiyle var ise finansal tablolardaki önemli hataların ortaya çıkarılması hedefi ile denetçinin kullanmış olduğu tekniklere analitik inceleme prosedürleri adı verilir. ABD'de yapılmış olan araştırmada analitik inceleme prosedürlerinin finansal tablolardaki önemli hataları ortaya çıkarmada önemli bir araç olduğu ortaya çıkarılmıştır. (İbiş, 1997: 124). Nitekim IFAC 'nun 2006 yılı Uluslararası Denetim Standartları el kitabında da analitik inceleme prosedürleri kontrol ortamını ve işletmeyi tanımak için iyi bir metot olarak önerilmektedir. Analitik inceleme prosedürleri bünyesinde düzensizlik, hata ve hilelerin bulunma olasılığı olan riskli alanları işaret ile bildirme yeteneği bulunmaktadır. İç denetçiler analitik inceleme tekniklerini uygularken kontrol edecekleri veriler ile bu verilerin anlamlılığını karşılaştıracakları verileri tespit ederler, iki veri arasında umulanın üstünde bir fark çıkarsa detaylı kontrol tekniklerini gerçekleştirirler. Bu şekilde denetçilerin önemli olmayan kısımlarda ki yapacağı çalışmalarından kaybedilebilecek vakit ihtimali çok aza düşecektir. (Bozkurt, 2000: 3). Hilelerin tespit edilmesinde iç denetim organizasyonunun içinde veya dış kaynak kullanılarak tespit yapılması, yatırım yapacak kişilerin bakışını değiştirmemektedir. (James, 2003: 315).

**İdareyi Hileye İten Nedenler:** Üst yönetimleri bu tür düzenlemelere yönelten farklı sebepler mevcuttur. Bunlardan birkaçı:

- Yapmış oldukları düzenlemeler sebebi ile kendilerine fayda sağlamaları. Mesela, şirketin gelirlerinin iyi bir yere gelmesinden dolayı kazanç sağlamaları (ikramiye), gelirleri yükseltici hilelere sebep olabilmektedir.
- İdarecilerin düzenlemeleri farklı muhasebe hileleriyle rahatça yapabilmeleri. Mesela, amortisman uygulamaları, envanter değerlendirme metotları ile çeşitli düzenlemeler yapılabilmektedir.

- Yapmış oldukları düzeltmelerin büyük ihtimal ile fark edilemeyeceğini düşünmeleri. Güçsüz iç kontrol sistemleri ve yetkinliği az iç denetim bu tespitleri doğrulamaktadır.
- İdarecilerin yüksek çekişmeye dayanan baskılarla karşı karşıya kalmaları.

Hileleri Bulmada Kullanılan Temel Yöntemler: Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği (ACFE)' nin 2002 senesinde gerçekleştirmiş olduğu araştırma sonuçlarına göre katılımcılara hileleri nasıl ortaya çıkardıkları sorulmuş ve bu soruya 532 cevap alınmıştır. Alınan cevaplar aşağıda belirtilmiştir: (Kiracı, 2004: 108).



**Şekil 4 - Hileleri Bulmada Kullanılan Temel Yöntemler**

Görüldüğü gibi iç denetim ve iç kontrol sistemleri hilelerin meydana çıkmasında kullanılan en önemli olan tekniklerdendir.

## **2.10. İç Denetçilerin Yapmış Olduğu Faaliyetlerin Bağımsız Denetim Faaliyetlerine Etkisi**

Bağımsız (Dış) Denetçi iç kontrol sisteminin faaliyetleri ve etkinlik seviyesi hakkındaki bilgiyi farklı yollardan alabilir. Bunlar, işletmenin yönetici ve diğer yetkili çalışanlar ile yapılan görüşmeler, belge ve kayıtların takibi ve çalışmaların gözlenmesidir. İç kontrol sistemi ile ilgili bilgi alınabilecek diğer çalışma grubu iç denetçilerdir. Doğrusu hem iç hem de dış denetçiler iç kontrol sisteminde farklı biçimlerde görevlidirler. Ancak Sarbanes Oxley Yasası'nın çıkmasıyla

birlikte dış denetçilerin kontrole yönelik görevi yükselmiştir. (Akışık, 2005: 95).

İç denetçinin şirkette yapmış olduğu faaliyetler bağımsız denetçinin faaliyetlerine etki edebilecek seviyededir. İç denetim, bağımsız denetim faaliyetlerini şu kısımlardan etkileyebilir: (Kiracı, 2010: 111).

- Bağımsız denetçinin şirketin iç kontrolünü öğrenmeye çalıştığı anda sürdüreceği yordamları,
- Risk değerlemesinde bulunulduğu vakit sürdürülen yordamları,
- Denetçinin takip edeceği maddilik prosedürlerini.

İki ayrı denetçi arasındaki ilişkide kilit nokta, bağımsız dış denetçinin ve iç denetçinin aynı süreçte yaptığı denetim faaliyetlerinden faydalanarak kendi denetim planını gerçekleştirmesidir. Bu alanda önemsenecek husus iç denetçinin, bağımsız denetim ekibinin bir personeli haline girmemesidir. (Bozkurt, 1995: 30).

İç denetçinin faaliyetleri, bağımsız denetçinin gerçekleştireceği iki farklı risk incelemesine katkı sağlayabilir. Birincisi finansal tablolar seviyesinde önemli hatalı beyanların riskini incelemede ikincisi, her bir dikkate değer iddia için kontrol riskini incelemededir. İç denetçinin iç kontrol alanında etkin şekilde faaliyet sürdürmesi, finansal tablolarda önemli hile ve hataların oluşma riskini önemli seviyede düşürür. Dolayısı ile etkin bir iç denetim faaliyeti, bağımsız denetçinin kontrol riskini düşürür. (Kiracı, 2010: 111).

İki denetçi grubunun da koordinasyonu, finansal denetimin başarı seviyesi yüksek ve etkin bir düzeyde gerçekleşmesine yardım edecek ve de denetim tekrarlarını azaltacaktır. İş birliği gayretleri neticesinde denetim verimliliğinin yükselmesi ve denetim sayılarının azalması beklenir. Gerçekten iki meslek grubunun da birbirlerini dengeli düzeyde etkileyebilecek birikimleri mevcuttur. Avrupa İç Denetçiler Enstitüsü Üyeleri Birliği (ECIIA), üye ülkelerde daha çok bütünlük için, öncelikle dış ve iç denetçiler arasında iş birliğini desteklemektedir. Bu yüzden dış denetçiler iç denetim tarafından gerçekleştirilen faaliyetlere daha çok güvenebilecektir. Bunun iyi bir işletme yönetimi için önemli olduğu, yolsuzlukları engellemek için de gerekli olduğu açıklanmaktadır. (Uzay, 2004: 212).

İç ve dış denetçiler arasında gerçekleşen iş birliği şu konuları da kapsar:

- Karşılıklı mesleki çıkarları değerlendirmek için belirli periyotlarla toplantılar gerçekleştirmek,
- Birbirlerine ait denetim programlarına ve faaliyet kâğıtlarına ulaşabilme,
- İdari yazışmaların ve denetim raporlarının alışverişi,



- Denetim şekilleri, terminolojisi birimi ve metotlarında ortak bir anlayış gibi

Dış denetçiler, iç denetçilerden iç kontrol sistemi ile ilgili bilgi öğrenmenin öncesinde, bağımsız denetim konusunda iç denetçilerin faaliyetlerinden de faydalanabilirler. Fakat dış denetçilerin, denetim alanında iç denetçilerle yakın birliktelik içinde olmaları, iç denetçilerin mesleki alanda yetkinliği ve bağımsız olması ile alakalıdır. İşletme yönetimi ile yakın bağ gerçekleştiren, iç denetim komitesi ve yönetim yerine direkt işletme yönetimine bağlı iç denetçilerin bağımsız olmalarından bahsedilmez. Bu hal, bağımsız denetimde dış denetçilerin iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik güven hissetmelerinin ve iç denetçilerin faaliyetlerinden faydalanmalarının önündeki en güçlü manidir. (Akışık, 2005: 94-95).

#### 2.10.1. İç Denetçinin Yeterliliğini ve Tarafsızlığını Değerleme

Başarılı gerçekleşen bir iç denetimde denetçinin işlemlere nasıl yaklaştığı ve davranışları önemiyet göstermektedir. Bağımsız denetçinin iç denetçiye inanmasında dikkat etmesi gereken iki ana konu vardır. Bunlar:

- İç denetçinin mesleki yetkinliği,
- İç denetçinin tarafsız olması,

**İç Denetçinin Mesleki Yetkinliği:** İç denetimi sağlıklı yürütmek için iç denetim tekniklerini, prosedürlerini ve standartlarını uygulamada mesleki yeterlilik gerekmektedir. Mesleki yetkinlik karşılaşılabilecek farklı vaziyetlerde bilgiyi uygulama ya da yardıma ve teknik araştırmaya müracaat etmeden bilgiyi işleme kabiliyeti demektir. Finansal kayıtlar ve elde edilen raporlar hakkında denetim faaliyeti sürdüren denetçilerden muhasebe ilkeleri ve yöntemleri hakkında mesleki yeterliliğinin bulunması istenir. Aynı zamanda, denetçilerin, işletmenin çalışma neticelerindeki sapmaların anlamını ve önemiyetini bilebilmek ve değerlemek için idari prensipleri, teknikleri konusunda da bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. İç denetçiler, kontrol edilen fertlerle yeterli düzeyde bağ kurmalarında ve denetim hedeflerini, değerlendirme neticelerini, önerileri denetlenen kişilere net ve etkin bir biçimde sözlü ya da yazılı şekilde verme yetkinliğine sahip olmalıdır. (Kepekçi, 1982: 47-49).

İç denetçiler mesleki yetkinliklerini ilerletmek için sürekli mesleki çalışma ile ilgilenmeli ve iç denetim prosedürlerini, tekniklerini, standartlarını, kanun, kural ve yöntemlerdeki yeni gelişmeleri takip etmelidirler. Meslek ile ilgili kuruluşlara katılma ve üye olma, konferanslara, eğitimlere, projelere, araştırmalara ve kurslara katılarak sürekli mesleki eğitimi sağlanmış olmalıdırlar.

İç denetim bölümleri tarafından gerçekleştirilen mesleki eğitim programlarının hedefleri aşağıda belirtilenlerdir; (Eşkazan, 2004: 33-34).

- İç denetime, çalışmalarının iyileştirilmesi yönünde yardım etmek,
- İç denetim bölümüne birden fazla vizyon eklemek,
- Denetim yeteneğinin ilerlemesine yardım etmek,
- Terfi için elamanı hazırlamak,
- Denetçilerin iş memnuniyetlerini artırarak, işletmeye bağlılığı ve verim yüksekliğini çoğaltmak.

Mesleki yeterlilik uzmanlık ve dikkati belirtir. Mesleki yeterlilik, aynı anda bütün işlemlerin detaylı denetimini değil, yalnızca belirli bir yere kadar takip etme ve uygunsuzlukların ya da eksikliklerin olup olmadığını kontrol etme işi olduğundan dolayı net bir garanti sağlamaz. İç denetçi bir hatadan kuşkulandığında, işletme içinde yetkin bir bireye bilgi vermelidir. İç denetim çalışanlarının mesleki bilgisi ve tecrübesi de denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini yükselten etkenlerdendir. (Güçlü, 2005: 17).

Bağımsız denetçi, iç denetçinin mesleki yetkinliğini incelemede aşağıda belirtilen konular hakkında bilgi sahibi olmalı veya önceki senelerde edindiği bilgileri güncelleştirmelidir.

- İç denetçilerin profesyonel tecrübeleri ve eğitim seviyeleri,
- Sürekli eğitim ve profesyonel ruhsat,
- Denetim anlaşmaları, prosedürleri ve programları.
- İç denetçilerin vazifelerine yönelik çalışmalar,
- İç denetçilerin faaliyetlerinin denetimi ve incelemesi,
- Önerilerin, çalışma kâğıtlarının ve raporların kalitesi,
- İç denetçilerin o ana kadar yaptıkları çalışmalarının performans olarak değerlendirmesi.

İç Denetçinin Tarafsızlığını Değerleme: Denetim işlevinin etkinliğinden bahsedebilmek için iç denetçiler faaliyetlerinde bağımsız olmalıdırlar. Bağımsız olma iç denetçilere yeterli ve doğru denetim için önemli olup tarafsız olma fırsatı sağlar. (Eşkazan, 2004: 26). Denetçinin bağımsız olması, iç denetçilerin faaliyetlerini hür ve objektif bir biçimde yapmaları ile olmaktadır. İç denetçiler faaliyetlerini hiçbir kimsenin etkisinde olmadan tarafsız olarak sürdürdüklerinde bağımsız olurlar. Bağımsızlık, iç denetçilerin, yapmış oldukları kontrolün uygun ilerletilmesi için objektif ve adil karar verebilmelerine olanak verir. Denetçi faaliyetlerini bağımsız olarak

sürdürebilmek için denetim komitesinin ve yönetim kurulunun güvencesini almış olmalıdır. İç denetçi işletmenin bir personeli olduğundan dolayı dış denetim yapan denetçi kadar bağımsız olduğu söylenemez. Yine de iç denetçi denetim işlemini gerçekleştirirken birilerinin etkisi altında olmamalıdır. (ABD Institute, 1997: 8).

İşletmelerde sürdürülmekte olan çalışmalara veya çalışmaların yönetilmesine yönelik yönetim kararlarına katılmak ya da yöneticilere danışmanlık yapmak, iç denetçilerin bağımsız olmasını önemli düzeyde zedeler. Bu sebeple işletmelerin ileride gerçekleştirecekleri çalışmalarına yönelik olan bütçe ve planlar, iç denetçinin değerlendirmesine girmemelidir. (Kepekçi, 2004: 59).

İç denetçilerin sorumlulukları menfaat çatışmalarına neden olmayacak biçimde sürdürülmeli ve iç denetçiler görev değişimine rotasyona tabi olmalıdır. Çalışan görevlendirmelerinde yapılacak rotasyonlar, çok kere uygulanması önerilen önleyici kontrol yöntemleri arasında olmakla birlikte, bu kuralın sert bir biçimde gerçekleştirilmesi iç denetçilerin faaliyet verimi üzerinde olumsuz tesirler oluşturmaktadır. Bu sebeple çalışanın izinli olduğu zamanlarda bu çalışmalardan yararlanmak doğru olacaktır. İç denetçilerden sorumluluk alanlarında yer almayan rutin yapılan denetim çalışmalarının dışında sorumluluk alması halinde, bu kişilerin iç denetim alanı ile alakaları bitirilmelidir. (Arkun, 1980: 115).

İç denetim alanı personeli işletmelerin maaşlı personeli olduklarından dolayı, kamu hukuku ile ilgili konularda kanunlara aykırı davranış gördüklerinde bazen bu konulara ücretini veren firmanın ya da onun sahibinin açısından bakmaktadırlar. Finansal kesimde kanun zorlaması sebebi ile oluşturulmuş olan iç denetim bölümleri çoğu vakit geçiştirici bir etken olarak kâğıt üzerinde kalıp bu da iç denetimin özelliğini kaybetmesine neden oluşturmaktadır. (Erol, 2000: 46).

İç denetçinin objektifliği önemsenirken bağımsız denetçi belirtilecek olan etkenler hakkında geçen senelere dayanan birikimi elde etmeli ya da yenilemelidir. Bu etkenler:

- İç denetim çalışmasında görevli olan iç denetçinin örgütsel statüsü,
- İç denetçinin bir yöneticiye denetim kapsamını detaylıca sunması için gerekli dikkati sağlayarak iç denetçilerin önerileri ve bulguları yönergisinde ilerleyen bir raporlama yapıp yapmadığı,
- İç denetçinin yönetim ortağına, yönetim kuruluna ya da denetim komitesine direk bağlantısının var olup olmadığı ve rutin şekilde rapor verip vermediği,
- Denetim komitesi, yönetim kurulu ya da yönetici ortağın iç denetim ile ilgili istihdam yargılarında iç denetçinin fikirlerini dikkate alıp almadığı,

- İç denetçinin denetlenen bölümler ile ilgili objektifliğini korumak için politikalar,
- İç denetçilere kontrol hassasiyetinin olduğu ya da önemli bir alanda idari birimin faaliyet sürdüren akrabalarını kontrol etmeyi yasaklayan kararlar,
- Son günlerde devralınmış ya da iç denetim işlevindeki görevlerin bitirilmesi için vazifelendirilmek üzere yapılmış olan program denetim kısımlarını denetçiye yasaklayan kararlar.

#### 2.10.2. İç Denetçinin Faaliyetlerinin Kalitesi ve Test Edilmesi

İç denetimde özellikle kalite, şirket muhatapları için önem oluşturmaktadır. İç denetimde kalite ögesi ile anlaşılan, denetçinin bulguları ile denetim komitesinin vermiş olduğu raporlar ve öneriler göstermesi değildir. Kalite müşteri açısından olması gerektiği söylenen hizmetlerin alanını ve düzeyini belirlemeye ve bunu zorunluluklarını mümkün oldukça az sapma ile neticelendirmeye çalışma olarak tanımlanmaktadır. Farklı bir açıklama ile iç denetçinin sürdürdüğü faaliyetlerin mevcut bulunan risklerden mümkün olduğunca temizlenmesi kalite olarak tanımlanmaktadır. (Sağlar, 2003: 113).

İç denetçinin mesleki açıdan yetkin ve objektif olduğu inancına ulaştıktan sonra bağımsız dış denetçi iç denetim faaliyetlerinin niteliğini bildirmek hedefiyle iç denetçinin faaliyetlerinden rastlantısal olarak aldıklarına bakar veya bakılmamış kısımlardan seçilen alanlar hakkında, şu konuları değerlendirir: (Bozkurt, 1995: 34).

- İç denetim faaliyetleri denetim hedefini karşılayabilecek özellikte midir?
- Denetim programının kalite seviyesi,
- Çalışma kâğıtlarının yetkin nitelikte olup olmadığı,
- İç denetim raporunun kalite seviyesi,
- Mesleki yargının, gerçekleşen denetim faaliyetlerinin neticelerine uyumlu olup olmadığı.

İç denetim, işletme uygulayıcılarının ve çalışmalarının yapmış oldukları işlerin, etkinlik ve uygunluğunun, üretilmiş her çeşit bilginin güvenilirliği, muhasebe, finans ve diğer bütün alanlardaki denetimlerinin güvenilirliği öğrenilip üst yöneticiye rapor edilmesi olarak belirtilmekte ve işletmede bu hedefle faaliyet sürdüren bireylere de iç denetçi denilmektedir. İç denetçilerin kendilerinden umulan çalışmaları güvenilir bir biçimde gerçekleştirebilmeleri bağımsızlıklarına sahip çıkabilmelerine, organizasyondaki yerlerine ve sorumluluklarına verilen yetkilere bağlı bulunmaktadır. (Tuan ve Sağlar, 2004: 2).

Ülkemizde 2001 senesinde gerçekleştirilmiş olan ve İstanbul Sanayi Odası tarafından

uygulanan ve açıklanan 1.000 büyük sanayi kuruluşunda gerçekleştirilen bir incelemenin sonucunda işletmelerin %49,2'si iç denetim bölümünün direk yönetim kuruluna bağlı olarak çalıştığını söylemişlerdir. Bu iç denetimin kalitesi ve etkinliği için gerekli olan bir haldir. Ancak aynı faaliyette bu işletmelerin iç denetim gerçekleştirme eğilimlerinin %48,8 gibi bir oranda kaldığı neticesine ulaşılmıştır. Ana kitlenin büyük sanayi işletmeleri olduğu ve bu işletmelerin karışık olan imalat aşamalarında iç denetime duydukları ihtiyaca bakıldığında, bu oranın alt seviyede kaldığı söylenebilir. (Tuan ve Sağlar, 2004: 1).

### **2.11. Değişimin İç Denetim Üzerindeki Etkileri**

İç denetim mesleği çağımızda, dünya çapındaki politikaları, yeni teknikleri ve deneyimli araştırma şirketleriyle 1970'lerdeki iç denetimden farklı görülmektedir. Yönetim dünyasında gerçekleşen anlayış ve kültür farklılıkları denetim ortamını ve bundan dolayı da iç denetimi etkilemektedir. Bu etkileşim olayı iç denetimin görevini, denetim yaklaşımını, iç denetçinin profilini ve rolünü değiştirmektedir. Mesela, çağımız bilgi topluluklarında, bilgisayar teknolojisinin de yapmış olduğu yardım ile dikey örgüt şeklinden yatay örgüt şekline dönebilmek olasıdır. Yatay örgüt şeklinde, hiyerarşi azaldığından vakit kaybettirici bürokratik aşamalar ortadan kalkmakta ve kontrol daha çabuk olmaktadır.

1998 senesinde 34 büyük ölçekli işletmede gerçekleştirilen bir araştırmanın sonuçlarına bakıldığında; bünyelerinde iç denetim alanı bulunduran işletmelerde iç denetimin ilgi gösterdiği alanının yüksek ihtimal ile finansal analiz çalışmalar olduğu görülmektedir. Çağımızda ise iç denetçiler, toplam kalite yönetimi anlayışı neticesinde, güvence, kalite ve idari alanlarda da deneyim sahibidirler. (Uzay, 2003: 213-4).

İç denetçilere yeni fırsatlar vardır. Fakat beraberinde bazı zorluklara da sebep olan etkenlerin başlıca nedenleri şunlardır: (Özeren, 2002: 35).

- Veri güvenliği yeni çağın en mühim risklerinden biridir. İç denetçiler uzmanlık alanları sayesinde bilgi sistemlerinden oluşan risklerin engellenmesinde işletmelere yardım edebilirler.
- Küreselleşme, işletmelerin çalışma gösterdikleri alanlardaki düzenlemelerin, kültürlerin ve kuralların karmaşıklığını artırmaktadır. Bu da uluslararası kalite standartlarına, genel çevre standartlarına uygun olup olmadığının iç denetçilerce incelemesini gerektirmektedir.
- Yasal düzenlemeler ve kamusal alana bağlı olarak denetim ve muhasebe ile ilgili gelişmeler iç denetim bölümünü de etkilemektedir.
- Mevcut durum ve artış gösteren rekabet şartları mali denetimlerin sürdürülmesi, danışma ve

organizasyon çalışmasının fazlalaşması açısından iç denetim konularında baskı oluşturacaktır.

- Kontrol ortamı ve toplam kalite yönetimi konularının denetimi gibi iç denetçi ile alakalı kısımlar birer uzmanlık alanı olmaktadır.
- Yeniden yapılanma, işletme birleşmeleri gibi çalışmalar geleneksel hiyerarşik yapılaşmayı kırmakta ve bu sebep ile yönetimin sorumluluklarını ve raporlama anlayışlarını değiştirmektedir.
- İşletmelerin yeniden yapılanma faaliyetleri, işletme devirlerinde ve birleşmelerinde iç denetimin rolüne ve sorumluluklarına yeni boyutlar katacaktır.
- İç denetimin, olguları ortaya çıkaran anlayıştan önleyici denetim anlayışına doğru yönelmesi denetimin ilgi alanının bu yöne kaydığına göstergesidir.

İç Denetim Alanındaki Yeni Yaklaşımlar: Yeni kurallar, iç denetçilerin görevini değiştirmiş, iç denetçilerden olan beklentileri yükseltmiştir, bu ilerleme iç denetçilerin gerçekleştirecekleri faaliyetleri, uygulamaları ve planları da etkilemektedir. Denetlenen işletme ile iç denetçi arasında gerçekleşen iş birliği ve karşılıklı muhabbete dayanan anlayışın devam ettirilmesi çok önemlidir. İç denetçiler sorumluluklarını gerçekleştirirken, geleneksel denetim sistemi yerine katılımcı yaklaşımı yeğlemelidirler. İç denetçi, denetlediği birimin kritik noktalarına ve niteliğine uygun olarak hareket ederek faaliyetlerini planlamalıdır. (Uzay, 2003: 217).

Çağımızda iç denetim, önceki bilgileri incelemekten çok, riskleri bugünün ve yarının politikalarını yönlendirmek hedefiyle kullanan bir anlayış ile gerçekleştirilmektedir.

İç denetim bölümünde gerçekleşen gelişim ve değişim uygulamada yeni yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Bu yaklaşımların ilerlemesi, iç kontrol sistemine bakışın farklılaşması ile başlamaktadır. Bunlar; (Özeren, 2000: 8).

- Proaktif bir yaklaşımın özümsemesi,
- Denetlenen şirkete müşteri şeklinde davranılması,
- Risk yönetimi konusunda daha çok gelişme,
- İç denetçilerin durumlarının incelenmesi,
- Denetim kalitesinin devamlılık temelinde ilerletilmesi,
- Teknolojik alandan daha çok faydalanılması,
- Organizasyonlarda personelin geliştirilmesi ve dış kaynaklardan faydalanılması,
- Denetlenen işletmenin kendi kendini incelemesi,

- Kurumsal yönetim anlayışıyla birlikte bunun bir bölümü olarak denetim ekibinin kurulması,
- Raporlamanın doğrudan denetim komitesine ya da yönetim kuruluna yapılması, şeklinde listelenebilir.

Proaktif Bir Yaklaşımın Benimsenmesi: Proaktif bir yaklaşım gösteren iç denetçiler işletmenin iş süreci kalitesine, sağlamlığına, hassaslığına ve maliyet etkinliğinin düzeltilmesine daha çok katkı gösterebilirler. İç denetçiler; (Özeren, 2002: 40).

- Denetim faaliyetleri esnasında uygulamalar, risk yönetimi ve kontrol örnekleri ile alakalı olarak elde ettikleri birikimleri yöneticiler ile paylaşmak,
- İşletme verilerini güvenli bir şekilde korumada risklere yönelik gerekli kontrollerin yapılmasını sağlamak ve tasarım sırasındaki sistemleri denetlemek,
- Denetleme yaptıklarındaki bölümlerde çıkan olumsuz yaklaşımları ve riskleri belirlemek hedefiyle veri tabanlarını devamlı olarak takip etmek,
- Bütün bu faaliyetleri gerçekleştirmek için yüksek teknolojik aletlerin kullanımı geliştirmesi ile işletmeye olumlu katkı sağlayabilirler.

Denetlenene Müşteri Şeklinde Yaklaşma: Denetlenen işletmeye müşteri gözü ile bakılması, problemlerin tespit edilmesi ve organizasyona anlam kazandıran çalışmaların önerilmesi yoluyla risklerin kontrolü açısından faaliyet alanına yardım etmektedir. İç denetçi denetlenen bölümü iş ortağı olarak denetlemelidir. Bu bölümler bağımsız ve tarafsız olmaya yönelik mesleki standartları zedeledikten denetlenen ile iş ortaklığı şeklinde bağlantılar oluşturabilirler. Bu kısımda ortaya çıkan değişim aşamasında şu faaliyetler gerçekleştirilmelidir. İlk başta işletme bünyesinde verilerin düzenli bir biçimde oluşturulması ve işletme içi bilgi alışverişinin kolaylaştıracak dinamik bir bilgi ağ sistemi yapılmalıdır. Sistem düzenleme, organizasyon kültürü, riskler, yönetim ile ilgili alanlarda yapılan değişiklikler ve iş öncelikleri ile ilgili ortaya çıkabilecek değişiklikler hakkında denetim yapan kişilerin devamlı bilgilendirilmesini sağlamalıdır. Aynı zamanda böyle bir sistemin yapılması iç denetçinin, denetlenen alanda denetim aşamasında daha yakın ilişki içinde olmasını sağlayacaktır.

Risk Odaklı İç Denetim: Risk odaklı iç denetim; işletmenin karşılaştığı riskleri önemseyerek iç denetimin planlı bir şekilde yürütülmesidir. Başka bir tanım ile mühim ve stratejik riskler ile başlayarak bütün risklerin gerçek olma ihtimallerinin ve meydana gelme büyüklüklerinin tespit edilmesi ve elde bulunan bilgiler nazarında denetim ve kontrol teknikerinin kurulmasını amaçlamaktadır. Bu niteliğiyle klasik ve statik yapıları tekniklerden uzaklaşmakta ve güçlü

dinamik bir hal göstermektedir. Kayıpların meydana gelmesine odaklı klasik yaklaşımların tersine, kayıpların oluşmadan engellenmesine yoğunlaşır. Risk odaklı iç denetim proaktif bir yaklaşımdır. Risk değerlemesi ve bu şekilde oluşturulan risk odaklı iç denetim planı, iç denetim biriminin organizasyonunda verimli ve etkin olmasında önemli bir araçtır. (Eşkazan, 2005: 33).

Denetimin risk odaklı gerçekleşmesi, denetim çalışmasının eski hataları arama hedefli bir işlem ya da kişiye odaklı yapılması yerine, ileride şirketin daha iyi yönetilmesine çevrilmesinin en özet tanımıdır. Bu kavram denetim de kullanılan kaynaklarının sınırsız olmadığını ve denetimin de bir kaynak kullandığını, denetlenmesi gereken bölüm ve aşamaların her birinin ayrı ve değişik riskler ile karşılaştığını ve denetlenecek bölüm ve alanların göreceli olarak farklı önem derecesine sahip bulunduğu tahminlerine dayanır. Bu da yıllık denetim programının risk odaklı olarak yapılmasını gerektirmektedir. Bunun için şirketin denetim önceliklerinin tespit edilmesi, denetlenecek fonksiyon amaçlarının belirlenerek şirketin net bir risk haritasının oluşturulması ve denetim kaynaklarının en riskli olan çalışmalarından başlanılarak planlanmasını gerektirir. (Kaya, 2005: 97).

Risk odaklı iç denetim, iç denetim mesleğinin bakışını dünden bugüne ve ileriye götürmelidir. İç denetimin önceki bilgilerle sınıflandırılması oluşturacağı katma değeri etkiler. İç denetim şimdiki zamanı ve ileriye hedefleyerek muhtemel yanlış işlemleri henüz yapmadan engellemeye çalışmalıdır. İç denetçiler, işletmede gerçekleştirilen risk yönetim aşamalarının etkinliğine ve yetkinliğine bakarak, değerlendirerek, raporlayarak ve düzenleyici çalışmalar tavsiye ederek hem denetim komitesine hem de yönetim kuruluna sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olur. Şirketlerin risk yönetimi ve denetim aşamalarından yönetim kurulu ve denetim komitesi sorumludur. Bu aşamada denetçilere verilen sorumluluksa risklerin bilinmesi, değerlendirilmesi, tekniklerinin uygulanması, riskler ile alakalı kontrol tedbirlerinin alınması ve gerçekleştirilmesi bölümlerinde yönetime danışmanlık hizmeti ve güvence vermektir. (Pehlivanlı, 2006: 83).

**İç Denetçilerin Performanslarının İncelenmesi:** İç denetçiler performanslarını incelemelidirler. Performansın incelenmesi için ilk olarak ölçülmesi gerekir. Bu sebepten de denetim müşterisiyle birlikte denetimin yansımaları hakkında anket faaliyeti gerçekleştirilebilir. İkinci olarak denetim işlemleri diğer denetim bölümleri ile karşılaştırılabilir. Karşılaştırma benzer çalışma birimlerinde bulunan programlar arasında en iyi çalışma misallerini meydana çıkarmayı hedeflemeli ve denetimin başlıca çalışmalarıyla birlikte yöntemlerini içine almalıdır. Bu uygulama da denetimi yapan kişiye belli alanlarda en iyi performansı gerçekleştiren üst seviyede denetim sonuçlarına nasıl varılabileceği hakkında detaylı bilgi verecektir. İç denetim alanında faaliyet gösteren personelin memnuniyeti belirlenmeli ve iç denetim bölümlerinin performanslarına dönük senelik



çalışma raporları yayımlanmalıdır. (Uyar, 2003:136).

İç denetim biriminin performansı iç denetim birimini kuranların kendi performans sistemleri ile incelenebildiği gibi, işletmenin çalışan yönetim prosedürleri ile oluşan performans değerlendirme sistemleri ile de incelenebilir. Bu şekilde teknik ve profesyonel yetkinliğin yanı sıra iç denetimin diğer birim personeli ile olan ilişkileri de belirleyici olmaktadır. Etkin bir incelemenin yapılabilmesi için performans inceleme sisteminin belirli ve dengeli aralıkta gerçekleşmesi gerekir. Bunun yanı sıra bir iç denetçinin işletmenin bütün birimlerini aynı performans ile incelemesi beklenmez. Bundan dolayı da iç denetim departman yöneticisi işin gerektirdiği şartlara gerekli puan ağırlıklarının olduğu değerlendirme formları aracılığı ile gerçekleşmesi gereken her denetim rolü sonrası bireysel olarak inceleme işlemini yapar. Bu tür incelemeler iç denetçinin inisiyatif kullanmasını, faaliyet gerçekleştirme alışkanlıklarını ve geleceğe yönelik sorumluluklarına yönelik bilgileri de kapsayacak biçimde yapılmalıdır. Çok sayıdaki değerlendirmenin bir araya getirdiği zayıf, orta, iyi ve çok iyi şeklinde düzenlenen iç denetim bölüm performansları bir araya toplanarak tek tek değerlendirilmesi bölümün performansını saptamış olur. (Güleç, 2000: 56-57).

Yönetimin ilk görevi işletme amaçlarının gerçekleştirilmesidir. Performans değerlendirme yönetimin işletmenin denetimine etkin katılımını gerektirmektedir. Sıkça performans incelemesi, değerlendirmesi gerçekleştiren yönetimlerin uygunsuz işlemleri tespit etmesi daha kolaydır. Bu işlemlerin yapılma sıklığı tamamen fayda ve maliyetleri ile alakalıdır. (Timothy ve Strawser, 2005:147).

İç Denetimin Devamlılığının Sağlanması: Denetim alanında olan konuların denetimin yapılmasından kısa bir zaman sonra tekrar denetimden geçirilmesine ve eş vakitli olarak raporlanmasına sürekli denetim denmektedir. (Çomak, 2005: 50). Sürekli denetimin en başlıca yararı denetim çalışmasının maliyetini düşürmesidir. Sürekli denetim denetçiye müşteriye ait daha büyük ticari işlemleri, bilgileri ve bilançoları bilgisayarla geleneksel olarak yapılan testlerden daha hızlı ve etkin bir şekilde inceleyerek test eder ve zaman, maliyet kazanımı sağlar. Bununla birlikte sürekli denetimle müşterilerin çalışmada bulunduğu iş konumları ve alanları ile bunların iç kontrol yapılarını bilmelerine olanak sağlayarak finansal denetimin kalitesini yükseltebilir. (Elam, 2000: 121). Sürekli denetimin çok sık olması risk düzeyi ile orantılıdır. Farklı bir söyleyiş ile risk yükseldikçe, denetimlerin çokluğu da artacaktır. Sürekli denetimin gerçekleşmesi ile yönetimin merkezden uzak noktaları ile de ilgilenmesi sağlanacak ve maliyetler düşürülerek, işletmenin etkinliği yükseltilebilecektir. (Altıok, 2003: 33).

Teknolojik Fırsatlardan Daha Fazla Faydalanılması: Son zamanlarda işletmelerden gelen istekler

doğrultusunda iç denetçilerin görevi danışman ve risk yöneticisi olarak anılmaya başlamıştır. Aynı zamanda, işletmelerde gerçekleşen sürekli değişim nedeniyle, sürekli risk düzenlemesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da geleceğin denetçilerini bilgi teknolojisine sahip, risk değerlendirme alanında eğitim almış bir personel olma mecburiyetinde bırakmaktadır. (Uzay, 2003: 206).

Organizasyonların hepsinde her alanında bilgisayar sistemlerinden daha çok faydalanılması ve denetim yazılımlarının olması denetim çalışmasının biraz daha karmaşık hal almasına neden olmaktadır. Bununla birlikte faaliyetlerin güvenilirliğini de yükseltmektedir. Denetçiler riskleri incelemek, gereksiz işlemleri ve eğilimleri belirlemek, sapmaları hesaplamak, verileri incelemek ve denetim bölümünün verimliliğini yükseltmek hedefi ile bilgisayarlardan daha çok faydalanmaktadırlar. Mesela denetçiler; birkaç senelik denetim planlarının yenilenmesi, denetlenebilir özel çalışmalar ile ilişkili olup risk farklılıklarının takip edilmesi, online sistem ile denetim programlarına, denetim el kitaplarına, raporlara ve talimatlara ulaşılması, faaliyet kâğıtlarının düzenlenmesi, denetim alanının merkezi ve taşradaki diğer denetim personeli ile iletişim sağlanması fonksiyonlarını teknolojik fırsatlardan faydalandırarak daha rahat ve daha aktif yürütebilmektedirler. (Toraman, 2002: 61).

İşletmelerde faydalanılan elektronik veri işleme yöntemlerinin muhasebe aşamalarına uygulanması giderek artmaktadır. İnternet, elektronik veri değişimi ve diğer modern teknolojik gelişmeler, geleneksel denetim düşüncesini pasif hale getirmiştir. Böylece de denetçilerin daha etkin bir biçimde kritik bilgileri toplayarak bir araya getirmesi gereği ortaya çıkmıştır. Denetçinin kanıt biriktirme aşamasını etkinleştirebilmesi için ilk olarak muhasebe dayanak ve kanıtlarını nerede kullanacağını, hangi muhasebe kontrol bilgilerine dikkat edeceğini ve bunları nasıl inceleyeceğini bilmesi gerekmektedir. (Toraman, 2002: 124). Bilgi teknolojilerinden muhasebe işlemlerinde faydalanma olanakları yükseldikçe, muhasebenin işletmelerin yönetimine yönelik görevi ve ehemmiyeti de yükselmektedir. Bilgi teknolojileri muhasebe işlemlerinin kontrollünü ve daha az hata ile vaktinde gerçekleştirilmesini sağlamakta ve çok farklı raporlara rahatlıkla ulaşabilmesini sağlamaktadır. (Türker, 2001: 10).

Organizasyonda Personelin Geliştirilmesi ve Dış Kaynaklardan Faydalanma: Dış kaynak kullanımı işletmelerin bireysel olanaklarıyla meydana çıkaramadıkları veya çıkarmalarının işletmeye daha çok sorumluluk getireceği anlarda, fiyat kazanç oranını yükselttirmek için ya da iş aşamalarını etkinleştirmek için söz konusu hizmeti farklı yerlerden sağladıkları bir yöntemdir. Dış kaynak kullanımında en önemli görülebilecek konu ise işletme çalışanları haricinde profesyonel kişiler tarafından yapılacak olan bir çalışma ve hizmet sağlayıcı işletmenin işletme kültürünü ve çalışma alanlarını iyi bilmesi alanında tecrübeli olması, denetimin kalitesini

etkileyecektir. Hizmet sağlayıcı işletme ile alınacak hizmetler ve istekler üzerinde tam ve tartışmasız mutabık kalınmasıdır. (Eşkazan, 2005: 24).

İşletmelerin iç denetim çalışmalarının tamamının veya bir kısmının dış kaynaklardan faydalanması, uzman bir denetim işletmesine yaptırılması da olasıdır. Bu yaklaşım, iç denetçilerin işletmede faaliyet gösterilen çalışanlardan bağımsız bir yerde olmasını sağlayacak bir tutum olarak incelenebilir. Fakat iç denetim çalışmaları işletmeyi her şekli ile bilen ve tüm çalışma alanını işletme içi faaliyetlere ayırmış bireylerce yapılması iç denetimin kalitesine katkı sağlayacaktır. (Tuan ve Sağlar, 2004: 5-7). Denetim çalışmalarının dışarıdan yürütülmesi uygulaması işletmelerde insan ögesini sayı olarak azaltmakta bununla birlikte işletmeler arasındaki oluşan iletişimi ve veri aktarımını güçlendirmektedir. Böylece bilgili birikimin niteliği farklılaşmakta ve bilgiyi işleyen insan ögesi öne çıkmaktadır. (Selimoğlu, 2001: 48).

Yapılan uygulamada tartışma konusunu oluşturan ve iç denetim bölümleri tarafından bir tehdit olarak bilinen dış kaynak kullanımının, kimi kaynaklarda sermaye azaltımı, müşteriye odaklanma, esneklik gösterme, kaliteyi yükseltme gibi yararları sayılmaktadır. Uluslararası belirtkenler, özel işletmenin %20'sinin ve kamu işletmesinin %30'unun iç denetimi dış kısımlardan elde edildiğini göstermektedir. İç Denetçiler Enstitüsü düzgün ve yetkin eğitim almış bir iç denetim bölümünün, sözleşme ile faaliyet gösteren, bireysel organizasyonunun kural ve politikalarına uygun olarak faaliyet gösteren dış kaynak sağlayıcılarından (Lowe, 2001: 90). daha aktif ve verimli olduğu görüşündedir. (Akgül, 2003: 45).

Denetlenenin Kendi Kendini Değerlemesi: İç denetim işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, sürekli takip etmesi ve eksikliklerin düzeltilmesi için kullanılan bir yaklaşımdır. İç denetimin denetim süreçleri ve planlama ile ilgili yöneticilerin kendi sorumluluk alanlarındaki kontrolleri incelemeli ve takip etmelidir. (Kinay, 2005: 40). Buna ek olarak iç denetim bölümü yöneticisi bölümün çalışmalarını değerlendirmek ve katma değerini yükseltmesi için bir kalite güvence programı oluşturmalı ve uygulamalıdır.

Bu kısımda şu soru akılda oluşmaktadır. İç kontrol kalite güvencesini kimler ister? Diğer bir deyim ile personelin veya idarecilerin işletme sermayelerini zimmete geçirmeleri ve terk edilmesi gereken idare anlayışlarının gerçekleşmesi sonucunda iş aşamalarının etkinliğinin azalması, işletmenin dışarıya gerçekleştirdiği raporlamanın sağlamlığının azalması gibi riskler ortaya çıkmaktadır. Bu gibi risklere karşı çözüm arayışında olan birçok taraf vardır. İlk başta işletme yönetimi kendini bilgilendirmek, vekillik ve kanuni gerekliliklerini gerektiği şekilde yerine getirdiğine işletme çevrelerini inandırmaya yönelik kalite güvencesine gereksinim duyar. İkinci olarak, denetim ekipleri ve dışarıdan inceleme gerçekleştiren idareciler sorumluluklarını gerektiği

gibi yerine getirdiklerini, üstlerine düşeni yaptıklarını kanıtlamak üzere kalite güvence raporlarını kullanırlar. Kalite güvence raporları işlem sürecinde müşterilere, satıcılara ve çalışanlara ileride rahatlıklarını sağlamada bir sözleşme görevindedir. Son olarak ise yatırımcılar, kredi verenler için bilgi eksikliklerinden oluşan varlık kayıplarını önleyici ve sürprizleri azaltıcı bir güvence niteliğindedir. (Kinney, 2000: 84).

Bunun yanı sıra iç denetim birimleri kendi performanslarını incelemede ve denetlenen birimlerin denetiminin yansımaları, getirileri ile ilgili anket yapılması, diğer denetim birimlerinin performansları ve uygulamaları ile kıyaslama yapılması, denetim kalitesinin belirlenmesi, denetim personelinin memnuniyet oranının tespit edilmesi, iç denetim birimlerinin performanslarına ve yıllık çalışmalarına yönelik rapor oluşturulması gibi tekniklerden de faydalanmaktadırlar. (Özeren, 2002: 46).

Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Onun Bir Parçası Olarak Denetim Komitesinin Oluşturulması: İşletmelerin çalışma sonuçları ile ilgilenen çıkar gruplarının, ilgili oldukları işletmelerin çalışmaları hakkında bilgi edinme hakları bulunmaktadır. (Türker, 2006: 60). Paydaşların ve tüm çıkar sahiplerinin haklarının güvence altına alınması ve bundan dolayı da söz konusu çıkar grupları arasındaki bağlantıların düzenlenmesini amaçlayan kuralları tespit eden bir yönetim anlayışı olan kurumsal yönetim esası ile; işletme ve çalışmaları ile ilgili yetkililerin doğru bir şekilde, vaktinde ve yeterli bir seviyede bilgi sahibi olmasını hedeflemekte olup, bu bağlamda finansal raporlamaya ve bunun hakkında sürecin açık bir biçimde oluşturulmasına dikkat edilmektedir. Kurumsal yönetimin uygulama yeri bulup bulmaması da yüksek oranda finansal raporlamanın güvenilir bir biçimde yapılması ile ilgilidir. (Darman, 2004: 11).

İç kontrolün yapılması ve geliştirilmesi yönetimin görevlerindedir. İç kontrolün takipçisi ise denetim komitesidir. (Krishnan, 2005: 650). Denetim komitesinin başlıca sorumlulukları ise; finansal raporlama sürecinin sürekli incelenmesi, işletmenin risk yönetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin takip edilmesi, senelik ve konsolide finansal verilerinin yasal denetiminin takip edilmesi, yasal denetçi veya denetim şirketinin bağımsız olmasını ve öncelikle de denetlenen işletmeye sağlanan ek hizmet koşullarına bakılması sayılabilir. Ancak iç kontrol sisteminin incelenmesinin farklı bir komite tarafından yapılmış olması öngörülmemişse, risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin incelenmesi ile bağımsız denetçinin seçimi, atanması ve görevine son verilmesi şeklindeki işlemleriyle denetim komitesi; idareyle birlikte, bağımsız dış denetim ve iç denetim faaliyetlerini de takip ederek onlara yardım etmektedirler. (Dalgıç, 2006: 8).

Raporlamanın Doğrudan Yönetim Kuruluna ve Denetim Komitesine Yapılması: Kurumsal

yönetim prosedürleri ve iç denetimin bağımsız olmasının sağlanması için gerçekleştirilen denetimin hedefine göre iç denetim biriminin direkt denetim komitesine ya da yönetim kuruluna raporlama yapması sağlanmalıdır.

## **2.12. İç Denetim Süreci**

İç denetim çalışması denetimin planlanmasını, bilgilerin incelenmesini ve değerlendirilmesini, sonuçların bildirilmesini ve izlemeyi içerir.

### **2.12.1. İç Denetimin Planlanması**

İç denetimde planlama aşaması; denetim alanlarının belirlenmesi, denetim evreninin tanımlanması, risk ölçütlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına koyulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, iç denetim ve plan programının hazırlanması ve onaylanması süreçlerinden oluşur. İç denetimin risk odaklı yapılması esastır. İşletmelerin maruz kalabileceği risklerin sürekli değerlendirilmesi ve ölçülmesi suretiyle yüksek risk oluşturabilecek alanlar belirlenerek, iç denetim programı ve planı hazırlanır. İç denetim, bu programa ve plana uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim planı; iç denetimin ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin konuları ve alanları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar dikkate alınarak hazırlanır. Dönemler itibariyle hazırlanan iç denetim planı, her yıl gözden geçirilerek gerektiğinde değiştirilir. (Özkan 2008). Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır. İç denetim programı; en riskli alan ve konulara öncelik verilerek denetim maliyeti de dikkate alınmak suretiyle, iç denetim planıyla uyumlu şekilde ve bir yıllık dönemi geçmeyecek şekilde hazırlanır. Hazırlanacak iç denetim programında; denetlenecek alanlar ve konular ile iç denetçilerin isimleri belirtilerek zaman çizelgesine bağlanır. Hazırlanan plan ve program üst yöneticinin onayıyla işleme konulur.

### **2.12.2. İç Denetimin Yürütülmesi**

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. (Demirel, 2007). Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır. Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilir. İç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri

toplayarak bir ön araştırma yapar. Denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapılır. İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler. Denetimin yürütülmesi sırasında uygulanacak testler, iç kontrol uygulamalarının yeterliliğine dair değerlendirme yapılabilmesine de olanak verecek şekilde tasarlanmalı, en riskli alanlara öncelik verilmelidir (Sarıkaya, 2008). İhtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir. Bu çerçevede her bir riske ilişkin nihai değerlendirmelerin yapıldığı açıklamalar bölümlerini içeren “Risk Kontrol Matrisi” hazırlanır. Bu matrise ayrıca, bireysel çalışma planının hazırlanması aşamasında, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ilave edilir. İç denetçi, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur. İç denetçi bireysel çalışma planında belirtilen testleri uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek işletmeye katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir. Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

### 2.12.3. İç Denetimin Raporlanması

Kapanış toplantısında denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve yapılacaklar denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır. İç denetçi denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar. Raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilerek gereği için ilgili birimler ve strateji geliştirme birimine verilir. Denetim raporunda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir (Özkan, 2008). İşletme harcamalarının denetimi sırasında yapılan tespitlerde iç denetçinin üst yöneticiye bağlı olması ve raporu üst yöneticiye sunması, aynı zamanda raporun gereklerini yapma sorumluluğunun üst yöneticide

olması, üst yöneticiye güven duyduğunu işaret etmektedir (Sarıkaya, 2008). İç denetçiler tarafından yapılan her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda “Denetim Raporu”, danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırma ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda “İnceleme Raporu” düzenlenir.

#### 2.12.4. İç Denetimin Sonuçlarının İncelenmesi

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce belli dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir. Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir. İç denetim birim yetkilisi, iç denetçilerin denetim sürecindeki performanslarını ve denetimin kalitesini her aşamada izleyerek değerlendirecektir. Bu değerlendirme sonrasında alınması gereken önlemler ise belirlenerek faaliyet raporuna yansıtılacaktır. Böylece iç denetçinin bireysel yargılarla çalışması önlenmekle birlikte denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı sağlanmaya çalışılmaktadır. (Özkan, 2008). Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir. Hazırlanan rapor özeti, nihai rapor üzerine yapılan işlemlerle birlikte, üst yönetici tarafından raporun kendisine sunulduğu tarihten itibaren iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na gönderilir.

#### 2.13. İç Denetimin Özellikleri

İç Denetimin Özellikleri:

- Geleneksel yöntemler yerine modern teknik ve araçlarla yürütülür.
- Yazılı kurallara evrensel standartlara sahiptir.
- Geçmiş değil gelecek odaklıdır.
- Stratejik önceliklere göre yürütülür.
- Sistemli ve süreklidir.
- Nesnel güvence verir.
- Objektiftir.
- Denetimin tüm türlerini kapsar.

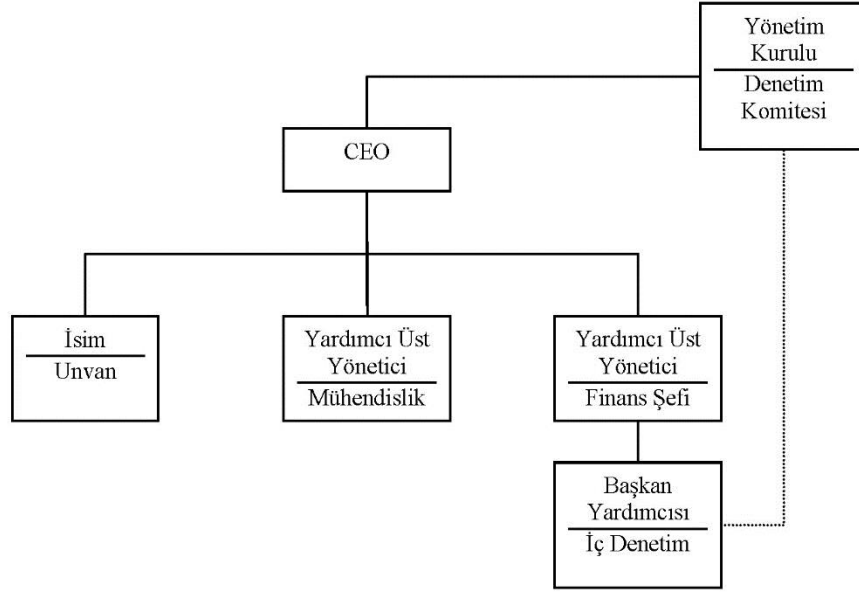
## 2.14. İç Denetim Personeli

İç denetim çalışanları, bir işletmenin organizasyon şemasında bulunan ve işletmenin sürekli personeli olarak denetim çalışmalarını yürüten bireylerdir. İşletmede olabilecek hile ve hataları meydana çıkarabilmek, iç kontrol sistemini takip etmek ve tavsiyelerde bulunmak, işletmelerde risk ögesini incelemek ve faaliyet denetimi yapmak başlıca sorumluluklarındandır. (Bozkurt, 2000: 21). Muhasebe uygulamalarının prosedürlere uygunluğunu, kullanılan ölçün birimlerin ve incelemelerin gerçekliği ve sonunda elde edilen finansal tabloların gerçeğe uygun olmasını, muhasebe denetimi yolu ile belirleyen ve raporlayan muhasebe uzmanlarıdır. Muhasebe uzmanlarından kasıt işletmelerin istihdam ettiği ve iç denetim sorumluluklarını yerine getiren meslek mensuplarıdır. (Türker, 1989: 52).

İç denetçilerin sorumlukları, yetki ve görevleri üst yönetim tarafından yönetmelik, bildiri ya da benzeri bir yazılı belge ile tanımlanmalıdır. Belge iç denetim bölümünün örgütteki yerini belirlemeli, denetimin sürdürülmesi ile ilgili kayıtları, personelleri ve fiziki varlıkları takip görevini denetçiye vermeli ve iç denetim çalışmalarının alanını bildirmelidir. İyi düzenlenmiş bir belge, işletmede iç denetim işlevinin düzenli ilerlemesi sağlar. Yönetim tarafından iç denetim politikası yazılı bir şekilde belirtilmezse; iç denetimin etkin bir biçimde yürütülmesi pek mümkün olmaz.

İç denetimin biriminin yardımcı olduğu işletme üyeleri, ilk önce iç denetim müdürünün ya da direktörünün bağlı olduğu yönetim kurulu ile diğer üst düzey yöneticileridir. İç denetçiler, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve yetkinliği ile gerçekleştirilen işin kalitesiyle ilgili denetim komitesi ve yönetim kuruluna bilgi vermek ile sorumludur. Çoğu işletmede, iç denetim biriminin başı, yardımcı üst yöneticisi (başkan yardımcısı veya üst yönetim) kademelerindeki bir bireydir. Bunun neticesinde iç denetçilerin denetim aşamasındaki yeni rolü için şu tavsiyeler söylenebilir; (Uyar, 2009: 140).





**Şekil 5 - İç Denetim Raporlama İlişkisi**

**Kaynak:** Greg Hutchins, “The State of Quality Auditing”, **Quality Progress**, Vol: 34, No:3, Mart 2001, s. 26.

- Denetim yaklaşımları risk odaklı ve ileriye dönük bir şekilde olmalıdır.
- İç denetçi denetim yaptığı iş aşamasında, işletmenin karşılaşacağı riskleri tespit edebilmeli ve denetleme yaptığı her konuda bu yaklaşımını korumalıdır.
- İşletmenin stratejilerini ve teknolojiyi çok iyi bir şekilde öğrenmelidir.
- Yaklaşımlarında işletmenin öncelik verdiklerine önem gösterirken, işletmenin karşılaşabileceği riskleri önceden görebilecek yetkinlikte olmalıdır.
- Denetçi belli alanlar bazında uzmanlaşmış, söz konusu olan alandaki riskleri, makro gelişmeleri inceleyen, bilen ve takip eden birey olmalıdır.

#### 2.14.1. İç Denetçide Bulunması Gereken Özellikler

Geleceğin iç denetçileri yeni bir kavrayışa, düzenli mesleki yargı yeteneğine, proje yönetimi yetkinliğine, etik değerlere ve güvenilirliğe gereksinim duyacaktır. Bunun yanı sıra stratejik düşünebilme ve gerçekleşen olaylara geniş bir açıdan bakarak inceleyebilme yeteneğine sahip olmalıdır. İç denetim mesleğinin etkili ve güçlü bir geleceğinin olması için mesleğe aşağıdaki

belirtilen özellikleri bulunduran nitelikli bireylerin alınması gerekmektedir. Nitelikler ve yetkinlikler şunlardır: (Uzay, 2003: 222).

- Güçlü bir biçimde iletişim sağlayabilmek,
- Teknolojiyi anlamak,
- Teknik olarak etkin ve yeterli olmak,
- Sürekli öğrenmeye çalışmak,
- Meslekte eskiden olan hatalardan sonuç çıkarabilmek,
- Personel yetiştirebilecek eğitim yetkinliğine sahip olmak,
- Örgütsel tecrübe sahibi olmak,
- Daha çok şeyi azaltarak yapma.

İç denetçiler yeni rolleri gereğince, iş süreçleri hakkında yeterli bilgi sahibi olmak zorundadırlar. Denetim çalışmasının değişik bir görünüme ulaşması büyük bir oranda analitik ve kantitatif kabiliyetleri bulunan denetim personeli gerekliliğini de doğurmaktadır. (Akgül, 2002: 32). İç denetçinin bir müşteri şeklinde yönetime kaliteli bir hizmet sunabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir: (Sağlar, 2003: 117).

- Bilgili olmalıdır: İç denetçi denetleme yaptığı her bölümde bulunduğu her faaliyetin çalışmalarını hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Denetlenen işlemlerin ilişkilerini anlamalı, denetlenenlerin anlaştığı dili bilmeli, çalışma içinde olduğu endüstri dalında olanlar hakkında bilgi sahibi olmalı ve bunları denetlenenlerle değerlendirmelidir.
- Atılgan ve önder olmalıdır: Çalışmalarının faaliyetler için en yararlı olduğuna inandığı farklılıkları yapmada lider olmalı ve birileri tarafından kendisine bir şeyler söylenilmesini beklememelidir. Ayrıca bir denetim aynı doğrultuda (faaliyet alanı, hedefi, planı) iki ya da daha çok biçimde yapılabiliyorsa, kontrol hedefli olarak zaman zaman denetim yöntemini değiştirilmelidir.
- Dürüst olmalıdır: Denetleme yapılan her bölümde kontrol alanı ile alakalı düşüncelerini net bir şekilde söylemelidir.
- Tamamen önde olmalıdır: Yönetimle münasebetlerinde bir sürpriz ile karşılaşmamaya önem vermelidir. Denetimin her bölümünde elde edilen verileri, alakalı bilgileri yetkililere iletmelidir.
- Az ve öz olmalıdır: Yoğun bir bilgi bulundurulmuş iç denetim, sorunları çoğaltmaktan çok onları

çözmeye uğraşan bir sistem kurmak için uğraşmalıdır. Yönetim ile devamlı iletişimde olarak iletilecek bilgileri ayrıntılardan kaçınarak ve e-posta gibi elektronik kaynaklardan faydalanarak daha kısa zamanda ulaştırmalıdır.

- Küresel olmalıdır: İç denetçiler faaliyetlerini yapmaya başlamadan çalışmadaki kontrol ortamını global şekilde değerlendirmelidir.

İç denetçilerin, profesyonel, sağlam karakterli olması, bağımsız şekilde çalışma gerçekleştirmesi ve iş hayatı tehlikeye girecek olsa bile işletmeyle ilgili riskler hakkında doğruları ifade edecek cesareti olması gerekmektedir. İç ve dış denetçilerin bulunmalarının sebebi çok önemli becerilere sahip olmaları değil, tam tersine dürüstlüğü ve şeffaflığı temsil etmekte olmalarıdır. Sonuç olarak ne gerçekleştirildiğinden çok kim oldukları önemlidir. İç denetçilerin karakterlerini bu biçimde öne çıkarmak iyi bir yönetimin temelinde yer alır. (Uzay, 2004: 209).

#### 2.14.2. İç Denetçinin Organizasyondaki Yeri

İç denetçilerin organizasyon içerisindeki konumlarının belirlenmesinde, örgütsel statü (iç denetçinin örgüt içerisinde doğrudan üst yönetime veya yönetim kuruluna bağlı olması gerekliliğini) tarafsızlık ve bağımsızlıktan oluşan iki unsurun sağlanması gerekmektedir. (Dunn, 1991). İç Denetçi Holding Yönetim Kuruluna bağlı olarak görev yapar. Görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır:

- \* İç denetim birimini, mevzuata, denetim ve raporlama standartlarına ve Yönetimin diğer düzenlemelerine uygun olarak yönetmek.
- \* İç denetim yönergesi, iç denetim planı ve iç denetim programını hazırlamak ve üst yöneticinin onayına sunmak.
- \* İç denetim plan ve programlarına uygun olarak faaliyet yürütmek ve bu yönde gerekli tedbirleri almak.
- \* İç denetim raporlarının, belirlenen raporlama standartlarına uygunluğunu kontrol etmek. Denetim sonuçlarını izlemek, denetlenen birim yöneticisi ile mutabık kalınan hususların yerine getirilip getirilmediğini takip etmek.
- \* Yıllık iç denetim faaliyet raporunu, iç kontrol sistemine ilişkin genel değerlendirmeyi de kapsayacak şekilde hazırlamak.
- \* Yönetimin düzenlemeleriyle uyumlu olarak, iç denetim faaliyetinin kalitesini gözetmek ve bu

amaçla kalite güvence ve geliştirme programını oluşturmak.

- \* Dış değerlendirme sonuçlarına ilişkin düzeltici ve iyileştirici önlemleri almak.
- \* İç denetçilerin, meslek içi eğitim programına uygun bir şekilde, bilgi ve becerilerini düzenli olarak artırmalarını sağlamak.
- \* Gerekli görülmesi durumunda, iç denetim faaliyetlerine yönelik olarak başka bir iç denetçiden veya konunun uzmanından görüş veya fikir yardımı alınmasını sağlamak.
- \* İç denetçilerin görevlerini yaparken bağımsızlık veya tarafsızlığının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda gerekli tedbirleri almak ve üst yöneticiyi bilgilendirmek.
- \* İdari ve/veya cezai yönden suç teşkil eden, soruşturma veya ön inceleme yapılmasını gerektiren durumlara ilişkin tespitleri üst yöneticiye bildirmek.
- \* İç denetime ilişkin mevzuatın ve yönetim kararlarının uygulanmasında ortaya çıkan tereddütleri ve sorunları yönetimin bilgisine sunmak.
- \* Mevzuatla verilen diğer görevler ile iç denetim faaliyetleriyle ilgili olarak; Yönetim tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

### **2.15. Değişimin İç Denetçinin Rolü Üzerindeki Etkileri**

İç denetimin hedefine ulaşmasında, üst yönetimin sahipliği ve destek olması, çalışmaların devamlı olması, iç denetimden isteklerin ve iç denetimin görevinin herkes tarafından doğru bir şekilde anlaşılması ve iç denetimin işletmeye değer katan bir süreç olarak anlaşılması ve bu şekilde çalışma göstermesi başarının önemli kriterlerindedir. (Öksüz, 2005: 38).

Çağımızda iç denetim; kontrol hedefli, tepkisel bir formdan, risk bazlı ve öncelik kullanılabilen bir şekle gelmiştir. Diğer bir söyleyiş ile iç denetçinin çalışmalardaki risk etkenini düşürmesi söz konusu olabilmektedir. Bu yüzden yalnızca sorunlu faaliyetlerin önlenmesi değil, henüz risk oluşmadan gerçekleştirilecek önlemler ile işletmenin beklenmeyen ve istenmeyen durumlardan kurtulması da sağlanır. İç denetçiler etkili rekabetçi iş ortamının farklılaşan alanlarına uyum sağlayabilmek için yeni bilgisayar sistemleri, e-ticaret, birleşmeler ve devralmalar gibi küresel iş yaşantısı ile alakalı ilerlemeleri bizzat incelemek durumundadırlar. (Okay, 2005: 17).

İç denetim; yönetim anlayışındaki farklılaşmalar, rekabet, teknolojik gelişmeler, yasal düzenlemeler gibi etkenlerin etkisiyle devamlı farklılaşan, güçlü bir meslektir. İç denetimin işletmenin bekçisi olduğu düşüncesi artık geçmişte kalmıştır. Çağımızda, denetim ekibinin başarı göstermesinde, risk yönetimi ve kurumsal yönetim performansın da iç denetimin görevi çok

önemlidir. Farklılaşan şartlar iç denetim anlayışını da etkilemiştir. Böylece iç denetçilerin artan görevlerini gerçekleştirecek, bilgi ve birikime sahip olmaları gerekmektedir. Aynı zamanda iç denetçilerin objektif ve bağımsız olması çağımızda daha da önemli bir duruma gelmiştir. Çağımız farklılaşan iş ortamına pratik yönden bakıldığında iç denetçiler aşağıda belirtilen sorumlulukları gerçekleştirmek mecburiyetindedirler: (Uzay, 2003: 205-214)

- Organizasyon ile alakalı risklerin bilinmesi, incelenmesi ve raporlanmasında yönetime yardım etmek şeklinde risk yönetim aşamasına katkı sağlamak,
- Riskleri düşürmek için uygun bir maliyette etkin kontroller geliştirmek,
- En uygun kontroller ve uygulamalar için katalizör olarak rol almak,
- İşletme varlıklarını güvenliğini sağlamak için mevcut bulunan incelemeleri değerlemek,
- Amaçlara ulaşmak için önemli olan, yönetim tarafından belirlenen kontrolleri incelemek,
- Büyük ziyanlara sebebiyet olacak potansiyel alanlara ve risklere yoğunlaşmak,
- İş akışlarının takibini gerçekleştirmek,
- Gerekli yerlerde ekspertizden aynı zamanda uzmanlardan yardım almaktır.

## **2.16. İç Denetimi Tehdit Eden Etkenler**

İç denetimin farklılaşan rolü nedeniyle, iç denetim çalışanları da denetim ortamı ile alakalı olarak kendilerini yetiştirme, geliştirme ve üstün özellikli beceriler ve uzmanlıklar kazanma arayışı içindedirler. İç denetimi risk altında tutan bir kısım etkenler vardır. Bunlar: (Uzay, 2003: 221)

- Yönetim kurulunun yüksek beklentileri,
- Farklılıklara alışmada başarısızlık,
- Kendini beğenmişlik,
- Güvenilir bilgiler elde etmede başarısızlık,
- Katma değer gerçekleştirememek,
- Bir başkasının yerine geçmesi ve tükeniş,
- Gereksiz tekrarlar.

İç denetçinin yukarıda belirtilmiş olan tehditlere karşı her zaman gözü açık olmalıdır. İç denetçi, kendisini sürekli geliştirmeli ve geleceğe hazırlamalıdır. Bilgili, becerili ve yeniliklere açık olmalıdır.

## 2.17. İç Denetim Standartları Ve Mesleki Ahlak Kuralları

Mükemmel bir teknik temele oturtulan başarılı bir iç denetimin yapısı, bir taraftan işletmenin üst yönetimi tarafından net bir biçimde destek ve kabul görerek, diğer bir taraftan yönetime sürekli, profesyonel ve üretici hizmetler sağlayarak düzgün bir biçimde kuvvetlendirilmelidir. Etkili bir denetim için ilk olarak mesleki yeterlilik, teknik ve becerisi bulunan denetçiler ve mesleki prensiplerle sağlanmış denetim prosedür ve politikaları gerekmektedir. Bu şekilde kurulacak denetim yapısı işletmenin üst düzey yönetimi tarafından net bir şekilde destek almalı ve yönetime devamlı uzmanlık hizmetleri vermelidir. Bu sebeple denetim çalışanlarının işletme içindeki konumu tespit edilirken, bu uluslararası standartların dikkate alınması gerekmektedir. (Sağlar, 2003: 5-7).

İç denetim çalışmaları tüm dünyada çeşitli alanlardaki işletmelerde yapılmaktadır. Her ülkenin ticari gelenekleri ve yasaları birbirinden farklıdır. Bu değişikliklerin iç denetim çalışmalarına olumsuz etkisi olmaması, iç denetim standartları ile gerçekleştirilmektedir. İç denetim standartları ilk olarak 1978 senesinde oluşturulmuş olup, 2003 senesinde ise bazı değişikliklere uğrayarak 1 Ocak 2004 senesinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Standartların belirlenmesinde şu konulara dikkat edilmiştir: (İç Denetim Enstitüsü Derneği, 1998: 9).

- Yönetim kurulu üyeleri, şirketin iç kontrol ve performansı kalite sistemlerinin etkinliği ve yeterliliğinden sorumludur.
- Yöneticiler, işletmenin denetimi ve performansı hakkında, objektif tespitler, analizler, öneriler, danışma ve bilgiye ulaşmada iç denetime güvenmelidirler.
- Dış denetçiler kendilerine ait incelemeleri gerçekleştirirken, iç denetçilerin kaliteli ve bağımsız denetimlerinin neticelerini kullanırlar.

### 2.17.1. İç Denetim Standartlarının Hedefleri

İç denetim standartlarının başlıca hedefleri aşağıda belirtilenlerdir:

- Yönetimin tüm üyelerine, kamunun bütün birimlerine, ilgili meslek kuruluşlarına ve dış denetçilere iç denetimin önemini anlatmak,
- İç denetim çalışmalarının yönlendirilmesi ve etkinliğinin incelenmesi için temel oluşturmak,
- İç denetim çalışmasını etkin kullanılabilir hale getirmek,

- İç denetim çalışmasını, olması gerektiği gibi temsil eden başlıca temel ilkeleri açıklamak,
- Katma değerli iç denetim çalışmalarını teşvik etmeye ve yaşama geçirmeye yönelik sınırlarını oluşturmak,
- İç denetim çalışmasının incelenmesi ile alakalı bir yapı kurmak,
- Geliştirilmiş kurumsal süreci ve çalışmayı canlandırmak.

#### 2.17.2. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

İç denetim Mesleki Uygulama Standartları;

- Uygunluk standartları,
- Nitelik standartları,
- Performans standartları.

Şeklinde üç grupta açıklanmıştır. Nitelik standartları iç denetim çalışmalarını sürdüren kişilerin ve örgütlerin niteliklerini belirtir. Performans standartları, iç denetim çalışmalarının yapısını açıklar ve bu servislerin bilinebilmesi için kalite şartı oluşturur. (Doyrangöl, 2002: 39).

Nitelik ve performans standartları genel tabiri ile iç denetim hizmetlerinde kullanılırken uygulama standartları danışmanlık ve koruma çalışmaları için kullanılır.

#### 2.18. İç Denetimde Geçmişte Yapılmış Hatalar

İç denetimde çalışan personel, bağımsızlıklarını sürdürebilmek amacı ile işletme çalışanları ve yöneticilerinden kendilerini ayrı tutarak, şu konular üzerinde durmuşlardır:

- İnfomal kontrolleri ve risk yönetimini önemsemeden sadece formal kontrol mekanizmalarını incelemek,
- Önerilerin yapılabilmesine ilişkin finansal veya farklı riskleri ve etkileri dikkate almadan formal kontrol aşamalarına ek tavsiyelerde bulunmak,
- Raporlama aşamasında, belirlenen hatalara ve başarısızlıklara önem verilerek çıkan sorunlar hakkında suçlama yapmak.

Gerçekleşen çalışma sisteminin, iç denetim personeli ve yönetimle arasındaki bağlantıyı sınır koyup daraltacağı, ileride kriz oluşturabileceği ön görülmektedir. Bu sebeple iç denetim çalışanları, bakış açılarını süreçte değiştirerek üst yönetim ile potansiyel çekişme oluşturan geleneksel görevlerden vazgeçmişler, kontrol yetersizliklerini yöneticiye bildirme anlayışından uzaklaşmışlardır. Çağımızda iç denetim çalışanları, yönetim ile ve diğer çalışanlar ile iş birliği

içerisinde daha katılımcıdırlar. (Aslan, 2003: 19).

Ülkemizde ise PWC Danışmanlık şirketi tarafından yapılan araştırma sonucunda iç denetim çalışmalarına dair şu sonuçlar ortaya çıkmıştır: (Uzay: 2004: 223).

- Birçok iç denetim birimi çalışma hedeflerini tespit ederken kendine ait bir misyon oluşturmamaktadır. Mevcut bulunan diğer bölümlerin misyonlarından yararlanmaktadırlar.
- Birçok iç denetimde itici kuvvet olarak, ilk başta risk değerlendirmesi ya da işletme hedefleri yer almamaktadır.
- Birçok iç denetim gerektiği şekilde ilan edilememiştir.
- Birçok iç denetim birim çalışması hisse sahipleri tarafından onay veya kabul görmemiştir.
- Birçok iç denetim birimi misyon olarak belirlediği varış noktalara erişmek için gerekli insan kaynağından, organizasyon yapısından, raporlama tekniğinden, teknolojidenden yoksundur.

## **2.19. Türkiye’de İç Denetim**

### **2.19.1. Genel Açıklama**

Ülkemizde gerçekleştirilen iç denetim uygulamalarında iç denetim biriminin kuruluşu genellikle özel işletmelerde bulunmakla birlikte bankacılık, sigortacılık ve sermaye piyasası mevzuatına tabi işletmelerde yer almıştır. Ancak kamuda gerçekleştirilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’yla birlikte, iç denetim kamuda da uygulama alanına girmiş bulunmaktadır. Kamudaki iç denetçilik unvanının kazanımı dışındaki iç denetimin uygulaması özel şirketler ile benzeşir şekildedir.

### **2.19.2. Tarihsel Gelişimi**

Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi muhasebe alanında denetimin başlaması ve mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. 1926 ve 1934 yılları arasında devlet vergilerini kanuna göre denetleme yetkisini dönemin işinde saygın ve dürüst olan meslek mensuplarına verilmesi Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan bu zamana kadar süregelen bir uygulamadır. Ekonomik büyüme ve yabancı sermayeli işletmelerin faaliyet alanı bulması ile denetim çalışmalarının boyutunun büyütülmesine geliştirilmesine gereksinim duyulmuştur. 1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği halen faaliyettedir. Muhasebe mesleğinin denetim alanında gelişmesi için çalışmalarını sürdürmektedir. ([www.tmud.org.tr](http://www.tmud.org.tr)).

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali



piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960'lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970'lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye'de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. ([www.tbb.org.tr](http://www.tbb.org.tr)).

Türk hukukunda işletme denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar TTK, vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla, kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şeklinde görülmüştür. 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi ortaya çıkmış ve bu eğilimle birlikte bağımsız denetim, işletme denetiminde yerini almıştır (Çelik, 2005: 411, Aktaran: Kardeş Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 22). Türkiye'de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı çerçevesinden yürütülmüş ve tarihi süreç içinde ülkemizde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanunu'nda yer almıştır. (Bayazıtlı, 1991: 64). Denetleme kuralları ve ilkeleri ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır. (Kutukız ve Öncü, 2009:133). Bu süreçte ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir. Bu şirketler bir araya gelerek "Bağımsız Denetim Derneği" ni kurmuşlardır. ([www.tmud.org.tr](http://www.tmud.org.tr)).

Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında, iç denetim ilk kez gündeme gelmiş ve Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilen 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun'da iç denetime ilişkin düzenlemeler yapılmış, ancak söz konusu Kanun Cumhurbaşkanı tarafından veto edildiğinden yasalaşamamıştır.

Türkiye'de iç denetim öncelikle özel sektör tarafından uygulanmaya başlamış olup, özellikle uluslararası şirketlerin Türkiye'deki iştirakleri, şubeleri ve temsilciliklerinde yaygınlaşmıştır. Günümüzde ise, ülkemizin önde gelen şirketlerinde uluslararası standartlara uygun iç denetim uygulamaları mevcuttur. 1995 yılında IIA'in akredite edilmiş şubesi olarak Türkiye İç Denetim Enstitüsünün (TİDE) kurulmasıyla birlikte, Türkiye'de uluslararası standartlarda iç denetim meslekî gelişim ve paylaşım platformu oluşturulmuştur. Türkiye'nin özellikle 1999 yılında Helsinki zirvesinde Avrupa Birliğine (AB) aday ülke olarak resmen kabul edilmesinin ardından, mali yönetim ve kontrol alanındaki yasal düzenlemelerin AB mevzuatıyla uyumlaştırılması yönünde çalışmalar başlamıştır. 2000'li yılların başından itibaren Uluslararası Para Fonu ve

Dünya Bankası ile yürütülen anlaşmalar çerçevesinde bu alandaki çalışmalar ivme kazanmıştır. Bu çalışmaların sonucunda kamuda iç denetim ihtiyacının farkına varılmış ve ilk olarak T.C. Merkez Bankası 2002 yılı sonunda İç Denetim Genel Müdürlüğünü kurup faaliyete geçirmiştir.

AB müktesebatına uyum sürecinde, üye ülkelerin bütçe uygulamalarında standart bir uygulama olan “Kamu İç Mali Kontrol” modelinin ülkemizde de uygulanma hedefi, kamu maliyesinde bir reform niteliğinde sayılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan ve bütün hükümleriyle 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetimin kurulmasını öngörmüş olup, hemen hemen tüm kamu kurumlarında iç denetim kurulmuştur. Anılan Kanun çerçevesinde, iç denetim faaliyetinin hayata geçirilmesi ve kamu idarelerinde uygulanabilmesi için gerekli çalışmalar yapılmış ve önemli adımlar atılmıştır.

Ülkemizde denetim ile ilgili yasal düzenlemeler beş kategoride incelenebilir:

- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- Sermaye Piyasası Kanunu
- Bankacılık Kanunu
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- Sigortacılık Kanunu

(Çarıkoğlu, 1995, Aktaran: Bezirci ve Karasioğlu, 576-578).

Türkiye’de özel işletmelerde iç denetçi olmak için herhangi bir ruhsata sahip olma koşulu aranmamaktadır. Ancak dünya çapında bir iç denetçi olmak isteyen adaylar Türkiye İç Denetim Enstitüsü’nün Türkçe şeklinde tertiplelediği sınavlara katılım sağlayarak iç denetçi unvanını almak zorundadırlar. Türkiye’de çoğu özel sektör bu belgeyi istememektedir.

### **3.İÇ DENETİM SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ**

#### **3.1. Genel Açıklamalar**

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, yapacağı faaliyetlere karşı oluşabilecek risklerin sapma eğilimleriyle ilişkilidir. İşletmelerin piyasada kalabilmeleri, çalışmalarını bütün şartlara rağmen şirket hedeflerine hizmet sağlayacak doğrultuda geliştirebilmeleri yani riskleri karşılayabilme becerileriyle mümkündür. Bu anlamda iç kontrol, yönetim için bütün işletme işlemlerini değerleyen, işletmeyi her türlü hileli ve hatalı işlemlerden koruyan, çalışmaların etkinliğini ve verimliliğini arttıran ve hileli finansal raporlamanın engellenmesine ve her türlü olumsuzluğun önlenmesini olanak sağlayan önemli bir araçtır.

İç kontrol sisteminin çalışma alanını yalnızca muhasebe ve finans ile sınırlandırmak kontrol ortamının etkinliğini şirket bazında düşürmekte ve dar boyutlara indirgemektedir. İç kontrol sistemi; muhasebe sisteminin sınırlarını aşan şirketin genelinde çalışanların gelişimi, eğitimi, kontrolü, yönetici değerlendirmesi ve üretim planlaması şeklinde klasik muhasebe bilgilerinin haricindeki bilgileri de tespit etme konusunu kapsayan bir anlayıştır. (Sevgener, 1982: 63).

Sistemin sürekli ve etkin bir şekilde çalışabilmesi ve piyasanın, ekonominin değişen şartlarına uyum sağlayabilmesi, yapılan faaliyetlerin devamlı olarak kontrol edilmesi ve işletmenin tepkimelerine verdiği cevabın yeterli ya da yetersiz olduğu alanların tespiti ile mümkündür. Yani iç kontrol sisteminin denetlenmesi ve belli aralıklar ile yöneticilere raporlama yapılması gerekmektedir. Bu amaç ile işletmelerde finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliği sağlamaktan sorumlu olan iç denetim birimi kurulmaktadır.

#### **3.2. Kontrol**

Kontrol kelime kökeni Fransızca bir kelime olup, herhangi bir şeyin aslına uygunluk, gerçeğe uygunluğuna bulunması, denetim ve denetlemedir. Örgütsel kontrolse amaçlanan işletme hedeflerine ulaşmada, planlarla ayarlanmış alanların ve standartların, yapılmasına yönelik örgütsel çalışmalarla uyumlu olmasını sağlayan çalışmaların tamamıdır. Kontrol, çalışma alanında bulunan her bireyin yapmış olduğu herhangi bir faaliyetten, çalışmadan dolayı karşılaşılabileceği bir durumdur. İşletmelerde organizasyon şemasında yer alan her bir kademe çalışma alanını planlayan bir üst yönetime karşı görevlidir. Her bir kademe yapmış olduğu çalışmalardan dolayı bir üst kademeye hesap, bilgi vermek durumundadır. En üst yönetim kademesi olan yönetim kurulu üyeleri ise genel kurul denetim birimleri tarafından denetlenir. Ancak dönem sonunda hem denetim kurulu hem de yönetim kurulu, genel kurul tarafından bir kez daha denetlenir. Kontrol, yönetim fonksiyonlarının işlerliğini denetleyen en son aşamadır.

(Eren, 2001: 290).

Kontrol etik değerleri, hedeflere ulaşmadaki tutarlılığı, performans nicelikleri gibi birden fazla ekonomik olmayan verileri de içine alır. Santral odasından, en st kademe yöneticiye kadar çalışmadaki herkes iç kontrol sisteminin parçasıdır. İç kontrol, iç denetim dünyasının merkezi, etkin kurumsal yönetiminde bir bölümüdür. Dolayısı ile st yönetim ve yönetim kurulu için önemi vardır. (Okay, 2005: 18).

### 3.2.1. Kontrol Kavramı ve Tanımı

İşletmelerin gelişen ekonomik piyasa ilişkilerinin etkisiyle fiziki olarak büyümesi ve faaliyetlerinde meydana gelen diğer çalışmaların sayısı ve karmaşıklığı giderek artış göstermekte, işletme yönetiminin, işletme çalışmalarını doğrudan doğruya inceleme firsatı ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz durum, ancak etkin bir iç kontrol sistemi oluşturularak ve yürütülerek giderilebilir.

Özellikle 1994 senesinden itibaren gelişen ekonomik durumlar ve krizler gerek finans sektöründe gerek reel sektörde çalışma gösteren işletmeleri negatif yönde etkilemiş piyasalara olan güveni zedelemiştir. Piyasalara ve işletmelere olan güvenin tekrardan tesis edilmesi hedefi ile yapılan çalışmalardan en mühimi de iç kontrol sistemlerinin ehemmiyetinin arttırılması ve konumunun bir kanun tarafından gerekli şekilde korunmasıdır. (Aksoy, 2005: 72).

İşletmeye olan güvenin en başında güvenilebilecek bir iç kontrol sistemi bulunur. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme çalışmasının etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin hedeflerini oluşturur. Bu hedeflerin başarılmasına yönelik olarak yeterli lde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından etkilenen bir süreç olarak tanımlanan iç kontrol sistemi bir işletmede uygulanan tüm metot ve politikaları içine alan bir kavramdır. (Doyrangöl, 2003).

İşletmede kontrolü oluşturmanın tek hedefi muhasebe olmadığı gibi, muhasebenin de tek hedefi kontrol değildir. Bağımsız dış denetim ya da muhasebe denetimi bağımsız dış denetçiler tarafından gerçekleştirilen finansal tablolar denetimini belirttiği için bu şekilde yalnızca “denetim” kelimesini kullanmak da hatalı olmaktadır. Bu kavram kargaşası, ülkemizde i denetim çalışmasına verilen ehemmiyetin ne kadar az olduğunun bir ifadesidir. İç Kontrol Sistemi'nin farklı kaynaklarda çeşitli tanımlamaları bulunmaktadır. Nitekim Tamer Aksoy'a göre: “Bir işletmenin varlıklarını güvence altına almak, muhasebeye ve diğer alanlara ilişkin bilgilerin ve kaynakların, güvenilirliğini sağlamak, işletmenin çalışmalarında aktifliğini arttırmak, işletme çalışmalarının işletme yönetimince oluşturulan sistemlere uygunluğunu saptamak için kullanılan

tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, yetki ve sorumlulukların oluşturulması ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem” olarak genel hatları ile tanımlanmaktadır. (Aksoy, 2005: 148).

İç Denetçiler Enstitüsü ise tanımı şöyle yapmaktadır: “Yönetim kurulunun ve üst yönetimin işletme içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin gösterdikleri tavır ve davranışlardır.” Üst düzey kontrol tarafından, iç kontrolün temel amaçlarının gözlemlenebilmesi ve incelenebilmesi için gerekli olan disiplini ve ortamı sağlar ve etik kurallar, dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliliğinden oluşur (Kayım, 2006).

Committee of Sponsoring Organizations (COSO) tanımlamayı şu şekilde yapmaktadır:

İç Kontrol; mali tabloların güvenilirliği çalışmaların ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, çalışmaların yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan kontrollerin bütünüdür (Rezaee, 1997).

COSO ’nun tanımından; (Kayım, 2006).

- İç kontrolün bir olay değil, bütünsel bir süreç olduğu,
- İşletme amaçlarına ulaşmayı hedeflediği,
- Garanti çözümler değil, makul bir güvence sunduğu,
- Yönetim kurulu ve yöneticilerin işletme çalışanları tarafından etkilendiği anlaşılmaktadır.

Bu çıkarımların sonucunda; İç kontrol, bir anlık olay değil, işletmenin genel süreç halinde çalışmalarını yürüttüğü bir yöntemler serisidir. Dolayısıyla işletmeye sonradan eklenen bir parça değil, işletmenin kuruluşunda inşa edilen ve organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır. İç kontrol, çalışmaların gerek belirlenen amaçlara gerekse ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar. (Rezaee, 1995).

İç kontrol bu yönüyle bir taraftan yasalara uygunluğu temin ederken öbür taraftan da işletmenin belirlenen hedeflerine ulaşmasına ilişkin fonksiyonu itibarıyla de yönetim başarısının artmış olmasına yardımcı olur.

### 3.2.2. Kontrol Türleri

İşletmelerde değerlendirilebilen her tür üretim ve çalışma etmeni, kontrolün alanına aldığından bunlarda olabilecek eksikliklerin önlenmesi mümkündür. Bu sebeple çok çeşitli kontrol

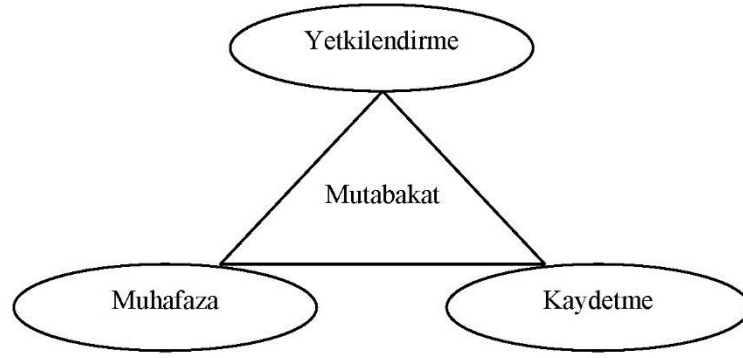
konularından söz etmek mümkündür. (Cömert, 2001: 47).

- İşletme yönetiminin kontrolü,
- İşletme fonksiyonları olarak belirtilen faaliyetlerin kontrolü (pazarlama, muhasebe, finansman ve üretim, personel vb.),
- İşletme çalışma alanlarının kontrolü (şube, departman vb.).

Önleyici Kontroller: Oluşabilecek düzensizliklere engellemek ya da ortaya çıkan yolsuzlukları hızlı bir şekilde tespit edebilme olanağı sağlayan kontrollerdir. (Hermanson, 1994: 32). İş yapıcıların yaptıkları her türlü düzensiz işlemlerin kontrol edilmesi işi yavaşlatan ve aynı işin tekrarlanmasına sebep olabilecek çalışmalar için alınan tedbirlerdir. Önleyici iç kontroller hatalı ve yanlış olabilmesi mümkün işlemlerin düzeltilmesi için uğraşılacak zaman kaybı, mali kayıp ve iş gücü kayıplarını engellenmesini sağlar. Önleyici kontrolün temel esaslarından birisi ise yapılan çalışmaları muhafaza etme, kaydetme ve yetkilendirme fonksiyonlarını tek bir yer de toplanmasını önlemesidir. Önleyici kontroller oluşabilecek risklerin belirtilmesi ve tedbir alınması şeklindeki işleyişi ile İç Denetim modeline uygun olan kontroldür. (Çatıkkaş, 2005: 4).

Tespit Edici Kontroller: Önleyici kontrollerin etkinliğini ölçmek için uygulanan kontrollerdir. Maliyeti önleyici kontrollere göre daha fazladır. Tespit edici kontroller, oluşabilecek risklerden dolayı önceden ön görülmeyen tüm hataların ortaya çıkma anlarında tespit edilmelerini sağlar. Genellikle gün sonu, ay sonu ya da dönem sonu gibi zamanlarda gözden geçirme, mutabakat kontrolleri ve yeniden hesaplama gibi işlemlerin sonrasında gerçekleştirilir.

Düzeltilici (Yönlendirici) Kontroller: Düzeltilici kontroller; yapılan işlemler sonucunda uygun olmayan neticelerin belirlenmesi sonucunda devreye giren ve istenen bir durumun ortaya çıkmasına ya da oluşmasına neden olan kontrollerdir. Belirlenen eksikliklerin önlenmemesi ve tekrar olmasına izin verilmesi halinde önceden yapılmış olan tespit edici ve önleyici kontrol çalışmalarının hiçbir anlamı olmayacaktır. (Aksoy, 2006: 471).



**Şekil 6 - Görevlerin Ayrılığı**

**Kaynak:** Timothy J. Louwers, Robert J. Ramsay, David H. Sinason and Jerry R. Strawser, Auditing&Assurance Services International Edition, New York: McGraw- Hill/Irwin, 2005, s.147.

Boşluk Doldurucu / Telafi Edici Kontroller: Gerçekleşmeyen veya maliyeti çok fazla olan herhangi bir kontrol noktasını az da olsa doldurmak hedefiyle yapılan kontrollerdir. (Aksoy, 2006: 471).

### 3.2.3. Kontrollerin Özellikleri

Kontrollerin hedeflerine ulaşabilmesi için aşağıda belirtilen özellikleri bulundurması gerekmektedir:

**Zamanlama:** Kontrollerin, maliyetlerini kısıtlayacak biçimde olası ya da tespit olunan sapmaları daha önceden belirlenmesi gerekmektedir. Bu kısımda kontrolün maliyeti de geri plana atılmadan sistemin etkisiz olduğu anlarda vaktinde müdahale edilmelidir. (Çatıkkaş, 2005: 6).

**Ekonomiklik:** İç kontrol prosedürlerinin ücreti, maliyeti hiçbir zaman beklenen yararın önüne geçmemelidir. (Kepekçi, 1994: 13). Böylece de yönetim engelleyici, tespit edici ve düzeltici kontrollerin etkinliğinin yanında ücretlerini de göz önüne almalıdır.

**Sorumluluk:** Kontrollerin yapılmasındaki gerçek hedef yönetimin görev ve sorumluluklarına yardımcı olmasıdır. Bu sebeple yapılan kontrollerin kâğıtta kalmaması, yönetimin mevcut kontrollerin ilerleyişi hakkında bilgisinin bulunması gerekmektedir. İç kontrol sisteminde görev iki değişik biçimde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, iç kontrol sisteminin kurulmasındaki sorumluluk ve iç kontrol sisteminin yürütülmesi ile ilgili sorumluluklardır. İç ve dış denetçilerinde bu konu ile ilgili bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu alandaki görevin işletme

yönetimine verilmesi, bağımsızlığın zedeleneceği ile ilgili endişenin bir neticesidir. (Akışık, 2005: 93).

İşletmedeki üst düzey yöneticiler, işletme personeli ile alıcı ve satıcılar ile hileli uygulamalara katılabilecek bireyleri bu durumdan vazgeçirecek tedbirleri almak ile görevlidir. Üst yönetimler, iç denetim mekanizmasının kabiliyetlerini geliştirip hileli uygulamaları gerçekleştirme fırsatını asgariye indirmelidir. (Kocabey, 1998: 29).

### **3.3. İç Kontrol**

İşletmenin amaçlarına ulaşmadaki başarısını takip etmek, bu konuda gerekli güvence oluşturmak ve hedeflere varmadaki etkinliğini ölçümleyerek düzeltilmesini sağlamak hedefi ile oluşturulan prosedürler dizisine kontroller denilmektedir. Bu prosedürlerin tamamı iç kontrol yapısını oluşturmaktadır. (Bozkurt, 1999: 121). Bu açıklama bazı yerlerde iç kontrol sistemi şeklinde de tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemi ile ilgili bilgi işletmenin yürütülmesi; hisse sahiplerinin, yönetimin, denetçilerin ve böylece de toplumun selameti, için önemli bir zorunluluk durumunu almıştır. (Kinney, 2000: 83).

Amaçlarına ulaşan bir işletme, daha birikimli ve daha hırslı olan bir işletme olarak kabul edilmektedir. Hedeflerine varamamış bir işletme ise, tekrardan incelenecek bir plan oluşturmak mecburiyetindedir. Her iki şekilde de işletmeler performanslarını tespit eden incelemeler yapmalıdır. Kontrol aşaması, işletmenin iş tecrübelerini ve planlarını incelemesi anlamına gelmektedir. (Hodgetts, 1999: 239).

Aile şirketlerinden en büyük şirketlere kadar her işletmenin yazılı olsun ya da olmasın muhakkak bir iç kontrol sistemi vardır. İç kontrol misalleri olarak şunlar gösterilebilir:

- Onay mekanizmaları,
- Grup toplantıları,
- İstatistiki akış kontrolleri,
- Açık iletişim,
- Anlaşmalar,
- Stratejik planlama,
- Operasyonel çalışmanın gözden geçirilmesi,
- Maliyet sistemi,



- Erişim politikaları ve prosedürleri.

Her işletme veya örgütte değişik fertler olması sebebiyle farklı hedefler bulunmakta ve dolayısıyla da her bireyin iç kontrole bakış açısı farklı olmaktadır. Muhasebeciler, iç kontrol sistemini, belli hedefleri kazanmada kullanılan ölçünler ve yöntemler olarak tanımlamaktadır. Söz konusu ölçünler; doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerinin sağlanması, varlıkların korunması, çalışanların yönetim politikalarına uymaya teşvik edilmesi ve faaliyet verimliliğinin artırılması şeklinde sıralanabilir. Bunlardan ilk ikisi muhasebeciler açısından çok daha önemlidir ve muhasebe kontrolleri olarak isimlendirilir. Diğer ikisi ise yönetim için mühim olup yönetsel kontroller olarak isimlendirilir. (Doyrangöl, 2002: 34).

İç kontrol yalnızca uygunsuzlukların tespit edilip meydana çıkarılması değil, uygunsuzlukların en başından belirlenip gerekli tedbirlerin alınmasıdır. İç kontrol ile çalışmalar ve çalışmalar neticesinde oluşan bulgulara işletme geneline tesir eden problemlere önleyici çalışmaların yapılması ile sistem etkin duruma gelmektedir. (Ökten, 2004: 30). İç kontrol yönetsel ve muhasebe kontrollerinden oluşmaktadır.

### 3.3.1. Yönetsel Kontrol

Yönetsel kontrol, düzenleme planına uyumu özendiren ve çalışmaların verimliliğini düzeltmeyi hedefleyen kontrollerdir. Finansal kayıtlarla dolaylı şekilde ilgili olan yönetsel kontroller; genel şekilde istatistiki tespitleri, kalite kontrollerini ve performans raporlarını içine alır. (Argun, 1998: 10).

İç kontrol sisteminde, belirtilmiş olduğu gibi, yönetsel ve muhasebe kontrolleri biçiminde ikili bir yola gidilmesinin sebebi; dış denetçinin faaliyet alanına sınırlama getirmek içindir. (Bayazıtlı, 1991: 168). Aksi şekilde bu iki kontrolü birbirinden net sınırlar ile ayırmak olası değildir. Çünkü bağımsız denetçinin asıl hedefi muhasebe kontrol sistemlerinden elde edilen bilgiler ile hazırlanan finansal tabloları incelemektir. Bu sebeple bağımsız dış denetçi yalnızca muhasebe kontrol sistemini takip eder. İşlemler ve işlemleri sürdürmek için uygulanan usul ve metotlar karmaşıktıkça yönetim kontrol sistemleri ve muhasebe arasındaki ayrımı bulmakta bir o kadar güçleşmektedir. (Kepekçi, 1994: 36). Yöneticilerin ve iç denetçinin başlıca sorumluluklarından birisi de kontroldür. (Personel, stok, kalite, üretim vb.) İyi bir iç kontrol sisteminin varlığı ve sürdürülmesi için yönetimin sağlamayı düşündüğü hedefler başlıca dört grupta toplanır. Bunlar: (Güredin, 2000: 168).

Güvenilir Bilgi Sağlanması: Çalışmaların verimli ve etkin bir biçimde sürdürülebilmesi için yönetimin vaktinde elde edilmiş doğru ve güvenilir bilgilere ihtiyacı vardır. Etkin bir iç kontrol

sisteminin olduğu işletmelere bu bilgilere ulaşmak daha düşük maliyet ile daha hızlı bir biçimde olmaktadır.

**İşletme Varlıklarının ve Kayıtların Korunması:** Bir şirketin fiziki ve fiziki olmayan kaynakları gerek şirket içi gerekse şirket dışı çevrelerin tehditleri nedeniyle her zaman risk altındadır. Bu kaynakların çalınması, kaybolması, hedefi dışında kullanılması gibi olayların engellenmesi amacı ile uygun kontrollere gerek duyulur.

**Verimliliğin arttırılması:** Üretim sürecinin her dönemindeki fire ve aksaklıkların düşürülmesini sağlayacak gerekli bir kontrol sistemi zaman ve iş gücünden edeceği tasarruf ile varlıkların verimsiz amaç dışında kullanımı engelleyecektir.

**Belirlenmiş Politikalara Bağlılığı Özendirme:** Bir işletmenin temel hedefleri ve bu hedeflere varmak için yürütülecek politika ve prosedürler, işletme yönetimi tarafından önceden tespit edilir. Bu amaçlara ulaşmada hizmet eden personelin de bir hedef birliği içinde çalışıp çalışmadığı, bu politika ve prosedürlere uygun biçimde hareket edip etmediği mevcut olan iç kontrol sistemleri ile belirlenir.

### 3.3.2. Muhasebe Kontrolü

Muhasebe kontrolü bütün olarak onaylama, yetkilendirme, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının düzenlenmesi gibi sorumlulukları ile varlıkların korunması için gerçekleştirilen varlıklar hakkındaki fiziki kontroller gibi çalışmaların gerçekleştirilmesine yönelik iç kontrol çalışmalarıdır.

Muhasebe kontrolünün kabul edilebilir seviyede güven vermesi için aşağıda belirtilecek olan kuralların yapılması gerekmektedir: (Yılcı, 2006: 34).

- İşlemler, yönetimin özel ve genel yetkilerine göre uygun bir şekilde sürdürülmelidir.
- Varlıkları kullanabilme hakkına yalnızca yönetimin yetkilerine uygun biçimde izin verilmelidir.
- İşlemler, kurallara uygun bir şekilde muhasebe raporlarının düzenlenmesine olanak sağlayacak ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve varlıklar için hesap verme sorumluluğunu yerine getirecek biçimde kaydedilmelidir.
- Varlıkların korunması ile sorumluluğu belirlemek için yapılan kayıtlar belirli zaman aralıklarında mevcut varlıklarla mukayese edilmeli ve herhangi bir fark olduğunda gerekli işlemler gerçekleştirilmelidir.

Muhasebe kontrollerinin finansal tablolar üzerinde direkt etkiye sahip olmalarından dolayı denetçinin iç kontrol sistemini incelemesi aşaması da araştırma alanına girer. Muhasebe kontrolü

üç ana unsur tarafından belirlenir: (Güredin, 2007: 169).

**Varlıkların Korunması:** Varlıkların korunmasını dar ve geniş biçimde ele almak mümkündür. Geniş yaklaşım ile incelendiğinde varlıkların korumaya alınması boyutuna her çeşit işletme kararı girer. Doğal afetler, karar mekanizmalarındaki eksiklikler ve bunun gibi nedenler muhasebe aşaması haricinde kabul gördüğünden yönetsel kontrolünün alanına alınması daha doğrudur. Varlıkların korunmasını dar anlamda açıklamak ise denetim çalışması yönünden daha önemlidir. İktisadi kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesi esnasında yapılacak hileler ve hatalar veya kayıt ve belgelerin değiştirilmesinden dolayı oluşan kayıplar muhasebe kontrolleri tarafından önlenecektir.

Varlıkların korunmasından amaç yalnızca işletmenin etkin hesap kalemleri değil, personelin ve bilginin de güvence altına alınmasıdır. Yüksek personel akımı insan kaynaklarının yok olmasına sebep olur. Eğitimli ve deneyimli personelin kaybedilmesi ve bunlardan oluşan boşluğa yeni personelin işe alım ve alışma zamanlarında kaybedilen süre organizasyonun varlıklarının israfına neden olur. Bilgi, bilgi yönetimi ve bilgi teknolojisi de aynı biçimde güvence altına alınması gereken işletme varlıklarındandır. (Okay, 2005: 19).

**Finansal Kayıtların Güvenilirliği:** Muhasebe kontrolü yönünden finansal bilgilerin güvenilirliği işletme dışına ve içine yapılan raporlamanın güvenilirliğiyle alakalıdır. Bağımsız dış denetim işletme dışına raporlanan finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu ile alakalıdır. İşletme içine yapılan raporlama da yönetsel kontrollerin de konusu olan detayları içine alır.

**Kıymet Hareketleri:** Kıymet hareketleri işletme dışı ve işletme içi taraflar arasında olan iktisadi hizmet ve varlık farklılıkları ve bunların üretim aşamalarına katılmaları esnasında yapmış oldukları tüketimleri belirtir. Kıymet hareketleri işletme çalışmalarının temelini oluşturur. Kıymet hareketlerinin doğru ve eksiksiz bir biçimde yürütülerek muhasebe işlemlerinin yapılması ve raporlarının alınması sonucunda fiziki varlıklar ile kayıtlar mukayese edilerek gerekli karşılaştırmanın sonucunda mutabakat sağlanmaktadır.

**Muhasebe Kontrolünün Temel Özellikleri:** Uygulanabilirlikleri değişiklik göstermekle birlikte bu özellikler bütün muhasebe kontrolleri için geçerlidir. (Güredin, 2014: 171-2). Bunlar:

**Yönetimin Sorumluluğu:** İşletmeler büyüdükçe ve işlemler karmaşık bir hal aldıkça yöneticilerin işletme çalışmalarının kontrolü üzerindeki etkileri zaman geçtikçe azalmaktadır. Bu noktada yönetimlerin görevi; örgüt planının oluşturulması, her bölüm için iş akış tablolarının düzenlenmesi ve iç kontrol ile ortak ilişkinin kurulması biçiminde ortaya çıkmaktadır. İşletme yönetimi tarafından kurulacak olan en iyi sistemin bile hile ve hataları ortadan kaldırmakta

yetersiz olacağı düşünülerek en cazip maliyet yarar çözümlenmesini gerçekleştirerek iç kontrol sistemlerini en uygun biçimde çalıştırmak ve düzenli şekilde inceleyerek düzeltmek gerekmektedir. (Kepekçi, 2004: 70). Bu alanda yönetim iç denetçilere yardım eder. Bağımsız dış denetçilerin danışmanlık yapması haricinde başlıca görevleri iç kontrol sisteminin yapılması değil değerlendirilmesidir. (Uzay, 2004: 6). Bu anlamda dış denetçiler, iç denetçiler ve diğer bireyler işletmenin iç kontrol yapısı ile alakalı olabilirler, fakat bu olay yönetimin görevini ortadan kaldırmaz. Yöneticiler kontrollerle alakalı görevlerini alt idari kademelerine devretseler de son süreçte temel sorumluluk yine yönetimindir. (Kuyucu, 2003: 42).

**Sistemin Yeterli Güvence Vermesi:** İç kontrol sisteminden umulan fayda, işletmenin amaçlarına ulaşmada, riskler karşısında yüzde yüz güven sağlamak değil yeterli şekilde güvenceyi oluşturmaktır. Yeterli güvence verme; düzenden beklenen faydanın sistemin maliyetinden yüksek olması halinde gerçekleşecektir. İdare, iç kontrolün oluşturulması kararını sistemin yarar ve maliyetini bir arada inceleyerek vermelidir. Maliyetin ve bu düzenlemeden sağlanacak faydanın önceden net olarak tespit edilmemesindeki belirsizlik; yönetimlerin karşılaşılabileceği olaylar hakkında sayısal ve sayısal olmayan inceleme metotları yardımı ve kanaatları ile karar vermesini gerektirebilmektedir.

**Sistemi Kısıtlayan Faktörler:** İç kontrol sistemi, işletmelerin prosedür ve politikalara uygun şekilde yönetim edilip edilmediğini belirlemekte yönetimlere yararlar sağlamaktadır. Ancak eksikliklerin belirlenip bir iç kontrol sistemi oluşturulması ile uzun zaman faaliyet göstermeye devam etmek olası değildir. İşletme risklerini düşürülmesi üzere kurulmuş olan iç kontrol sistemlerinin de etkin olarak sürdürülebilmesi için farklı kısıtlayıcı etkenler söz konudur. Bunların en başında insan etkeni gelir. Çoğu an hatalı veya eksik yapılan sistemler ya da personelin sistemi geçmek için kurduğu metotlar sistemin güvenilirliğini ve etkinliğini büyük ölçüde düşürür. Bir diğer sınırlayıcı tesirde zaman ile ortaya çıkan değişimlerin sistemin engelleyici niteliğini azaltmasıdır. Bu sebeple iç kontrol sistemi canlı bir sistem olarak düzenlenmeli ve geliştirilmeye uygun olmalıdır. (Güredin, 2014: 172).

Çalışanın vazifede olmama alışkanlığı, hatalı kararlar, aksaklıklar, kişisel dikkatsizlikler ve diğer sebepler iç kontrol sisteminin etkinliğini eksiltebilir. İnsan etmeninden dolayı olan diğer bir kısıtlama personelin iş birliği ile iç kontrol sisteminin etkinliğini düşürmesidir. Şöyle ki, sorumlulukların ayrılması ilkesi ile hareket edilmesine rağmen, birbirinin tamamlayıcısı özelliğindeki iki pozisyona sıkı bağlar içerisindeki bireyler getirilirse, bunların birlikte çalışarak sorumluluklarını kaldırmaları ve hileye yönelmeleri söz konusu olabilir.

**Bilgi İşleme Metotları:** İç kontrol sisteminin elle veya bilgisayar destekli bilgi işleme metotlarının

uygulandığı işletmelerde kurgulanması, sistemin hedeflerini ve uygulanabilirliğini değiştirmez. Aynı zamanda, bilgi işleme metotları, yetkin bir iç kontrol sistemini sürdürmek için lazım olan kontrol prosedürlerini etkileyebilir. (Kepekçi, 2004: 69). Bu sebep ile yöneticiler kontrol prosedürlerinin geçerliliğini artırmak için bilgi işleme metotlarını dikkate almalıdır.

### **3.4. İç Kontrol Sistemi**

Genel kabul görmüş denetim standartlarında faaliyet alanı ölçünlerine göre denetim prosedürlerinin kullanılabilirliğini yönlendiren, denetimin zamanının ayarlanmasını ve alanını tespit eden en önemli kısım iç kontrol sisteminin yetkinliğinin incelenmesidir. İşletme çalışmalarının kontrolünün yapılabilmesi ve güvenilir raporlamanın uygulanabilmesi hedefi ile işletmelerde iç kontrol sistemi şeklinde bilinen ve işletme politikalarının kullanılabilirliğini ölçen metot ve politikalar tespit edilir. Kurulan bu sistemin özelliği elde edilecek belgeleri ve bilgilerin güvenilirliğinin temin edilmesini sağlayacaktır. İç kontrol çalışmalarına; belli işlemlerde ve belgelerde birden çok imzanın mecburi olması, çalışan arasında rol paylaşımı yapılması, kontrol hesaplarının tutulması, değişik işlemler ve bireyler için değişik görevler verilmesine izin veren şifreleme sistemleri veya bilgisayar dosyalarının düzgün bir şekilde yedeklenmesi misal olarak verilebilir. (Akarkarasu, 2004: 461).

İşletmeler iç ve dış etkilerle etkileşim halinde varlıklarını yürüten organizasyonlardır. İşletmeyi yalnızca ortaklar ya da yöneticilerin aldıkları kararlar değil doğa koşulları, sosyal çevresi, yasalar vb. etkenler de yönlendirir. İdarenin bu dışsal etkenleri dikkate alarak oluşturduğu sistemlere ve bu sistemlerin sürmesi için seçeceği tüm kural ve metotlara dış kontrol denilir. İşletme içi faktörlerin bu sistemde oluşturacağı sapmaları belirlemek ve engellemek için oluşturulan prosedürler için ise iç kontrol terimi kullanılmaktadır. Günümüz işletmelerine bakıldığında her iki kontrol çalışmasının birbirleriyle iletişimde olduğu belirlenmektedir. Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları Kurulu IFAC' nun Bağımsız Denetim Standartları'nda bulunan iç kontrol açıklaması Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği AICPA 'ninki ile benzeşmektedir. (Akışık: 2005: 93).

IFAC' a göre iç kontrol sistemi bir işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardım etmek hedefi ile işletme yönetimi tarafından tespit edilmiş tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder. İç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk, hataların engellenmesi ve belirtilmesi, muhasebe kayıtlarının düzgünlüğünün ve güvenilirliğinin oluşturulması ve mali raporlamanın doğru ve vaktinde yapılması ve yönetim politikalarına bağlılık gibi işletmenin verimliliğini arttıracak metotları ve prosedürleri içine almaktadır.

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu SEC iç kontrol sisteminin hedefini diğer modellerden değişik olarak daha kısıtlı biçimde ortaya çıkarmıştır. SEC' e göre iç kontrol sistemi, finansal bilgilerin güvenilirliği ve finansal tabloların kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmasını sağlamaya yöneliktir.

**İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Göz Önünde Bulundurulacak Etkenler:** Bir işletmede oluşturulacak olan iç kontrol sisteminin etkin ve güçlü olması, yönetimin olduğu gibi iç denetim biriminin de işini kolaylaştırır. İç denetim biriminin daha önemli alanlarla ilgilenmesine olanak oluşturur. Bununla beraber iç denetim biriminin, iç kontrol sisteminin oluşmasında herhangi bir görevi yoktur. Bu görev yönetim kuruluna veya icradan görevli üyelere aittir. Bu süreçte iç denetçiye ait olan sorumluluk sistemin tasarlanması ile alakalı kısımlara danışmanlık yapmaktır. (Kayım, 2006: 119).

İç kontrol sisteminin kurulmasında, sistemin maliyeti ve risk faktörü dikkat edilmesi gereken en önemli iki noktadır.

**Risk Faktörü:** Çağımız işletmeleri için kontrol kavramı risklere yönelik çalışmaların takip edilmesini artıran bir güven aracıdır. İç kontrol sistemleri oluşturulmadan önce hazır bulunan risklerin çeşitleri ve mühim olma düzeyleri işletme yönetiminde tespit edilmeli ve gereken tüm tedbirler oluşturulacak olan yapıya eklenmelidir. (Kepekçi, 2004: 66-7).

İşletmenin yapısı, işletmede süren problemler, çalışanın tutumu, yönetim anlayışı, teknolojik ilerlemeler, rakiplerin hali ve benzeri birçok tesir dikkate alınarak; hile ve hataları engellemeye uğraşan, yönetim politikaları yürütülmesinde işletme ve yetkililerine vaktinde, doğru bilgiler sunan bir yapı oluşturmalıdır. Tamamen işletme yönetimi mesuliyetinde olan bu yapının, oluşturulacak iç denetim bölümü veya bu hizmetin dışarıdan elde edilmesi ile sürekli olarak düzeltilmeli ve etkin şekilde faaliyet gösterilip kullanıldığının hem yönetsel açıdan hem de muhasebe açısından belirlenmesi gerekli olmaktadır. Bu şekilde varlıklar güvence altına alınarak, yolsuzlukların engellenmesi, doğru ve vaktinde yapılan raporlarla çalışmaların bu tarz risklerin tesirinden kurtarılması olası olacaktır.

**Maliyet Faktörü:** İç kontrol kural ve metotlarının gerçekleştirilmeye sunulması ile iş aşamasına ilave edilecek kontrol çalışmalarından ziyade daha çok işgücüne, belgeye ve süreye gereksinim olacaktır. Böylece de işletmenin iç kontrol sistemi sürecinin içerisinde oluşturduğu iş yükü ile işlerin aksaması ve kâr edilmesinin azalması gibi olaylar gündeme gelebilmektedir. İşletmenin sistemin varlığından ziyade katlandığı bu çabalar iç kontrol sisteminin ücretini oluşturur. Böylece de kullanılmış olan iç kontrol prosedürleri arttıkça sistemin işletmeye olan maliyeti de

yükselecektir. (Kepekçi, 1994: 11).

İç kontrol sisteminden umulan yarar, hedeflere varmada başarısızlık ihtimalinin düşürülmesiyle tasarruf edilen maliyetlerdir. Farklı bir söyleyiş ile yönetimde hatalı kararlar verilmesinin, yolsuzlukların, gereksiz harcamaların engellenmesi ile engel olunan ziyan tutarıdır. Yapılacak olan iç kontrol sisteminin maliyeti, kazanılması umulan yararı geçmeyecek seviyede olmalıdır. (Arens, 1994: 272).

İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin hedefi hile ve hata olasılığını tümüyle kaldırmak değil olabildiğince azaltmaktır. Uygulayıcıların bu kısımda karşılaştıkları problem ise sistemin oluşturduğu yararların ve katlanılacak maliyetlerin ne şekilde belirleneceğidir. Bu kısımda yarar maliyet bağıntısını inceleme baştanbaşa yönetimin tecrübesine ve anlayışına bağlıdır. İç kontrolün seviyesi yükseldikçe kontrol maliyeti de artmakta, buna karşı israf ve hırsızlık gibi sebeplerden oluşan maliyetler düşmektedir. İdare, eğrilerin birleştiği optimal harcama düzeyi kadar iç kontrol sisteminin oluşturmasına yönelik maliyetlere katlanmaktadır. Çünkü bu yere kadar iç kontrol prosedür ve politikalarının maliyeti gereksiz harcama ve hırsızlıktan oluşan maliyetleri karşılayabilmekte, farklı bir deyiş ile sistemin yararı, maliyetinden daha çok olmaktadır. Bu kısımdan sonra sisteme kurulan her yeni yordamın maliyeti yararını geçmekte, sistem işletmeye hırsızlık ve gereksiz harcamadan doğabilecek kayıpları geçecek bir maliyete sebep olmaktadır.

Bunun yanı sıra büyük işletmeler için geçerli olan iç kontroller küçük işletmeler için etki sağlamamaktadır. Küçük işletmelerde iç kontrol işlemi yönetim tarafından gerçekleştirilir. Bu halde görevler ayrılığı kuralı ihlal edilmiş olur ve finansal şemalardaki denetçi ifadesini sağlayacak denetim delillerinin farklı biçimlerde karşılanması gerekir. İşletme genişleyip çalışmalar karmaşık bir hale geldiğinde, iç denetimin işletme içinde farklı bir bölüme aktarılması gerekmektedir. (IFAC, 2004: 20).

Verimsiz iç kontrol bulunmasından veya iç kontrol bulunmamasından oluşan güvenilir olmayan bilgi, yapılacak yasalara aksi işlemler, varlık kayıpları, kaynakların etkin şekilde kullanılmaması ve hedeflere varamama gibi maliyetlerin yanında olduğundan çok kontrol bulunmasının maliyeti de işletmeye mühim oranda problemler oluşturmaktadır. Bu kısımda yöneticilere, belli kontrollerin maliyetlerinin ve yararlarının belirlenmesinde mühim bir sorumluluk düşmektedir. Ancak kontrollerden oluşan yararların ve maliyetlerin bilinmesi güç hale gelmektedir. Mesela bir giyim işyerinde gelirlerinin %5'ini gerçekleştiren hırsızlık olaylarında kaybeden mağazada iç kontrol, güvenlik personeli olarak veya manyetik uyarıcı alarm sistemlerin oluşturulması ve bunun gibi metotlar ile yapılabilir. Bu kontrollerin direkt maliyetlerinin doğru bir biçimde belirlenmesi kolaydır. Ancak müşterinin memnuniyetsiz olması veya bu sebeple kaybedilecek satışların endirekt maliyetini belirlemek oldukça güçtür. Bununla birlikte sistemin ne kadar tesirli olduğunu ve problemleri ne boyutta düşürdüğünü belirlemek oldukça güç olmaktadır. Bu halde işletme sıkı veya daha az sıkı kontrol sistemlerini kıyaslayarak bir sonuca varmalı ve hangi işlemlerde ne çeşit kontrollerden faydalanacağını bilmelidir. (Hermanson, 1994: 32).

İşletmede olan bütün işlemler takip edilmeye çalışılırsa, bireylerin öncelikleri ve bunun neticesinde de bireylerin teşebbüs olanakları ortadan kalkar. Böylece planların gerçekleşme süreci uzun sürer ve iş aşamaları formaliteye girer. Bu sebeple kontrol, yönetimin belirleyeceği en gerekli seviyede tutulmalıdır. (Polat, 1972: 284).

Kontroller işletme için kullanışlı olmanın yanında yöneticilerin veya ortakların kontrolde çok sıkı olmaları halinde işletmelerine zarar vereceklerdir. Kontrol ortamı çoğaldıkça verimlilik ve üreticilik ters orantılı şekilde düşecektir. Uygun aşamada kontrol ortamının yapılması yöneticilerin kararları ile sürdürecekleri önemli bir görevdir. Özellikle küçük işletmelerde bu hal yeterince personel ve mali güç olmamasından dolayı sıkıntı oluşturmaktadır. Küçük işletmelerde düzenlenen kontrol ortamlarında büyük işletmelere göre çeşitlilikler görülmektedir. Küçük işletmeler yazılı yönetmeliklere sahip olmamakta bunun yerine kontrolü idarcilerin personelle sözlü iletişimiyle ve etik değerleri ve doğruluklarına vurgu yaparak oluşturmaya çalışırlar. (IFAC, 2004: 480).



### 3.5. İç Kontrol Sisteminin Temel Varsayımları

İç kontrol sisteminde modellerin farklılığı bir tarafa bırakılırsa başlıca üç temel varsayıma dayanmaktadır. Bunlardan ilki, iç kontrol sisteminin bizzat kendisidir. Bir hedef olmayıp, tespit edilen amaçlara varmada kullanılan bir araç olmasıdır. İkincisi ise iç kontrol sisteminin dinamik bir yapıda olmasıdır. İşletme bünyesinde zaman ile meydana gelen bazı farklılıklar, iç kontrol sisteminin etkinliğinin tekrardan ölçülmesini gerektirmektedir. Bunlara misal gösterilirse, işletmelerin misyonlarında, personel yapılarında ve kullandıkları muhasebe standartlarındaki farklılıklar gösterilir. Bir diğer söylem ile, aynı zamanda üçüncüsü ise iç kontrol sistemi ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun, sağlayacağı güvence belli değildir. İç kontrol sistemi, finansal tablolarda bulunan bilgilerin ve bu bilgilere dayanak olan muhasebe kayıtlarının mutlak şekilde doğru oldukları manasına gelmeyeceği gibi, fonksiyonların yönetmelik ve kanunlara uygun olması konusunda zayıflıklarının ve eksikliklerin görülebileceği ihtimalini ortadan kaldırmaz.

İşletme personelin karıştıkları yolsuzluklar ya da hatalı kararlar, sistemin etkin bir şekilde faaliyet göstermesinin önündeki engellerdir. Bu sebepten kaynaklı, bir işletmenin iç kontrol sistemi eksiksiz bir şekilde oluşturulduysa bile denetçi, asgari denetim yöntemlerini gerçekleştirmek mecburiyetindedir. Etkin bir iç kontrol kurulması için çeşitli ilkeler esas alınmalıdır. Etkin bir iç kontrol için uyulması gereken şartlar şunlardır: (Kotar, 1971: 39).

- İç kontrol tam ve sürekli olmalıdır.
- İç kontrol esas bir hedefin gerçekleşmesi için düzenlenmiş genel bir planı kapsayarak işe başlayan bir uzmanın, hayal gücünü yöneterek incelemelerin sonuna kadar bireysel kabiliyet ve eleştirisinin yapıtı olmalıdır.
- İç kontrol yalnızca mali ve muhasebe servislerine ait değil, işletmenin tüm servislerine ait olmalıdır.

<b>İÇ KONTROL YAPISININ ÖĞELERİ</b>		
<b>Kontrol Ortamı</b>	<b>Muhasebe Sistemi</b>	<b>Kontrol Prosedürleri</b>
Yönetimi felsefesi ve çalışma tarzı	Doğruluk	Görevlerin ayrılığı
Örgütsel yapı	Yetkilendirme	Uygun yetkilendirme prosedürleri
Denetim komitesi	Bütünlük	Uygun belgeler ve kayıtlar
Yetki ve sorumluluk devir yöntemleri	Değerleme	Varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziki kontrol
Yönetim kontrol yöntemleri	Sınıflandırma	Bağımsız performans denetimleri
İç denetim	Zamanlama	
Personel politikaları ve prosedürleri	Kayıtlar ve raporlama	
Dış etkiler		

### **Şekil 7 - İç Kontrol Yapısının Öğeleri**

**Kaynak:** Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, Auditing An Integrated Approach Sixth Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1988, s.281.

Bununla birlikte bazı doğal kısıtlamalar sebebiyle iç kontrol sistemleri yönetime amaçlara ulaşması konusunda nihai veriler sunamazlar. Bu kısıtlamalar şunlardır:

- Umulan yararın iç kontrol maliyetinden yüksek olmasına yönelik yönetimin beklentisi,
- Birçok iç kontrolün, olağan fonksiyonlar ile idare edilmesi,
- Dalgınlık, dikkatsizlik, hatalı karar verme ve talimatların yanlış anlaşılmasından kaynaklanan hatalar,
- İdareden bir üyenin ya da işletme personelinden birinin işletmenin dışından ya da içinden bir grup ile gerçekleştirdikleri gizli bir anlaşma ile iç kontrollerin yanıltılması,
- İç kontrolü gerçekleştirmeden görevli bireyin görevlerini yerine getirmemesi ya da kötüye kullanması,
- Koşulların farklılaşmasından dolayı hazır prosedürlerin eksik kalması.

### **3.6. İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Önemi**

İşletme yapılarında meydana gelen ve 1940'lı yıllardan sonra büyüme hızı artan

işletmeler, işlemlerde ve faaliyetlerde görülen artışlar ve karmaşıklaşan işlemler ile işletme yönetiminin çalışmalarındaki etkisini ortadan kaldırmaya başlamıştır. Bu gelişmeler ile çalışmaların kontrolünün yanında, çalışmaların yönetmeliklere, kanun ve standartlara uyumlu olmasıyla alakalı problemler yaşanmaya başlamıştır. Üst yönetimlerin tek yerden tüm işletmelerin organizasyonuna direkt olarak egemen olamamaları ilk problem olarak görülmüş ve uygulama ve teoride farklı arayışlara gidilmiştir. AICPA 1947 senesinde yayınladığı iç kontrol adlı yayınında konu ile alakalı şu belirlemeleri yapmıştır: (Bozkurt, 2000: 121).

- İşletmelerin büyüklüklerinde ve birimlerinde ortaya çıkan karmaşık yapı ve büyümesi neticesinde, yönetimler etkili kontrol çalışmaları altında meydana gelen farklı rapor ve analizlere inanmak zorundadırlar.
- İyi bir iç kontrol yapısının sağlayacağı ortam; personelin bilgi eksikliklerinden doğacak olan zararlara yönelik ve olası düzensizliklere ve hatalara karşı işletmeyi koruyacak ve problemleri asgariye indirecektir.
- Farklı sınırlamalar sebebiyle bağımsız denetçilerin işletmelerde gerçekleştirecekleri denetimlerde iç kontrol sistemi yapısına güvenmeden çalışmaları durumu ortadan kalkacaktır.

Her işletmede detaylı ve yazılı şekle getirilmiş olmasa bile kendine ait bir iç kontrol mekanizması vardır. İşletmelerde iç kontrolü sağlamak ile görevli olan üst yönetimdir; fakat yönetimin sorumluluğu sistemi kurmak ile bitmez. Oluşturulan iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığı, hangi konularda eksik olduğunu belirtmek için işletmede uzman seviyesinde iç denetim birimi oluşturulur. (Kiracı, 2003: 75). Her işletmenin coğrafi dağılımı, merkezileşme seviyesi, yönetim metodu, felsefesi, endüstri çeşidi vb. değişik olacağından tüm işletmelerde uygulanabilecek tek çeşit bir iç kontrol sisteminden bahsetmek olası değildir. İç kontrol sistemleri işletmelerin kendilerine ait yapılarından dolayı çeşitli olmaktadır.

Yetki ve görevlerinin tam olarak tespit edilemediği, bilgi akışında eksiklikler olan ve kontrolün eksik olduğu işletmeler bu durumdan olumsuz şekilde etkilenecektir. Üst yönetim açısından meydana gelen bu olumsuz ilerleme, etkin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yönetilmesi halinde giderilebilecektir. Yetki ve görevlerin tespit edildiği, bölümler arasında koordinasyonun oluşturulduğu ve iç kontrol sisteminin

oluşturulduğu işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı ya da işletme amaçlarına ve politikalarına ne seviyede hizmet sağladığının belirlenmesi öne çıkacaktır. Etkin bir iç kontrol sisteminin olması amaçlara ulaşmaya ve finansal raporların güvenilirliğini gerçekleştirilmesi yanında tespit edilen yasal belirlemelere ve politikalara uyumluluğunun gerçekleşmesinin de önemlidir. Küçük ve orta seviyeli işletmeler bu zamana kadar zayıf hatta olmayan kontroller ile hayatlarını sürdürebiliyorlardı. Günümüzde ise hem işletme içi hem de işletme dışı kaynaklanan etkenler yakın vakte kadar kabul edilen bu görüşü artık etkisiz kılmaktadır. Çağımızda artık iç kontrolün bu alanlarda güvence sağlar bir sistem olduğu, çalışmaların etkinliğini oluşturduğunu ve işletme amaçlarına ulaşmada itici bir kuvvet olduğu genel olarak kabul edilmektedir. (Aksoy, 2005: 139).

Aynı zamanda çağımız işletmeleri için kamuyu aydınlatma, ilgili bireylere devamlı bilgi verme önemli hale gelmiştir. Güvenilir ve doğru bilginin ortaya çıkmasında iç kontrol sistemi ile ilgilenen sadece yönetim değildir. Bağımsız dış denetçiler dar kapsamda kayıtların doğruluğu ve tamlığı ile ilgilenirken, iç denetçiler geniş kapsamda işletmenin daha çok karlılığı için iç kontrolün muhasebe üzerindeki ve ekonomik yönden etkili olacak kontrol yansımaları ile ilgilenirler.

### **3.7. İç Kontrol Sisteminin Hedefleri**

İşletmeye güven esasının temelinde güvenilir bir iç kontrol sistemi vardır. Finansal raporların güvenilirliği, işletme çalışmalarının verimliliği ve etkinliği, kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğu iç kontrol sisteminin hedeflerini oluşturur. Bu hedeflerin gerçekleşmesine yönelik olarak yeterli miktarda güvence vermek üzere kurulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personel tarafından etkilenen bir süreç olarak açıklanan iç kontrol sistemi, bir işletmede gerçekleştirilen tüm metod ve politikaları kapsayan bir kavramdır. (Doyrangöl, 2002: 34). İç kontrol sisteminin hedeflerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- İç kontrolün esas hedefleri,
- İç kontrolün genel hedefleri,
- İç kontrolün özel hedefleri.

### 3.7.1. İç Kontrol Yapısının Esas Hedefleri

İç kontrol sisteminin tanımlanmasında bu yapının esas hedefleri açık bir biçimde belirtilmektedir. Bunlar: (Çaldağ, 2003: 47-48).

- İşletme varlıklarının güvence altına alınmasını sağlamak,
- Bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak,
- Çalışmaların işletme politikalarına ve kanunlara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme kaynaklarını verimli ve ekonomik kullanımını sağlamak,
- Önceden tespit edilmiş hedeflere ve amaçlara ulaşmasını sağlamak,
- Hile ve hataların yapılmasını engellemek ve yapılmış hile ve hataları meydana çıkarmak,
- Muhasebe kayıtlarının güvenilir ve doğru bir biçimde yapılmasını sağlamak.

### 3.7.2. İç Kontrol Sisteminin Genel Hedefleri

Kontrol hedefleri idari hedeflerinin benzeri şeklinde düşünülmelidir. Bu, öncelikle iç denetim faaliyetlerinde doğrudur. Aynı vakitte kontrol hedeflerinin düzgün açıklanması, başarılı bir denetim faaliyetinin ilk şartıdır. Muhasebe kontrol sisteminin açıklanmasında varlıklara ve işletmelere yönelik kontrol hedefleri aşağıda gösterildiği gibidir: (Demir, 1999: 91).

- İşlemler, yönetimin devrettiği özel ve genel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.
- İşlemler, genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yapacak şekilde kaydedilmelidir.
- Varlıklara ve dokümanlara erişim yetkili personel ile kısıtlandırılmalıdır.

### 3.7.3. İç Kontrol Sisteminin Özel Hedefleri

Genel kontrol hedefleri, bir işletmenin belirlenmiş olan işlem gruplarının işleyişini sürdürmek için gerekli kontrol kural ve metotlarına sahip olup olmadığının dikkate alınmasında genel bir çerçeve oluşturulur. Belli bir işlem grubunu sürdürmek için, genel kontrol hedeflerine paralel şekilde özel kontrol hedeflerinin belirlenmesi gerekir. Özel kontrol hedeflerini tespit etmeden önce, işlem gruplarını bölümler düzeyinde, işletme işlemlerine göre, finansal tablolar gruplanmasına göre ya da çalışma döngülerine göre

kısıtlandırmak gerekir. İkinci aşamada, işlemlerin gruplandırılmasına uygun olarak, genel kontrol hedefleri, özel kontrol hedeflerine çevrilmelidir. Üçüncü aşamada, özel kontrol hedeflerinin gerçekleşmesini sağlayacak kural ve metotlar tespit edilerek uygulanmalıdır. (TESMER, 2006: 545).

#### 3.7.4. COSO Modeli İç Kontrol

COSO Ortaya Çıkışı: Amerika Birleşik Devletleri'nde 1973'te Watergate siyasi skandalı neticesinde kanun düzenleyici ve kanun yapma yetkisine sahip olanlar iç kontrole büyük önem vermişlerdir. "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" olaraktan adlandırabileceğimiz kanun çıkarılarak bütün işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır. Bu sayede iç kontrolün etkilediği alan genişlemiştir. İleriki yıllarda ilgili işletmelerin faaliyetleri neticesinde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirlenmesi için bir proje üstlenilmesi kararlaştırılmıştır. Bu hedefle Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi "iç kontrol bütünleşik sistemi" raporunu yayımlamıştır. Bu rapor da COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.

Uluslararası seviyede kabul gören iç kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşması için makul güvence sağlamak üzere düşünülmüş olan bir sistemdir. Bu sistemin en iyi bilinen modeli olan (COSO) Committee of Sponsoring Organizations 'dur. COSO modelinde iç kontrol; işletmedeki eylem ve işlerin mevzuata uygunluğunu, yönetsel ve mali raporlamanın güvenilirliğini, çalışmaların etkililiği ve etkinliği ile varlıkların korunmasını sağlamayı hedefler.

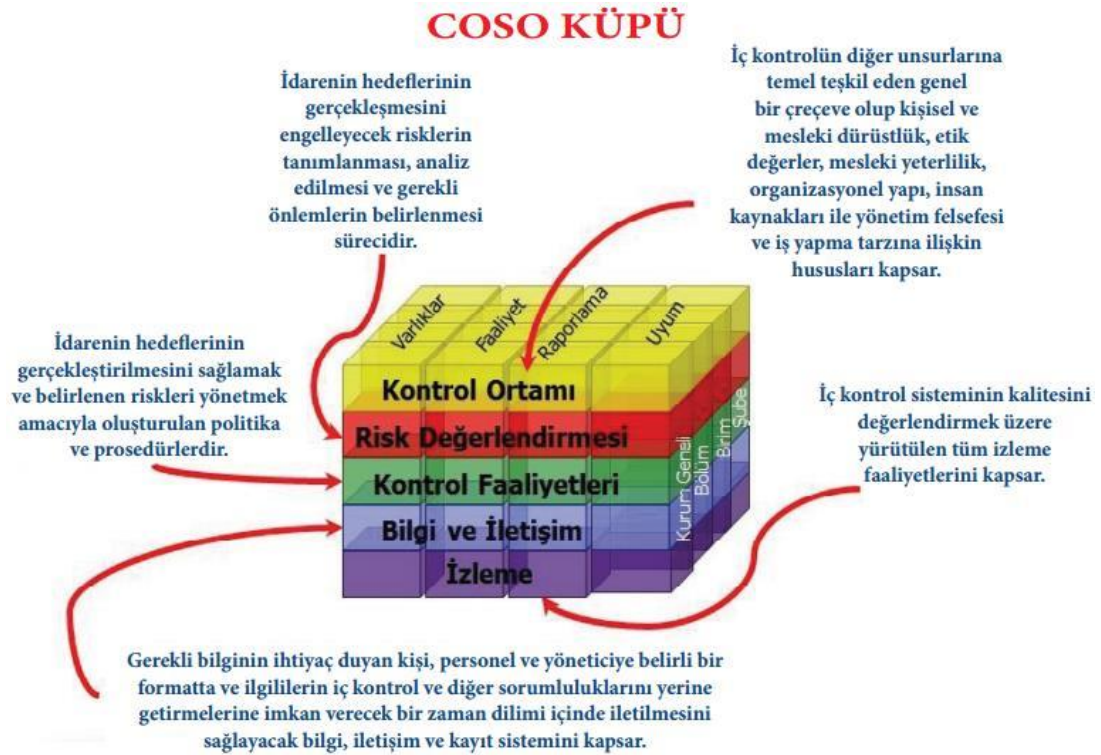
COSO, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim yolu ile finansal raporlamanın kalitesini arttırmaya yönelik çalışan gönüllü bir organizasyondur. "İç kontrol genel anlamda bir kuruluşun yöneticileri, yönetim kurulu ve diğer çalışanları tarafından yönlendirilen ve aşağıdaki amaçlara ulaşmada makul güvence oluşturmak üzere tasarlanmış bir süreçtir."

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Faaliyetleri

- Bilgi ve İletişim
- İzleme

COSO Küpü iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün hedefleri ve faaliyetlerle olan ilişkisini gösterir. Birim ve faaliyetler, iç kontrolün unsurları ve hedefler bir küpün farklı yüzeylerini oluştururlar ve ayrılmaz bir bütündürler. Tüm birim ve faaliyetler; faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk amaçlarına ulaşmak hedefiyle iç kontrolün beş unsurundan yararlanır. (www.coso.org, 2012).

COSO küpü bir işletmenin faaliyetlerinin ve birimlerinin, iç kontrolün beş unsuru yardımı ile hedeflerine ulaşmasını ifade eder. COSO piramidi ise iç kontrolün beş unsurunun birbiri ile olan ilişkisini gösterir.



Şekil 8 - COSO Küpü

**Kontrol Ortamı:** Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. Kontrol ortamı, işletmenin iş görme biçimini ifade eder. İç kontrolün başarısında en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, işletme bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerini

iyi bilmesi gerekmektedir (Macclatchie,1997: 64). Çalışanlar, kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır.

**Risk Değerlendirme:** İşletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz ederek riskleri minimize edecek uygun önlemleri belirleme sürecidir.(Taylor, 1988: 239). İç kontrol faaliyeti risk odaklı olarak gerçekleştirilmelidir. Sistemin zayıf ve güçlü yönleri analiz edilerek, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.

**Kontrol Faaliyetleri:** Kontrol faaliyetleri, işletmenin hedeflerine ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir.

**Bilgi ve İletişim:** Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için bir işletmenin bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir.

**İzleme:** İç kontrol sistemlerinin gözlemlenmesi yani (sistemin zaman içindeki performans ve kalitesinin değerlendirilmesi) gerekmektedir. Bu faaliyetlerin sürekli bir biçimde izlenmesi, bağımsız değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimiyle sağlanabilir. Sürekli gözlemlenme, faaliyetler yürütülürken yapılır. Bu kapsamda düzenli bir şekilde yapılan nezaret eylemleri ile çalışanların görevlerini yerine getirirken yaptıkları diğer eylemler yer alır. Birbirinden ayrı yapılacak olan değerlendirmelerin sıklığı ve kapsamı öncelikle risklerin değerlendirilmesine ve devam eden gözlemlenme eylemlerinin



etkililiğine bağılı olacaktır. İç kontrolün yetersizliği bir üst kademeye bildirilirken, çok önemli görülen hususlar tepe yönetime ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır.



**Şekil 9 - COSO Piramidi**

İç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Sağlam bir iç kontrol sistemi için kontrol ortamı uygun bir zemin sağlar. Risk değerlendirme sonuçlarına göre belirlenen kontrol faaliyetleri gerçekleştirilerek işletmenin hedefleri önündeki engeller bertaraf edilir veya en aza indirilir. Bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak tüm bileşenler desteklenir, yönetici ve personele gerekli bilgi sağlanır, sistem yönetim tarafından izleme yapılarak geliştirilir.

## **4. İÇ DENETİM İÇİN BİR UYGULAMA**

### **4.1. Uygulamanın Amacı**

Uygulama çalışması merkezi Konya’ da olan Y Holding A.Ş. grubuna ait üretim faaliyetinde bulunan bir şirketin mevcut iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin incelenmesi ve yapılan iç denetim çalışmalarına verilen önemi tespit etmeyi amaçlamıştır. İşletmede şeffaflık, hesap verilebilirlik, eşitlik, tarafsızlık, güvenilirlik, düzen, disiplin ve sorumluluk kavramlarının uygulanıp, uygulanmadığını ya da ne ölçüde uygulandığını incelemek çalışmanın amaçları arasındadır. Bu bahsedilen kavramların etkili olabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, güvenilirliği artırmaktadır. Beraberinde işletme için süreklilik, kendini yenileme ve rakiplerine olan üstünlük ile başarı kaçınılmazdır. Büyük ölçekli bir işletmenin inceleme konusu yapılmasındaki amaç faaliyet alanının geniş olması, bağlı olduğu holding bünyesinde denetim birimi bulundurması, kanun hükümlerini uygulamada öncü bir işletme olması ve kurumsal yönetim ilkelerine tabi bir işletme olması gerekçesi ile seçilmiştir.

### **4.2. Uygulamada İzlenen Yöntem**

Akademik ve akademik olmayan bu alanda yapılmış olan bütün benzer uygulamalar taranmıştır. Literatür taraması tamamlandıktan sonra buradan edinilen bilgiler kapsamında nitel araştırma yöntemleri olan doküman incelemesi, gözlem ve görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Nitel araştırma, çeşitli konulardaki bilgi, düşünce, görüş, tutum ve davranışların ve bunların olası nedenlerinin, görsel, sözlü iletişim raporları ya da dokümanların incelenmesi yoluyla araştırılmasıdır. Kuram oluşturmayı amaçlayan nitel araştırma, toplanan bilgilerden hareketle daha önceden bilinmeyen bazı sonuçları açıklayan modelleme çalışması manasına gelmektedir. Nitel araştırmanın en belirgin özellikleri; genele yaklaşan araştırma, araştırmacının araştırmadaki katılımcı rolü, doğal ortama duyarlılık, algıların ortaya konması, araştırmada tüme varıcı analiz ve araştırma tasarımında esnekliktir.

Nitel araştırma yöntemlerinden en çok kullanılanı görüşmedir. Görüşme; insanların fikir, düşünce, algı, duygu ve deneyimlerini ortaya çıkarabilmede oldukça güçlü bir yöntemdir. Görüşmenin temel yöntemi sözlü iletişim kurmaktır. Görüşmenin kalitesi için planlanmasına dikkat edilmelidir. Bunlar:

- Bilgiyi kimlerden alacağı, örneklemin saptanması
- Hangi verilere gereksinim duyulduğu,
- Görüşmenin zamanının ve yerinin saptanması,
- Görüşmenin kimler ile yapılacağı,
- Ne tür görüşme şekli izleneceği,
- Görüşme sonuçlarının güvenilirliğinin nasıl inceleneceği.

Nitel araştırmada kullanılan diğer bir yöntem ise gözlemdir. Gözlem; sosyal olayların gözlenerek anlaşılabilmesi kuramına dayanan yöntemdir. Katılımcı ve katılımcı olmayan olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Nitel araştırmanın yöntemlerinden olan yazılı belge analizi, (doküman inceleme) gerek kendi başına gerek ise yapılan görüşmelerin ve gözlemlerin elde edilen verilere netlik kazandırmak, desteklemek amacı ile kullanılan bir yöntemidir.

Çalışmanın ilk kısmında Holding Mali İşler Direktörü ve İşletme Genel Müdürü ile görüşülerek çalışma yapılacak konu hakkında bilgi alışverişi yapılarak veri erişimi ve inceleme için izin alınmıştır. Muhasebe müdürünün görevlendirdiği muhasebe uzmanıyla birlikte gözetim ve yardımı ile tüm departman müdürleri ve bazı çalışanlar ile görüşmeler yapılmış ve çalışmaları izlenerek veriler toplanmıştır. Yapılan görüşmeler kaydedilmiş ve daha sonra çözümlemesi yapılarak yazıya dökülmüştür. Ayrıca çalışanlar için gözlem notları tutulmuştur ve işletmenin yazılı ve basılı bütün belgeleri incelenerek yapılan görüşmelerin daha da netlik kazanmasına çalışılmıştır. Görüşmelerin verimli olması için yapılan görüşmeler konuya ilişkin daha önce hazırlanan sorular ile yapılmıştır.

### **4.3. Literatür Araştırması**

Çalışmanın içeriğinin zenginleştirilmesi ve geliştirilmesi amacı ile ulusal ve uluslararası pek çok kaynak kullanılarak literatür araştırması yapılmıştır. Bu alanda yapılmış olan basılı kitap, dergi, yazılı makale, tez, el kitabı ve diğer argümanlar incelenmiştir. Ülkemizde bulunan çeşitli kütüphaneler, üniversite veri tabanları ve dokümantasyon merkezlerinden faydalanılmıştır.

İç denetim gerek etkinliği gerekse kapsamı bakımından önemli bir meslek grubu haline

gelmiştir. Bu süreçte mesleki birlik ve dernekler oluşmuş, iç denetimin uygulama alanı finansal denetim alanından faaliyet denetimi alanına doğru genişlemiştir. Bu sebeple iç denetim konusunda geniş bir literatür meydana gelmiştir. İç denetimin öneminin artmasına sebep olan ve yol gösteren çalışmaların bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

<<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>> (25.11.2019).

İç denetim ile ilgili yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde; iç denetim hakkında dünya literatüründe yeterli sayıda akademik araştırma olduğu; Türkiye’de ise konunun genel de teorik çerçevede kaldığı görülmektedir. Bununla beraber iç denetim uygulama ve araştırmalarının Türkiye’de günden güne daha önemli bir konuma geldiği söylenebilir. Bu çalışmalardan bazıları şu şekilde özetlenebilir.

Dünya Bankası ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2004 yılında 27 Afrika ülkesinde kamu iç denetçileri üzerinde yapılan çalışmada, katılımcılar iç denetim ile ilgili yasaların oluşturulması ve mesleğin profesyonel hale gelmesi gerektiğini savunmuşlar ve ayrıca iç denetimin bağımsızlığının korunması, kalitesinin artması ve iç denetimin her kuruluş için zorunlu hale getirilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir. (Van Gansberghe, 2005).

Vijayakumar ve Nagaraja tarafından Hindistan’da yapılan bir çalışmada, kamuda çalışan iç denetçilerinin, muhasebe ve denetim faaliyetlerini iş sırasında öğrendiklerini ve sertifikalandırma imkânları, ek ücret ve yükselme olanaklarından dolayı bu mesleği seçtikleri saptanmıştır. Katılımcı iç denetçiler, üst yöneticilerin iç denetim faaliyetleri hakkında yeterli bilgi sahibi olmadıklarını ileri sürmüşlerdir. (Vijayakumar ve Nagaraja; 2012).

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Fransa’da yapılan bir çalışmada, iç denetimin hem üst yönetime hem de denetim komitesine rapor vermesi gerektiğini; denetimde bağımsızlık ve objektiflik ilkelerine uyması gerektiğini ortaya koymuştur (D’onza vd., 2006).

Sırbistan’da yapılan bir çalışmada, iç denetimin öneminin özel kuruluşlar tarafından fark edilmesine rağmen iç denetçilerin görevlerinin tam olarak anlaşılmadığını ve iç denetimin görev ve sorumluluklarıyla, raporlamasının işletmenin yasal yapısına bağlı olduğunu ileri sürmüştür. (Ljubisavljevic ve Jovanovic, 2011).

Güner tarafından yapılan çalışmada, iç denetimle ilgili farkındalık düzeyinin oldukça

düşük olduğunu, paydaşların iç denetimin güncel işlevleri ve rolleri hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıklarını, üst yönetimden gerekli desteği alamadıkları ortaya konmuştur (Güner, 2009).

Bilge ve Kiracı tarafından kamu iç denetçilerine yönelik yapılan çalışmada, iç denetimin başarıyla uygulanmasında rol oynayan faktörleri tespit edilmeye çalışılmış; iç denetimin gelişimini ve yaygınlaşmasını önleyen faktörler olarak, iç denetimin yanlış kavranması ve öneminin anlaşılması, üst yönetimin yeterli desteği vermemesi, iç denetimin farkındalığını sağlayacak faaliyetlerin yetersizliği, işletmedeki direnç ve ön yargının giderilmemesi olarak sıralanmıştır. (Bilge ve Kiracı, 2010).

Karcıoğlu ve Yanık tarafından 500 sanayi kuruluşunda yapılan çalışmada; bazı iç denetim standartlarına uyumun, çalışan sayısı ve sektöre göre farklılık gösterdiği sonuçlarına varılmıştır. (Karcıoğlu ve Yanık 2010).

Özalp'in (2006) yapmış olduğu çalışmada iç Denetim Etkinliğinde Faaliyet Denetiminin rolü araştırılmıştır. İç denetim ve faaliyet denetimi kavramları değerlendirilmiştir. Faaliyet denetiminin işletme için önemini fark edilmesiyle iç denetimin faaliyet denetiminde önemini arttırdığı gözlenmiştir. İşletme faaliyetlerinde iç denetimin önemi kaçınılmazdır. Faaliyet denetimi işletmedeki hemen her faaliyette uygulanabilmekte ve bu özelliğiyle iç denetime büyüteç vazifesi görmektedir. Yapılan çalışmada iç denetimin işletme faaliyetlerinde etkinliği ölçülerek iç denetimin gerekliliği savunulmuştur.

Kaya'nın (2010) senesinde yapmış olduğu çalışmada, Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulaması incelenmiştir. Bu çalışmada iç denetimin tanımı, gerekliliği ve doğuşundan bahsedilerek iç denetimin önemi vurgulanmıştır.

Türedi vd. (2015) de yayınlamış olduğu makalede Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi değerlendirilmiştir. Kurumsal yönetim kavramı, kurumsal yönetimin gerekliliği, kurumsal yönetimin ilkeleri, kurumsal yönetimin amacı, iç denetim kavramı, iç denetimin amacı, iç denetimin kapsamı, iç denetimin gerekliliği, iç denetimin kurumsal yönetime olan etkisi ele alınmıştır.

#### **4.4. Araştırmanın Sınırı**

Araştırma çalışmasını, nitel araştırma yöntemleri ile gerçekleştirildiği için birden fazla

işletmede inceleme yapmanın ve bunları mukayese yöntemi ile kıyaslama yapmanın çok sağlıklı olmayacağı kanısı ile çalışmanın tek bir işletme holding grubunda detaylı yapılması uygun görülmüştür. İç denetim alanında yapılmış olan çalışmalara erişim konusunda zorluk yaşanılmıştır. Yöneticiler ve yetkili olarak çalışan şirket personeli tarafından paylaşım yapılacak olan bilgilerin işletme mahremiyeti olduğu söylendiğinden verilere ulaşmakta zorluklar ile karşılaşmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgular araştırmaya katılan işletmelerin bildirmiş olduğu görüşler ile sınırlıdır.

#### **4.5. Gıda Üretim Sektöründe Bir Firma: X Gıda A. Ş.**

##### **4.5.1. X Gıda A.Ş. Firmasının Genel Bilgileri**

1987 yılında Y Holding A. Ş. 'nin çatısı altında gıda üretimi yapacak olan X Gıda A.Ş. Konya merkezde 8 Nolu Sanayi Sitesi adı verilen organize sanayi bölgesinde çalışmaya başlamıştır. İşletme 1998 yılında ağını geliştirerek ve genişleterek modern tesisler ile sektöründe ilk defa ürünleri farklı sınıflara ayırarak logo ve ambalajlarında yeniliklerde bulunmuştur. 2010 yılında yeni akıllı robotlar ile üretim kapasitesini %80 artırarak ve ürün ailesini geliştirerek hizmet vermeye devam etmektedir.

İşletmenin ana çalışma konusu gıda imalatıdır. Gıda imalatı çok geniş bir tanım olsa da işletme, irmik, makarna, şehriye, kuskus ve benzeri mamuller kategorisinde bulunan her çeşit ürünü üretebilmektedir. Bünyesinde ürettiği ürünleri fason olarak pazara yöneltmekle birlikte, ürettiği ürünlerin çoğunu ihraç etmektedir. İşletmenin yıllık brüt satış cirosunun % 60'a varan kısmı ihracattan oluşmaktadır. İşletme ihracatının %60' lık kısmını Afrika Ülkelerine, %20' lik kısmını Uzak Doğu Ülkelerine, %20' lik kısmını ise Avrupa Ülkelerine yapmaktadır.

Firmanın Üretim Kapasitesi: X Gıda A. Ş. yıllık ortalama 110.000.000,00 TL ciro yapmaktadır. Üretim miktarı senelere göre değişiklik göstermektedir. Yıllara göre bakıldığında;

	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Brüt Satış Toplamı (TL)	109 Milyon TL	110 Milyon TL	112 Milyon TL

Firmanın İşçi Sayısı: İşletmenin İnsan Kaynakları bölümünden alınan bilgiye göre; idari

ve yönetim personel kişi sayısı 80, işçi ve teknik personel kişi sayısı 175 olmak üzere toplam 255 kişi iş görmektedir. İç denetim esnasında ana şirkete bilgi verilmemiş, rapor edilmemiş, beşi stajyer, dördü geçici personel olmak üzere dokuz kişinin daha istihdam edildiği, daimî çalışan işçi kadrosundan ise iki kişinin işten ayrıldığı idari bölüm çalışanlarından bir kişinin ise askerlik sebebi ile işten ayrıldığı saptanmıştır.

Firmanın Ortaklık Yapısı: İşletme Y Holding A.Ş. ‘ne %100 dolaylı bağlı ortaktır.

Firmanın Vizyonu: İşletmenin vizyonu, “İnsanın Yaşadığı Her Yerde, Damaklarda ve Akıllarda, Kalıcı Tat Olmak.” tır. (xgıda.com.tr ).

Firmanın Misyonu: İşletmenin misyonu, “Sunduğumuz Lezzetlerle Tüm Paydaşlarımız İçin Sürekli Değer Üreten, Yenilikçi Bir Firma Olmak.” tır. (xgıda.com.tr)

Kalite Politikası (xgıda.com.tr ).

- Ar-ge ve üretim aşamalarımızda ürün kalitesini yüksek ve sürekli yenileyerek müşterilerimize istedikleri anda, istenilen kalitede ve uygun fiyata ürün sağlamak.
- İşletmemizde müşterilerimiz, iş görenlerimiz, tedarikçilerimiz, tüm ortaklarımız ve toplum ile birlikte devamlı artan bir iş beraberliği içerisinde mesaimize devam etmek.
- Çalışanları ile gurur duyan ve çalışanlarının, bireyi olmaktan gurur duyduğu bir işletme olmak.
- KYS ISO9000 – ISO22000, TSE1620 –TSE2283 Helal Gıda Sertifikası ve Yerli Malı Üretim Belgeleri için gereken standartları yerine getirecek şekilde, belgelendirilmesi, korunması ve sürekli iyileştirilmesi.
- Verimli karlı ve süreklilik gösteren bir büyüme ile paydaşları memnun etmek.
- Doğal ve sosyal çevreye saygı göstermek.
- Üstün kaliteli ürünlerimiz ile müşterimizin koşulsuz mutluluğunu sağlamak.
- Her geçen gün artan ve sürekli değişen tüketici taleplerini karşılamak, tüketici memnuniyeti sağlamak, maliyetleri en aza düşürmek, hizmet kalitesini artırmak için alanında uzman çalışanlar ile teknolojik gelişmeleri yakından takip etmek

#### 4.5.2. X Gıda A.Ş. İşletmesinin Maliyet Sistemi

X Gıda A.Ş. işletmesinde “Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi” kullanılmaktadır.

İşletmenin ihraç edeceği ürünlerin üretiminde belirli gruplar ve partiler halinde üretim yapılmaktadır. Her parti veya grup diğer ürünlerden şekil olarak farklılıklar gösterdiği için üretilen her bir ürünün birim maliyeti ayrı ayrı hesap edilmektedir. Hammadde kaleminin en büyük payını ilk madde ve malzeme kaleminden buğday daha sonra ambalaj malzemeleri, yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri oluşturmaktadır. Mal kabulden alınan hammaddeler üretime girişi direk yapılacak ise sanitasyon (temizleme) merkezinde gerekli temizlemeleri ve kalite ayrımları yapıldıktan sonra değirmen kısmına gönderilirken, üretime girişi hemen olmayacak olan hammaddeler ise kalite ayrımları yapıldıktan sonra depolama silolarına gönderilir.

İşletme, direkt işçilik ve direkt hammadde giderlerini üretim maliyetine doğrudan dâhil ederken, genel üretim giderlerini ise dağıtım anahtarı kullanarak dağıtmaktadır. Birim maliyet hesaplanırken dönem başındaki mevcut ve dönem içerisinde satın alınan tüm mevcudun toplam maliyetlerinin, toplam mal miktarına bölünmesi şeklinde hesaplanır.

#### **4.6. İç Denetim Komitesi Çalışması**

Y Holding A.Ş.' nin grup şirketleri perakende, imalat, inşaat, ticaret, hizmet, organizasyon alanlarında faaliyetlerde bulunmaktadır.

Y Holding A.Ş. grup şirketlerinin iç denetim çalışmalarını yürüten iç denetçiler ana şirketin merkezinde kurulmuş olan denetimden sorumlu olan komiteye bağlı olarak çalışmaktadır. Ana şirket Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olduğundan; kurumsal yönetim komitesi, iç denetim başkanlığı ve denetim komitesi SPK mevzuatı esas alınarak kurulmuştur. Denetim Komitesi ve İç Denetim Başkanlığı şirketin finansal tablolarının incelenmesi ve kamuya açıklanması, muhasebe sisteminin incelenmesi, bağımsız denetim yapacak olan şirketlerin sözleşmelerinin hazırlanması ve bağımsız denetim sürecinin başlatılması takibinin yapılması, alınacak olan denetim hizmetin kapsamının yönetim kurulunun onayına sunulması, şirketlerin iç denetim ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ve işleyişini gözlemler. Şirketlere farklı yollarla ulaşan bütün şikâyetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması ve bildirilmesi, iş görenlerin, muhasebe ve denetim, kontrol alanlarındaki gizlilik politikaları kapsamında değerlendirmesi ve uygulanacak olan yöntem ve işlemler denetimden sorumlu olan komite tarafından belirlenir. Denetimden sorumlu komite toplantıda aldığı bütün kararları tutanağa alarak yönetimin onayına sunar. Komite hesap dönemi içerisinde yönetime yazılı bildirimde



bulunduğu tüm bildirimleri faaliyet raporunda belirtir.

Ana şirket; kendisi için ve bağılı olan şirketler için SPK mevzuatına uygun işletme yönetim ekonomisi, faaliyet ve organizasyonları temel alarak, kurumsal kimlik yönetimi mevzularında; tahsilât, tediye, satın alma, muhasebe, finans, satış, pazarlama, reklam, insan kaynakları, üretim, planlama, kalite vb. faaliyetlere ilişkin yönetmelikleri hazırlar.

İç denetim uygulama örneği incelenirken; iç denetim yapan ekibinin çalışmalarının bazı bölümleri fiilen gözlenmiş ve çalışma kâğıtları notları incelenmiştir. Ana şirketin ve dolaylı bağılı olan şirketin organizasyon şeması, iş görenlerin yetki, sorumluluk ve görev dağılımlarını da içeren organizasyon el kitabı, iç denetim bölümünün organizasyon içindeki yeri, denetim komitesi ve kurumsal yönetim komitesi yönergeleri ile satın alma ve iç denetim yönetmelikleri, iç denetim sürecinde kullanılan teknikler, iç denetim çalışmalarının planlanması, programlanması, iç denetim çalışmalarının yürütülmesi ve raporlanmasına kadar olan tüm süreç ele alınmıştır.

#### **4.7. İç Denetim Çalışma Planı**

İç denetim çalışmasının başlama tarihi ve tamamlanma tarihi onaylandığında, denetim çalışma planı, kıdemli denetçi tarafından hazırlanır, çalışma süresi dört gün olarak belirlenmiş, ayrıca ikişer saat ek mesai yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Gereken onay izni yönetimden alınarak çalışmalara başlanmıştır.

İç denetim yöntem emirlerine göre; iç denetim çalışma programı planının içeriği şöyledir;

- a) Yönetim kurulu kararlarının incelenmesi, genel müdür ile görüşme;
- b) Yapılacak olan denetim alanlarının ve denetim teknik yönteminin belirlenmesi,
- c) Alış ve satış kapsamındaki tüm yöntemlerin incelenmesi,
- d) İç kontrol sisteminin test edilip, incelenmesi,
- e) İç kontrol sisteminde yetersiz görülen alanların denetim boyutunun genişletilmesi.

#### **4.8. Genel Organizasyon Şemaları**

Denetim çalışmasına başlamadan önce işletme genel müdürü ile gerekli görüşme yapılarak, bilgi alınmıştır. Bu bilgiler denetim çalışma kâğıtlarına not edilmiştir. Ana şirketin ve bağımlı şirketin organizasyon şemaları ile yetki, görev ve sorumlulukları iş

akış yöntemlerini belirleyen el kitabı incelenmiştir. Çalışma dosyasına bir adet suretleri eklenmiştir.

#### **4.9. Uygulamalar**

İç denetim programında maliyet incelemesi ve denetimi dört grupta yapılmaktadır. Bunlar işçilik giderleri, genel üretim giderleri, stok giderleri ve diğer çeşitli giderlerdir. Her bir gider hesap kaleminin bulgusu ayrı ayrı izlenmektedir. Bütün incelemelerden sonra çıkan sonuçlar değerlendirilerek analizi yapılmaktadır. Çıkan analiz sonucuna göre yöntem belirlenmektedir.

##### **4.9.1. Hammadde ve Malzeme Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları**

Mamul stoklarının kontrolünde sırası ile satın alma, üretim ve üretim sonrası depoya sevkiyat yapılması kademelerinde iç denetim yöntemleri gözlem, inceleme ve fiziki sayım uygulanmıştır. İlk madde ve malzeme giderlerinin kontrolünde uygulanacak denetim süreci şu şekilde gerçekleşmiştir.

Satın Alma Bölümünde İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Denetlenmesi:

- Sipariş formu satın alma bölümü iş görenleri tarafından düzenlenerek tedarikçilere gönderilmektedir. (Birimlerden gelen taleplere göre belirlenir.)
- Muayene ve kabul bölümünde gelen malların incelemesi yapılmaktadır.
- Kontrol onayından çıkan ürünler teslim alınır ve üretime sevk edilene kadar depolama işlemi yapılır.
- Depoya giren ürünler ile ilgili stok kartları açılmaktadır ve sürekli envanter yöntemine göre takip edilmektedir.
- Depoda, ürünler sadece miktar olarak kontrol edilmemektedir. Siloların içindeki buğdaylar silonun yarıçapı ve yüksekliğinden  $m^3$  hacmine ne kadar ürün alacağı kilogram olarak tespit edilmektedir. Ölçü birimleri dikkate alınmaktadır. Ve değerlendirme işlemi yapılmaktadır.
- Gözlem, inceleme ve fiziki sayım depoda bulunan ürünlere uygulanmaktadır.

- Belirlemiş olduğu hesap kalemlerinin denetimini yapmak için denetçi kendine bir liste hazırlar ve bu liste içinde bulunan ürünlerin alış faturalarını kontrol etmek için muhasebe bölümünden ister.
- Denetçi satın alma faturalarını incelerken fatura üzerinde bulunan satıcı firma bilgisi, tarih, belge no, mühür, ürün miktarı ve birim fiyatlarını kontrol etmektedir.
- Denetçi, alınan ürünlerin fiyat araştırma tekliflerini inceler. Böylece alınan ürünlerin fiyatlarının uygunluğunu kontrol etmektedir.
- Faturadaki miktar ile stoka giren miktarını kontrol etmektedir.

#### Üretimde Hammadde Giderlerinin Denetimi

- Satın alımı yapılmış hammaddeler stoktan çıkışı yapıldığı zaman üretime gönderilmeli ertelenmemelidir.
- Üretimi tamamlanan işlenmiş hale getirilen mallar satış yapılmaya gönderilmek üzere depoya iletilerek depolama aşaması başlatılır.
- Mallar miktar hareketleri ile depolanır ve kayıt altında tutulur. Bu kayıtlarda etkin bir iç kontrol yapısı kurularak gerekli olan inceleme gerçekleştirilir.
- Denetçi, sipariş verilen hammaddenin gelip gelmediğini, kayıt fonksiyonlarının uygulanıp uygulanmadığını ve maliyetlerdeki değerlendirmelerin doğruluk seviyelerini inceler.
- Malların satış işlemleri gerçekleşmişse, mal gönderiminin ve satış ile alakalı işlemlerin kayda alınıp alınmadığını araştırır.

#### Depoda Ham Madde Giderlerinin Üretim Sonrası Denetimi:

- Stok bölümlerinde dönem sonu miktar değerlerinin doğruluğunun belirlenip belirlenmediği araştırılır.
- Mali tablolarda stokların gerçekten gösterip gösterilmediği gerçekleşen stok sayımıyla tespit edilir. Üretimdeyse işlenmiş kısma giren hammaddenin ve gider kısımlarında oluşan giderlerin işlenmiş maliyetine eklenmesi yolu ile maliyet transferi sona erer. Maliyet muhasebesi bu transferi baştan sona kadar kayıt yerinde incelemektedir. Bu nedenle denetçinin maliyet muhasebesi fonksiyonlarını da takip etmesi gerekmektedir.

Bu kısımda gerçekleştirilecek başlıca fonksiyonlar şu şekilde sıralanabilir. (Bozkurt, 2000: 117).

- İşlenmiş direkt eklenen hammaddenin tutar ve miktarının takip edilmesi,
- İşlenmiş direkt eklenen işçiliklerin tutar ve sürelerinin takip edilmesi,
- İşlenmiş giren ancak dağıtımını gerçekleştirilmesi gereken genel üretim giderlerinin miktar ve tutarlarının takip edilmesi,
- Üretim gider kısımlarında olan transfer kayıtlarında maliyet ve miktarların takip edilmesi,
- Sona eren işlenmiş ürünlerin maliyet ve tutarlarının mamul hesaplarına devri,
- Üretimi eksik olan ve yarı işlenmiş şeklinde isimlendirilmiş işlenmişlerin yarı mamul maliyet ve miktarlarının takip edilmesi.

Maliyet işlemlerinin başarılı olması için tutar ve miktar hareketlerinin düzgün bir şekilde takip edilmesi gerekmektedir. Bunun gerçekleşmesinde detaylı bir kayıt ve belge düzenine, fiziki denetime ve iç denetim uygulamasına gereksinim görülmektedir. (Bozkurt, 2000: 120).

Hammadde ve Malzeme Giderleri İçin Denetim Verileri:

- İşletme maddi duran varlıklarının listesi ve onlar ile alakalı yasal evraklar
- İşletme ortaklık durumuna yönelik bilgiler
- İşletme yatırımları ile ilgili çalışma kâğıtları
- İşletmenin üretiminin kapasite raporu ve çalışan sayısı
- İşletmenin faaliyette bulunduğu dönemin karı ve vergilendirmesi
- İşletmenin üretim bandına göre çalışma kâğıtları
- İşletmenin bulunduğu sektörün tahlili ve çalışma çeşidi
- İşletmenin kurumlar vergisi beyannamesiyle tahakkukları
- Mal alış fatura ve belgelerinin örnekleri
- Muavin defter esasında Ar-Ge giderlerinin cetveli

- İşletmenin denetim dönemindeki KDV ve Peşin Vergi Beyannameleri

Hammadde ve Malzeme Giderleri için Denetim Alanları:

- Mal alış faturalarındaki şeklin kanunlara uygun olup olmadığı,
- Mal alış faturalarındaki tutarların ve miktarların muhasebe kayıtları ile uyumlu olup olmadıkları, teslim alınan ürünler ile faturadaki ürün çeşidinin aynı olup olmadığı,
- Mal alış faturalarındaki tutar ve mal bilgilerinin sevk irsaliyesi ile uyumlu olup olmadığı,
- Mal alış faturalarındaki KDV bilgileri ile muhasebeleştirilmiş kayıtların uygunluğuyla bildirilen KDV bilgilerinin uyumluluğu,
- Mal alış faturalarına göre gerçekleştirilen peşin ödemeler ve verilen vadeli belgelerin tutarlılığı,
- Mal alış faturalarındaki giderlerin muhasebeleştirilmesi, miktar ve tutarının satıcı kayıtlarındaki kayıtlar ile uyumlu olup olmadığı hakkında mutabakatların gerçekleştirilmesi,

Hammadde ve Malzeme Giderlerinde Denetim Uygunlukları:

- Mal alış faturalarında belirtilmiş ürünün miktar ve tür bilgilerinin gönderi belgesindeki bilgiler ile aynı olması,
- Mal alış faturalarındaki tutarla muhasebe defterlerinde gerçekleştirilen kayıtların birbiriyle denk olması,
- Mal alış faturalarının KDV tutarlarının KDV beyannamesinde eksiksiz ve doğru bildirilmesi ve bu KDV bilgilerinin kanuni oranlara uyumlu olması,
- Mal alış faturalarındaki miktar ve tür verilerinin işletmedeki stok ambarında mevcut olan kayıtlarıyla ve miktar hareketleri ile uyumlu olması,
- Mal alış faturalarında belirtilmiş tutarlarla tedarik edici işletmede gerçekleştirilen tediyelelerin birbiriyle uyumlu olması,
- Mal alış faturalarındaki girdi çeşidiyle muhasebeleştirilmiş bilgilerin tek düzen hesap planı ile uyumlu bir şekilde olması,

#### 4.9.2. İşçilik Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları

Ücret Bordrosu Denetimi: V.U.K. 238. Maddesinde de bildirildiği gibi; faaliyet gösteren personele yönelik gerçekleştirilen aylık ödemeler her ay işverenler tarafından “Ücret Bordrosu” isimli tabloda düzenli bir şekilde takibi yapılmaktadır. Ücret bordrolarında şu bilgiler bulunmaktadır:

- Faaliyet gösteren personelin; adı, soyadı, ücretin personel tarafından alındığına yönelik mühür veya imzası. (Ücretin banka kanalı ile veya makbuz karşılığı ile tahsil edildiği zamanlarda mühür veya imzaya gerek görülmemektedir.)
- Personel karnesi kullanılmaktaysa karne numarası ve tarihi,
- Saatlik, günlük, haftalık, aylık veya parça başı ödemesi yapılan personel ücreti,
- Personelin çalıştığı gün sayısı veya detaylıca zaman açıklaması,
- Ödemesi yapılan ücretten gerçekleştirilen damga vergisi, gelir vergisi ve sair kesintileri,

Yasal Kesintilerin Denetimi: Faaliyet gösteren personele yapılan ödemeler işletmenin ana çalışmasındaki maliyet kısmını belirtmektedir. Personel giderlerinin denetimi yanı sıra personele verilen ücretlerde gerçekleştirilen yasal kesintilerin denetimi de çok önemlidir. Bundan dolayı denetçi, denetim işlemleri esnasında işçi ücret bordrosunda olan kesintilerin işveren ve ilgili yasal usule göre (oran, indirim, vb.) gerçekleşip gerçekleşmediğini incelenir.

Denetçi işletmelerde yapılan ücret tahakkuku ve ödeme işlemlerinde örnekleme metodunu kullanır. Örnekleme metodunun kullanılması ile personelden seçilen işçilerin tahakkuk etmiş alacaklarının denetimi gerçekleştirilir. Bu denetimlerde şu biçimde olur:

- Anlaşmalar, sözleşmeler ve toplu ücret sözleşmeleri ile alakalı belgeler kıyaslanır,
- Ücret tahakkuklarına yönelik hesaplamalar düzenlenir,
- Personel brüt miktarından yapılan kesintilerin ve bu kesintilerin hesaplanma sisteminin doğruluğuna bakılır,
- Faaliyet gösterdiği belirtilen personelin gerçekten işe alınıp alınmadığını incelemek için personel özlük dosyaları ve faaliyet fişlerine bakılır,

- Personel ödemelerinin gerçek bireylere verilip verilmediğinin belirlenmesi için çalışanların imzaları ve ödeme makbuzlarına bakılır,
- Ödeme gerçekleştirilirken, ödeme evraklarının ya da nakit paranın tevdi edilmesi esnasında denetçi hazır bulunur ve dağıtım incelemesi yapar,
- Ödeme tahakkuk tablolarına ve icmal cetvellerine tekrardan bakılmalı, incelenmeli, muhasebe defterlerine gerçekleştirilen aktarmalar kayıtlar ile bu tablolarda olan bilgilerin uyup uymadığı incelenmeli ve personel maliyet dağılımının geçerli olup olmadığı tespit edilmelidir.
- Tahakkuk etmiş tutarla ödeme fonundan alınan tutar kıyaslanarak ilgili uygunluk tasdiklenmelidir,
- İşletme tarafından ödemesi yapılmamış veya işçi tarafından bazı nedenlerden dolayı alınamayan ücretlere gerçekleştirilen uygulamaların ne olduğu incelenmelidir.

Tazminatların Denetimi: İş Kanuna göre bir işletmede belirli bir zaman faaliyet göstermiş olan personele yasada belirlenmiş olaylar dışında ve belli koşulların gerçekleşmesi halinde, şayet personel işten çıkarılmışsa faaliyet göstermiş olduğu her takvim senesi için şahsına son aldığı yasal ücretinden her sene için bir ay olmak şartı ile belli bir tazminat hesaplaması gerçekleştirilerek işçiye kıdem tazminatı adında bir ödeme gerçekleştirilir. Kıdem tazminatı hesaplanmasında ve verilmesinde denetçi şu bilgileri takip eder (Ataman, 2001: 319).

- Kıdem tazminatı hak etme süresi ile gerçekleştirilen çalışmanın doğru ölçülüp ölçülmediğine bakılır,
- Bir yıldan daha kısa süre çalışan ve ayrılan kişinin kıdem tazminatının karşılık ayrılmışsa bu tutarın karşılık hesabından mali tablolarda ilgili hesaplara aktarılıp aktarılmadığına bakılır.

Uygulamada genel şekilde, kıdem tazminatının maliyetlere ne şekilde aksetmesi gerektiği çok fazla merak duyulan bir bölüm olmuştur. Standartlara göre ödemesi yapılmış kıdem tazminatının tamamının ödemesinin gerçekleştiği senedeki maliyetlere eklenmesi kural bakımından uygun değildir. Kıdem tazminatı beklenti dışı bir ödeme olmayıp, personelin faaliyet dönemleri müddetince birikmiş kanuni bir alacak karşılığı çeşididir. Planlı ve mevzuata uygun şekilde devam eden muhasebe sistemi personelin

her sene hak ettiği kısmı kıdem tazminatının ödemesinin yapılabilmesi için karşılık ayırmalı ve bunu ilgili muhasebe hesaplarında takip ederek üretim maliyetlerine eklemelidir. Bu anlamda personele ödemesi yapılacak kıdem tazminatı karşılığının ayrılması, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre zorunlu bir hâlden, Vergi Usul Kanunu böyle bir çalışmayı mecburiyet olarak kabul etmemekle birlikte bu tutarlar Vergi Usul Kanuna göre gider olarak bile kabul edilmemektedir. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler olarak kabul etmiş, ödenecek verginin belirlenmesini ve vergi matrahına eklenmesini de istemiştir.

Denetim standartlarında, işçi giderlerinin denetimi için yürütülen inceleme şöyle sıralanabilir.

#### İşçilik Giderlerinde Denetim Alanları:

- İşletme tarafından alakalı zamanda alınan çalışan sayısı,
- İncelenen dönemde bireysel talebi ile görevden ayrılan çalışan sayısı,
- İşletme tarafından incelenen dönemde görevine son verilen çalışan sayısı,
- İşletmenin çoklu nöbet (vardiya) ile çalışıp çalışılmadığının bilinmesi,
- İşçilere gerçekleştirilen aynı yardımların yapılıp yapılmadığı,
- İşçi ücret ödemelerinin biçimi,
- İşçilere yemek servisinin nasıl gerçekleştiği,
- İkramiye ve sosyal yardım ödeneklerinin gerçekleşip gerçekleşmediği, yapıldıysa biçimi;
- İşçi ücretine yapılan zammın nasıl gerçekleştiği,
- İş sözleşmesi bitirilmiş işçinin ihbar ve kıdem tazminatlarının gereken bir biçimde yapılıp yapılmadığının incelenmesi,
- İşletmenin fason üretim gerçekleştiren diğer işletmelerle alakasının olup olmadığı, varsa; faaliyet gösterilen fason işletmenin personel sayısı ve üretim yetkinliği hâlinin belirlenmesi,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşları ile ilgili her çeşit hesaplamalarda gerçekleştirilen vergi ve diğer yasal kesintilerin usulüne göre hesaplanması ve sunulmasıyla alakalı tespitler,



- Tahakkuk etmiş işçi maaşları ile alakalı şekilde gerçekleşmesi gereken hesaplamaların, yapılan vergi ve diğer yasal kesintilerin usulüne göre hesaplanmasına rağmen, fazla veya eksik bildirimde bulunarak fazla veya eksik ödeme gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi,
- Stopaj beyannamelerinin düzenlenmesinin usulüne göre yapılıp yapılmadığı,
- İşçi ücret avansı ödemesinin gerçekleşip gerçekleşmediği, ödeme yapılıyorsa avans hesabının ortalama vadesinin otuz günden çok olup olmadığının belirlenmesi,
- Faaliyet gösteren çalışanın kimlik bilgilerinin ve kıdemlerinin belirtildiği tabloların kurulması,
- İşçiliklere ödenen ücretlerin sektör standartlarına göre oransal seviyesinin tespiti,

#### İşçilik Giderlerinde Denetim Uygunlukları:

- Denetim döneminde alınmış işçi sayısının fiili işçi sayısına göre uyumlu olması,
- Tahakkuk etmiş işçi ücretleri tutarının toplam vergi matrahında görülmüş tutara eşit olup olmadığı,
- İşçiliklere ödenen ücretler miktarının muhasebe kayıtlarındaki personel hesap miktarları ile uyumlu olup olmadığı,
- Tahakkuk etmiş çalışan ücreti brüt miktarının giderleştirilmiş ücret miktarlarına uygunluğunun olup olmadığı,
- Giderleştirilmiş toplam brüt ücretlerle bildirilmiş işçi ücretlerinin vergi ve diğer yasal kesintilerinin tutarlı olup olmadığı,
- Çalışanlara kesilen yemek fişleri ile tüketimi yapılan ürünlerin çıkış fişlerinin rakamsal olarak incelenmesi,
- İşçilere ödemesi yapılmış ikramiye ve diğer sosyal yardımlar ile bu miktarların tahakkuk etmiş ve ödenmiş fiili miktarlara olan uyumluluğu,
- Fason hizmet işçiliği gerçekleştirilen işletmelerle çalışılıyorsa, doğrudan personel hizmetlerinin fason işletme çalışan kayıtlarıyla uyumluğunun olup olmadığı,
- İş sözleşmesi sonlandırılan işçilerin yasal vergi kesintilerinin ilgili kanun hükümlerine uygun olması,

- Tahakkuk edip ödeme kısmına gelmiş işçi ücretleri ile alakalı vergi ve diğer yasal kesintilerinin, yasada belirtilmiş hükümlere uygunluğunun olup olmadığı,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşları ile alakalı hesaplanan vergi ve diğer yasal kesintilerin belgeleri ile vergi dairelerine iletilen ve sosyal güvenlik kurumlarına iletilen bilgilerle uygun olup olmadığı,
- Tahakkuk etmiş işçi maaşları ile alakalı hesaplanan vergi ve diğer yasal kesintilerin ödeme makbuzlarında belirtilen tutarlar ile uygun olup olmadığı,
- Düzenlenmiş stopaj beyannameleri ve SGK bildirgelerinin alakalı yasal hükümlere göre olup olmadığı,

#### 4.9.3. Genel Üretim Giderleri İçin İç Denetim Uygulamaları

Genel üretim giderlerinin diğer maliyet çeşitlerinden farklılaştığı en belirgin nitelikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004).

- Genel üretim giderleri endirekt maliyetlerdendir ve belirli dağıtım yöntemleri gerçekleştirilerek ürün maliyetlerine yüklenim yapılırlar.
- Genel üretim giderleri, sabit genel üretim giderleri, değişken genel üretim giderleri ve yarı değişken genel üretim giderleri olarak yönetim tarafından en uygun yönün seçilme imkânı ile işletmenin üretim maliyetlerine etki etmektedir. İşletme faaliyetlerinin ölçülmesinde genel üretim giderleri önemli bir kıstastır.

Genel üretim giderlerinin miktarının önemli bir kısmını direk olarak sabit maliyetleri teşkil eder, üretimin hacmine bağlı olmadan azalır veya artar. Buna rağmen bir takım maliyet unsurları ise kısmen sabit veya değişken şekilde belirtilebilmektedir. Bu nedenle, genel üretim giderlerinde üretime yükleme işlemi çoğu işletmenin üretim maliyeti ayarlanmasında problemler oluşturmakta ve karmaşıklığa sebep olmaktadır. (Altuğ, 2001: 178).

Denetim alanında, Genel üretim giderlerinin denetimi için bu giderlerin ürün maliyetlerine eklenmesinde takip edilen metotlar ve dağıtım yöntemi değerlendirmeli ve yükleme oranının hesaplanması değerlendirilmelidir. Denetçi noksan veya fazla gördüğü yüklemeler belirlerse, muhasebe kayıtlarında bu fazlalık ve noksanlıkların uygun olarak muhasebeleştirildiğine tamamen güvenmelidir. Genel üretim giderleri,

malın üretimi için vazgeçilmez giderler olarak dönemin genel üretim giderleri arasında olup olmadığı, yapılan vergi değerlendirmelerin de önemsenen bir durumdur. (Güredin, 2007: 290).

#### Genel Üretim Giderlerinde Denetim Verileri:

- İşletmenin yatırımlarıyla alakalı çalışma kâğıtları ve maddi duran varlıklarının listesi,
- İşletmenin dönem kârının dağılımı ve vergilendirilmesiyle ilgili işletmeler ve evraklar veya föyleri,
- İşletmenin imalat yapısıyla alakalı çalışma notları, işletmenin çalışmasının çeşidi ve içinde bulunan sektörün analiz raporları,
- Mal alış fatura ve irsaliye suretleri, Ar-Ge giderlerinin muavin defterdeki dökümü, kullanılmış fon ve kredilerin dökümü ve diğer gerekli dokümanlar.

#### Genel Üretim Giderlerinde Denetim Alanları:

- İşletmenin imalathanesinde gerçekleşen işler,
- İşletmenin bakım onarım bölümünde gerçekleşen işler,
- İşletme yemekhanesinde gerçekleşen işler,
- İşletmenin enerji harcadığı alanlar,
- İşletmede ısıtma gideri gerçekleşen bölümler,
- Haberleşme ve iletişim giderlerinin gerçekleştiği bölümler,
- İşçilik harcamalarına veya endirekt malzemelerine göre işlemler,
- Malzeme alışlarına yönelik faturalardaki bilgiler ile maliyete yansımış bilgilerin uyum içinde olup olmadığı,

#### Genel Üretim Giderlerinde Denetim Uygunlukları:

- Genel üretim giderlerinde çeşitler doğru ve olması gerektiği gibi belirlenmiş midir?
- Muhasebe kayıtlarında maliyet muhasebesiyle alakalı hesaplarda kuralına uygun aktarımlar gerçekleş midir?
- Maliyet gider yerleri firmanın yapısal durumuna göre ayarlanmış mıdır?

- Gider dağıtımları belirlenmiş olan dağıtım anahtarına uygun ve kuralına sadık kalarak yapılmış mıdır?
- Gider dağıtımları için seçilmiş maliyet sistemi işletme şekline uygun mudur?
- Maliyet yansıtma kayıtları usulüne göre ve doğru gerçekleş midir? (Dursun, 2007:73).

#### 4.9.4. Diğer Giderler İçin İç Denetim Uygulamaları

##### Diğer Giderlerde Denetim Verileri:

- İşletmenin alakalı bulunduğu satıcı ve alıcılarla olan ve dışardan temin edilen mal ve hizmetlerin dökümü,
- İşletmenin alış-veriş anlaşmaları, tüketim giderlerinin nedenlerini belirten genel giderler ve yazılı evraklar alanında imzalanmış sözleşmeler,
- Kargo, nakliye, enerji, su tüketimi ve iletişime yönelik gerçekleşen harcamaların defter kayıtları,
- Demirbaş listesi ve yönetim kısmında kullanılan eşyaların son halleri,
- Yurt dışı ve yurt içi gezilerinin harcama faturaları,
- Diğer bütün çeşitli giderlerin defter kayıtları.

##### Denetim Alanları:

- İşletmenin koordinasyon ve yönetim kısmında gerçekleşen işler,
- İşletmenin yemekhane kısmında gerçekleşen işler,
- İşletme bilgi işlem merkezinde gerçekleşen işler,
- İşletmenin enerji tüketen yönetim kısımları,
- İşletmede satış giderleri ve pazarlama gerçekleştiren kısımlar,
- Haberleşme ve iletişim giderlerinin gerçekleştiği bölümler,
- Ara işler ve yönetimde gerçekleşen işçilik giderlerine göre işlemler,

##### Diğer Giderlerde Denetim Uygunlukları:

- Genel yönetim giderlerinin gider yerleri, türleri doğru ve olması gerektiği şekilde belirlendi mi?

- Muhasebe işlemlerinde genel giderlerle ilgili hesaplar usulüne uygun aktarıldı mı?
- Genel yönetim giderleri işletmenin yapısal haline göre ayarlanmış mıdır?
- Genel yönetim giderleri kayıtları doğru ve usulüne göre yapılmış mıdır? (Dursun, 2007: 73).

#### **4.10. Bulgular Ve Yöntem Analizi**

Hammadde Giderlerinde İç Denetim Bulguları:

- Mal alış faturalarında kısmi iptaller gerçekleştirilmiş ancak kayıtlara bu değişiklikler yansımamıştır.
- Mal alış faturalarının KDV tutarları farklı veya hatalı geçirilmiştir.
- Mal alış irsaliyelerindeki tutar ve birimler fatura bilgileriyle uyumsuzdur.
- Mal alış faturalarında bahsedilen KDV dışında miktarlarla, mal yapısına göre bilgiler sevk irsaliyesindeki tutar bilgileriyle farklıdır.
- Mal alış faturalarındaki malın miktarı ve satıcı işletme kayıtlarındaki bilgiler uyumsuzdur.
- Mal alış faturalarındaki miktarlar, ilgili malların maliyetleri için ödenen nakit para ve vadeli evrakların genel miktarından farklıdır, fazlalıklar veya eksiklikler görülmüştür.
- Üretime gönderilen hammadde tutarlarından beklenen üretim tutarı alınamamış, kayıp tutarlarında yükselişler olmuştur.
- Üretime gönderilen hammadde miktarıyla üretim kısmında olan hammadde miktarı arasında tutarsızlıklar olmuştur. (Fire)
- Üretim bölümünde belirli süredir duran ve ne olduğu bilinmeyen bozuk ürünler bulunmaktadır. (İade)
- Depodaki ürün miktarıyla üretimden gönderilen ürün miktarı arasında dengesizlikler bulunmaktadır. (Stok Kontrol)
- Depoda duran ve üretim bölümüne revize edilmesi için tekrar gönderilmeyen bozuk ürünler bulunmaktadır.

- Bazı işletmelere istemedikleri halde ürün gönderimi gerçekleştirilmiş, gönderilen ürünler ile ilgili herhangi bir ödeme alınmamış ve ürünlerin gittiği işletmeden ürünleri geri gönderme de olmamıştır.

#### İşçilik Giderlerinde İç Denetim Bulguları:

- İlgili sürede göreve getirilmiş işçi sayısı mevcut bulunan işçi sayısından farklıdır.
- Hesaplanmış ücret tutarıyla vergi matrahında esas alınan ücret tutarının birbirinden farklıdır.
- Muhasebe kayıtlarındaki tutarlarla işçilere ödemesi yapılan ücret tutarları birbiriyle sayısal olarak tutarlı değildir.
- Giderleştirilmiş ücret tutarıyla tahakkuk etmiş işçi kesintisiz ücret tutarı birbiri ile uyumlu değildir.
- Faaliyet gösteren çalışan miktarıyla yemek faturalarında belirtilen ve tüketilen yemek miktarları birbiriyle uyuşmamaktadır.
- İşçilere ödemesi yapılmış ikramiye ve diğer sosyal yardım tutarları mevcut tutarlardan farklıdır.
- Fason çalışması yapılmış olup, fason işletme çalışan hizmet kayıtları, firma kayıtlarından farklıdır.
- İş sözleşmesinden vazgeçilmiş işçilerin ihbar ve kıdem tazminatlarının belirlenmesinde ilgili yasal mevzuata göre hareket edilmediği görülmüştür.
- İşçi ücretlerinin tahakkuk etmiş ve ödemesi yapılmış bölümleriyle birlikte hesaplanan vergi ve diğer yasal kesintiler, vergi dairelerine verilen beyannameler ve SGK ya bildirisi yapılan bildirgelerde uygunsuz veya eksik beyan edilmesi.
- İşçi ücretlerinden tahakkuk etmiş ve ödemesi yapılmış vergi ve diğer yasal kesintiler harcama makbuzlarındaki kayıtlar ile uyumlu değildir.

#### Genel Üretim Giderlerinde İç Denetim Bulguları:

- Muhasebe hesap yansıtmaları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uyumludur.
- Maliyet gider yerleri firmanın yapısal durumuna göre uygun belirlenmemiştir.

- Maliyet gider dağıtımları belirlenmiş olan metodun esasına uygundur.
- Gider dağıtımını için belirlenen metodun işletmeye uygun olmadığı belirlenmiştir.
- Birim maliyetler belirlenmiş olan metoda göre uygun olarak hesaplanmamıştır.
- Maliyet hesaplarının yansıtma kayıtları muhasebe sistemine uygun şekilde gerçekleştirilmemiştir.
- İlgili dönem yıl sonu maliyet hesaplarının kayıtları düzgün bir biçimde kapatılmamıştır.

#### Diğer Giderlerde İç Denetim Bulguları:

- Muhasebe hesap yansıtmaları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygundur.
- Genel yönetim giderleri işletmenin yapısal haline göre uygun tespit edilmemiştir.
- Genel yönetim giderlerinin yansıtma kayıtları muhasebe sistemine göre gerçekleşmemiştir.
- İlgili dönem nihayetinde genel yönetim giderlerinin kayıtlarında kayıplar bulunmaktadır. Aynı zamanda alakasız ve gereksiz harcamalar belirlenmiştir.

Her bölümde gerçekleştirilen genişletilmiş denetim yöntemleri uygulamada detaylıca yapılmış, neticede ortaya çıkan çalışma kâğıtlarına bakıldığında işletmenin üstünkörü olarak görülmesi zor olan ancak işletme sürekliliğini uzun sürede önemli şekilde etkileyecek olaylar detaylı şekilde incelenip netliğe kavuşturulmuştur.

#### 4.11. Değerlendirme

Özet olarak değerlendirildiğinde ise, işletme cari kayıtlarında hataların bulunması, hammadde stok hareketlerinde tutarsızlıkların olması, mamul üretimindeki sapmalar, işçilik mesai saatlerinde hesap hataları, işçi istihdamında alınan verimsiz kararlar, işçilerin işe giriş ve işten çıkış sürelerindeki tutarsızlıklar, genel üretim giderleri adı altında işletme faaliyetiyle ilgisi olmayan harcamaların varlığı, yersiz ödemeler ve kayıt altına alınamamış zararlar gibi olumsuzluklar göze çarpmaktadır. İşletmenin bu olumsuzluklardan bilgisinin olması ve önlem alması iç kontrol sistemi ve iç denetimin etkinliği ile ilgilidir. Her işletme gibi bu işletme de bünyesinde barındırdığı bu olumsuz durumlardan kurtulmak ve hataları en aza indirme çabasıdadır. Bu sebep ile iç kontrol

ve iç denetime önem verilmiştir.

Örnek uygulamada, maliyet muhasebesi kısmında gerçekleştirilen iç denetim uygulaması kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. İç denetimde, maliyet giderlerine etki sağlayan bütün bölümler, direkt ve endirekt kavramları ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilmiştir. Bu manada belli olan süreçler doğrultusunda hareket eden iç denetçi;

a. Hammadde Stok Giderlerinde;

- Satın alma
- Üretim
- Üretim sonrası depolama

b. İşçilik Giderlerinde;

- Ücret bordrosu
- Yasal kesintiler
- Tazminatlar

c. Genel Üretim Giderlerinde;

- Sabit genel üretim giderleri
- Değişken genel üretim giderleri

d. Diğer Çeşitli Giderler

şeklinde, toplamda dört farklı grupta çalışma yapmıştır. Stok giderlerinin denetimine yönelik:

- Fatura ve fatura yerine geçerli olan alışveriş evraklarının muhasebe sistemi kayıtlarında meydana gelen hataları daha kapsamlı belirlenmiş ve aynı zamanda hataların sebeplerine de ulaşılmıştır.
- Elde edilen hammaddelerin miktar ve cinslerindeki hataların hepsi belirlenmiş, bazı birimlerde düzeltmeler yapılmış, kimi birimlerde ise iade faturası kesilmesi yöntemine gidilmiştir.
- Cari hareketler ve alış faturalarındaki tutarsızlıklar belirlenmiş. Düzeltme işlemleri



için tedarikçi işletmelerden mutabakat mektupları ve hesap ekstreleri talep edilmiştir.

- Üretime gönderilen hammadde tutarlarındaki dengesizliğin, satın alma biriminin hatalarından olduğu görülmüştür.
- Üretim bölümündeki aracın personel tarafından bozulduğu ancak uzun bir vakit bu olayın gizlendiği belirlenmiştir.
- Üretimde meydana gelen geri dönüşüm yapılabilen atıkların bir personel tarafından alınarak satışı yapıldığı belirlenmiştir.
- Satışı yapılan mamullerin gönderim esnasında fazla miktarda gönderildiği ve alıcı işletmenin bu mamulleri geri göndermediği belirlenmiştir.
- Bazı hatalı işlenmiş gönderimlerinin geri geldiği ancak stoklara iade şeklinde geçilmediği belirlenmiştir.
- Depoda olan bazı kusurlu mamullerin üretim kısmına iade edildiği ancak üretim kısmında mamullerin düzeltme işlemlerinin daha gerçekleşmediği belirlenmiştir.

İşçilik giderlerinin denetimine yönelik:

- İlgili dönemde personel alınmış ancak personelin sigorta girişlerinin muhasebe birimine bildiri zamanında yapılmamıştır.
- İşçilerin sigorta primlerinin belirlenmesinde muhasebe birimi tarafından hata yapıldığı belirlenmiştir.
- Personele ödenen ücret ile muhasebe kayıtlarına geçen ücret arasındaki farklılıkların, muhasebe çalışanı tarafından hatalı gerçekleştiği görülmüştür.
- İşçilik giderlerinin muhasebe kayıtlarında hatalar olduğu belirlenmiştir.
- Personelin giriş SGK kayıtlarının geç gerçekleşmesi ve yemek giderlerindeki ücret meblağlarının birbiriyle eşit olmaması bu iki olayın birbiriyle etkileşim içinde olduğunu ortaya çıkarmıştır.
- Personele hatalı olarak hesaplanan ikramiye ve sosyal yardım fonları ayrılmıştır.
- Emekli olan, istifa eden ve işten ayrılan personele ödemesi yapılan ihbar tazminatı, kıdem tazminatı ve son maaş ücreti gibi hesaplamalardan bazıları hatalı gerçekleşmiştir.

- Ödemesi yapılan sigorta primi ve işçi ücreti ödeme makbuzlarından farklı olduğu görülmüş, olayın muhasebe biriminin hatalı kayıt girmesinden kaynaklandığı belirlenmiştir.

- Bazı zamanlarda hatalı ve geç bildirilen sigorta bildirelerinden ceza alındığı ve bu ödemenin işletme kasasından alındığı durumlarda yapılan bu işlemin kayda alınmadığı görülmüştür.

Genel üretim giderlerinin denetimine yönelik yenilikler ve üstünlükler:

- Genel üretim gideri şeklinde gerçekleştirilen harcamaların, genel yönetim gideri şeklinde hatalı tutulduğu belirlenmiştir.

- Yemekhane gider yerinde toplanan giderlerin bir kısmı genel üretim gideri şeklinde yapılması gerekirken, genel yönetim gideri olarak kayıt altında tutulmuştur.

- Gider kısımlarında üretim anahtarı ile dağıtım gerçekleştirilirken hatalı dağıtımlar olmuştur.

- Birim maliyetler belirlenirken unutulmuş alanlar olduğu tespit edilmiş, durumla ilgili olarak sonradan düzeltme gerçekleştirmediği de belirlenmiştir.

- Genel üretim giderleri yansıtma işlemleri gerçekleştikten sonra bazı hesaplar usulüne uygun olarak kapatılmamıştır.

Diğer giderlerin denetimine yönelik yenilikler ve üstünlükler:

- Genel yönetim giderlerinde, giderler yapılması gerektiği gibi hesaplara kayıt alınmamış, muhasebe hataları olmuştur.

- Gider yansıtmalarında, öncelikle pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde kayıt hataları gerçekleşmiştir. Muhasebe birimi bu hali bildiği halde düzeltme işlemine gitmemiştir.

- Kaydı alınmamış gider türleri bulunmaktadır. Miktar olarak az bulunan bazı gider faturaları kayıt yapılmamış, ancak yıl bazında incelendiğinde bu miktarların önemli bir tutara geldiği görülmüştür.

İşletme bu kısma kadar olan faaliyetlerden çıkan bulguları, düzeltilebilmesi olası olanları düzelterek, maliyet kısmında birden fazla maddi kaybı düzelterek olacaktır. Bu bulguların düzelmesi, mamulün birim maliyetinde olumlu yönde değiştirecektir.

Karlılık oranında da olumlu yönde bir değişiklik ve işletmenin işleyişinin kontrolü için de önem arz etmektedir.

Bir yandan da telafi edilmesi olası olmayan ve ziyanla kapanan işlemler incelendiğinde, işletmede en azından bir farkındalık oluşmuş ve geleceğe yönelik faaliyetlerinde problem oluşturacak birimlerle ilgili daha önemli ve detaylı bilgileri bilerek daha uygun kararlar verebilme yetkisine sahip olunmuştur.

İşletme açısından incelendiğinde, iç kontrol sisteminin ve iç denetim çalışmalarının ne derecede önemli olduğu ve beklentileri ne derecede karşıladığına bakılmıştır. İşletme yönetiminin karar vermesine yardımcı olacak bu veriler ileriki zamanlarda şu anda düşünülmeyen işlemlerin bilgisini bir sinyal mekanizması gibi önceden bildirmektedir.

İşletmeler çalışmalarını tespit ettikleri yönetim stratejilerine göre verimli ve uyumlu bir biçimde devam ettirmek isterler. İşletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtların oluşturduğu verilerin geçerli olmasını, güvenilir ve zamanında bir mali veri tabanının bulunması iç kontrol sisteminin başlıca hedefleridir. Bu anlamda aktif faaliyet gösterecek bir iç denetim birimi de işletmelerin en mühim ihtiyaçlarındandır.

## 5. SONUÇ

İç denetim; şirketin çalışmalarına değer katmak ve çalışmalarını geliştirmek hedefi ile hazırlanmış, bağımsız bir danışmanlık ve güvence çalışmasıdır. İç denetçiler şirket içerisinde kurulmuş iç kontrol sistemlerinin etkinliğini takip etmenin yanında, iç kontrol sistemlerini geliştirmeye yönelik olarak şirket yönetimine tavsiye ve önerilerde bulunur. Etkin bir iç kontrol sistemi şirkette güvenilir bilgi ilerleyişini sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar almasını sağlar. İç denetçiler, şirketin hedeflerine ulaşmasını önleyebilecek olası ve hazır riskleri belirleyerek, bu risklerin düşürülmesi ya da takip edilebilmesi için üst yönetime tavsiye ve önerilerde bulunmalıdır. Risklerin belirlenerek gerekli olan iyileştirici kontrollerin kurulması, şirket çalışmalarının etkinliğini ve rekabet gücünün artırılmasını sağlamaktadır.

İç denetçiler, risklerin oluşması halinde yapılması gereken çalışmalarını tespit ederek, herhangi bir olumsuzluk halinde şirketin en kısa süre içerisinde eski haline ulaşmasını sağlamalıdır. İç denetçiler iç kontrol sistemi ve risk yönetimi dışında şirketin kurumsal yönetim sistemlerini de takip ederek, gerekli gördükleri zaman iyileştirici tavsiyelerde bulunabilmektedirler. Şirketlerde kurumsal yönetim uygulama seviyesinin yüksek düzeyde olması; düşük sermaye maliyeti, finansman olanaklarının artması ve şirket itibarının üst düzeyde olmasını sağlamaktadır. Bu sebeplerdir ki şirketlerde iç denetim işleminin ehemmiyeti gün geçtikçe artmaktadır.

İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetim çalışmalarının genel hatlarını belirlemek, kaliteli iç denetim çalışmalarının yerine getirilmesini sağlamak hedefi ile İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarını onaylamıştır. İç denetim çalışmalarının etkin bir şekilde sürdürülebilmesi ve kalitesinin belirlenebilmesi denetimin İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun bir biçimde yerine getirilebilmesi ile mümkündür.

Son yıllarda iç denetim verilerinin önemi artmış bulunmaktadır. İşletmelerin büyüklüklerinin artması, faaliyet alanlarının karmaşıklaşması ve küresel rekabetin hızlanması gibi sebepler iç denetim raporlarının önemini açıkça ortaya koymaktadır. İç denetim faaliyet alanları genişlemesi, kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesi, etkinliğinin artırılması, risk oluşturan veya oluşturabilecek bütün unsurların tespiti gibi hususlarda üst yönetime önerilerde bulunması boyutuna gelmiştir.

İç denetim raporlarına bağlı olarak işletmelerin, mevcut duruma ayak uydurmak üzere

uygun radikal kararları hızlı ve cesurca alabilmeleri sağlam bir şekilde ayakta kalmasını sağlamak için gereklidir. İç denetim raporu sonucunda üst yönetim; işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve faaliyetlerini geliştirmek amacı ile dış dünyadaki fırsatları, işletmenin güçlü yanlarıyla ilişkilendirerek, rakiplerine nazaran farklı, hızlı çözümler üretilmesine katkı sağlayan son derece önemli, kritik kararların alınmasını sağlayacaktır.

İşletmelerin finansal analiz tabloları, hasta için elde edilen tahlil sonuçları gibi olup; yaşam ve ölüm için çok önemli bilgiler içerir. Limitler dışındaki bir değer işletme ile ilgili önemli ve acil bir operasyonu gerektirebilir.

İç denetçiler, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek mevcut ve olası bütün riskleri tespit ederek, üst yönetimin işlerini de kolaylaştırmakla birlikte rekabet gücünün artmasını da sağlamaktadır. İç denetçiler, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi dışında işletmenin kurumsal yönetim yapısını da inceleyerek, gerekli gördükleri iyileştirici önerileri de sunabilmektedirler.

İç denetçilerin önemi, uluslararası uzmanlık sertifikalarına sahip olup mesleki yeterliliklerini ispat etmiş olmaları başarılarındaki en büyük etkidir. İç denetim yöneticisi tarafından aylık, üç aylık, yıllık planların oluşturulup iç denetim bölümünün faaliyetlerini sistematik ve disiplinli bir şekilde yerine getirmeleri ile işletme için önerileri önem arz etmektedir.

Tezin uygulama kısmında Konya bölgesinde faaliyet gösteren Y Holdingin X Gıda Şirketi bünyesindeki bir iç denetim birimi tarafından yerine getirilen iç denetim faaliyetleri ile ilgili olarak bir uygulama çalışması yapılmıştır. İşletme bünyesinde kurulan iç denetim biriminin yapısı, organizasyon yapısı içerisindeki yeri, gerçekleştirmekte olduğu iç denetim çalışmaları incelenmiştir. İç denetim biriminin hedef, yetki ve görevlerini belirten ve üst yönetim tarafından kabul edilmiş yazılı bir iç denetim yönetmeliği olmalıdır. İç denetim biriminde devamlı iç değerlendirmeler yapılmalıdır. Yapılan bu değerlendirmeler iç denetim çalışmalarının güvenilirliğini artırmaktadır. İç denetçiler tarafından denetim çalışmalarına başlamadan önce yazılı bir denetim plan ve programlarını hazırlanmalıdır.

Bu değerlendirmeler sonucunda 'Y' Holding 'X Gıda A.Ş.' için aşağıda İç Kontrol Değerlendirme Raporu ve İç Denetim Raporu hazırlanarak çalışma sonlandırılmıştır.

## İÇ KONTROL DEĞERLENDİRME RAPORU

Y HOLDİNG X GIDA A.Ş. İÇ KOTROL DEĞERLENDİRME RAPORU 2019 YILI	
<b>İÇİNDEKİLER</b>	
<b>I- GİRİŞ</b>	
<b>A. Misyon ve Vizyon</b>	
Miyon İşletmenin misyonu, “Sunduğumuz Lezzetlerle Tüm Paydaşlarımız İçin Sürekli Değer Üreten, Yenilikçi Bir Firma Olmak.” tır. Vizyon: İşletmenin vizyonu, “İnsanın Yaşadığı Her Yerde, Damaklarda ve Akıllarda, Kalıcı Tat Olmak.” tır.	
<b>B. Organizasyon Yapısı</b>	
İşletmenin teşkilat yapısı; misyona ve vizyona uygun olarak dinamik ve yeni yönetim anlayışlarıyla uyumlu olacak şekilde tesis edilmiştir. Böylece, hizmetlerin etkin, verimli, doğru ve zamanında yerine getirilmesi sağlanmaktadır. İşletme içindeki hiyerarşik yapı üstten astlara doğru bir çizgi izlerken yatay ve dikey iletişim, takım ruhu örgütsel yapının temelini oluşturmaktadır.	
<b>II. İÇ KONTROL SİSTEMİ SORU FORMU SONUÇLARI</b>	
<b>II.1.Kontrol Ortamı</b>	<u>Güçlü yanlar:</u> Çalışanlara karşı adil ve eşit davranılmaktadır. Hizmet kullanıcıları arasında hakkaniyet ilkesi doğrultusunda ayırım yapılmamaktadır. Kalite standartları tablosu oluşturulmuş ve işletmenin internet sitesinde kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Organizasyon şeması ve görev dağılımı hesap vermeye uygun raporlama kanallarını gösterecek şekilde oluşturulmuştur. Mesleki yeterlilik, göreve uygun deneyim ve yetenek personel seçim ve terfilerde göz önünde bulundurulmuş hususlar arasında yer almaktadır. <u>Geliştirilmesi gereken alanlar:</u> Misyunun, etik davranış ilkelerinin, iç kontrol sistemi ve işleyişinin tüm çalışanlar tarafından bilinmesi ve sahiplenilmesi hususunda çalışmalar yapılmalıdır.
<b>II.2.Risk Değerlendirme</b>	<u>Güçlü yanlar:</u> İşletme bütçesi plan ve performans programına uygun olacak şekilde hazırlanmaktadır. İşletmenin hedefleri spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve sürelidir. <u>Geliştirilmesi gereken alanlar:</u> Risk analiz çalışmaları yapıp risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmalıdır.

<b>II.3.Kontrol Faaliyetleri</b>	<p><u>Güçlü yanlar:</u> Mali tablolar, varlıkların dönemsel kontrolünü ve güvenliğini sağlayacak şekilde dönemsel olarak çıkarılmaktadır. Bilgi sistemlerinin güvenliği alanında başarılı bir güvenlik programı güvenlik duvarı ile sağlanmaktadır. Bilgi sisteminde yeterli bir yedekleme mekanizması bulunmaktadır.</p> <p><u>Geliştirilmesi gereken alanlar:</u> Kontrol faaliyetlerinin etkililiğinin düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı hallerde riski yönetmek için kontrol prosedürleri belirlenmelidir. Görevinden ayrılan personelin yürüttüğü iş ve işlemlerin durumuna ilişkin olarak yeni görevlendirilen personele belgeleri de içeren ayrıntılı bir rapor vermesi sağlanmalıdır.</p>
<b>II.4.Bilgi ve İletişim</b>	<p><u>Güçlü yanlar:</u> İşletmede yatay ve dikey iletişimi kapsayan yazılı, sözlü ve elektronik etkin bir iç iletişim sistemi mevcuttur. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkânı sunacak şekilde tasarlanmıştır. Yönetimin, Faaliyet Raporu ve Mali Durum ve Beklentiler Raporu internet sitesinde yayımlanmaktadır. Dış paydaşların beklenti, öneri ve şikayetlerini internet sitesinden iletebilecekleri Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde doldurulacak başvuru formu mevcuttur. Birimlerde elektronik ortamdakiler hariç gelen ve giden her türlü evrak ile işletme içi haberleşmenin, iş ve işlemlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı dosyalama sistemi mevcuttur.</p> <p><u>Geliştirilmesi gereken alanlar:</u> Yöneticilerin beklentilerini yönetimin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde görev ve sorumlulukları kapsamında personele yazılı olarak bildirmesi hususunda sistem geliştirilmelidir. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri detaylı ve yazılı olarak belirlenmeli ve personele duyurulmalıdır.</p>
<b>II.5.İzleme</b>	<p><u>Güçlü yanlar:</u> Sürekli izleme faaliyetleri etkin olarak uygulanmaktadır. Yöneticiler iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporları dikkate alarak personeli bilgilendirmektedir.</p> <p><u>Geliştirilmesi gereken alanlar:</u> İşletme bünyesinde iç denetçi bulunmadığından iç denetim faaliyetleri standartlara uygun bir şekilde yürütülmemekte ve işletmenin tüm birimlerinde ortak standartlara dayalı ve sürekli izlenen, değerlendirilen bir iç kontrol sistemi bulunmamaktadır. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme ile tüm birimlerden katılımı sağlayacak şekilde çalışma grupları oluşturulmalıdır.</p>

<b>III. DİĞER BİLGİLER</b>	
<b>III.1. İç Denetim Sonuçları</b>	İç denetim olarak; Denetim komisyonunun yaptığı denetimler sonucunda karşılaşılan problemlere karşı komisyonun önerdiği hususlara dikkat edilmiştir.
<b>III.2. Dış Denetim Sonuçları</b>	Dış denetim raporu ile ilgili bilgi Genel Kurula ve Yönetim Kuruluna sunulmuştur. Raporda yer alan öneriler iş ve işlemlerde göz önünde bulundurulmuştur.
<b>III.3. Diğer Bilgi Kaynakları</b>	Değerlendirmede ön mali kontrole ilişkin veriler, kişi ve/veya işletmenin talep ve şikâyetleri ve diğer bilgiler kullanılmıştır. Aşağıda açıklanmıştır.
<b>Ön Mali Kontrole İlişkin Veriler</b>	Ön mali kontrole ilişkin olarak Mali İşler Müdürlüğünden bir personel Ön Mali Kontrol Yetkilisi olarak görevlendirilmiş olup maaşlar; elektrik, telefon vb. giderlere ilişkin ödemeler; hizmet alımlarına ilişkin ödemeler; temsil-tanıtma giderlerine ilişkin ödemeler; transferlere ilişkin ödemeler; sermaye giderleri kapsamında yapılan ödemeler; ödenek aktarma, mutabakat, karşıt inceleme işlemleri ile iç kontrol esaslarında belirtilen limiti aşan satış ve alış evrakları ve sözleşme tasarıları ön mali kontrole tabi tutulmaktadır. Evrakların çokluğu ve görevlerin farklılığı sebebi ile kontrol düzeyi bu alanda çok yüksek değildir.
<b>Kişi ve/veya İdarelerin Talep ve Şikâyetleri</b>	Kişi ve/veya işletmelerin talep ve şikâyetleri iş ve işlemlerin yapılmasında, süreçlerin yeniden tanımlanmasında dikkate alınmaktadır.
<b>Diğer Bilgiler</b>	
<b>IV. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GELİŞİMİ</b>	
İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu ilk kez hazırlanmaktadır. İşletme bünyesinde iç denetçi bulunmaması sebebiyle İç kontrol sisteminin geliştirilmesi hususunda eksiklikler mevcuttur. (İç denetçi Holding bünyesindedir.) İç denetçinin yapması gereken çalışmaları Mali İşler Müdürlüğünde bulunan veri girişleri yapan Uzman ve Uzman yardımcıları yaptığından dolayı oluşabilecek hata ve hilelerin tespitleri yine kendileri tarafından tespit edilmektedir.	
<b>V. SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	
<b>V.1. Güçlü Yönler</b>	Yönetimin Hizmet Standartları Tablosu oluşturulmuş ve internet sitesinde kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Ayrıca Mali Durum ile Faaliyet Raporları da internet sitesinde şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkeleri çerçevesinde kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Dış denetim ve iç denetim raporlarında belirtilen hususlara önemle dikkat edilmektedir.
<b>İleştirmeye Açık Alanlar</b>	Hazırlanan İç Kontrol Uyum Eylem Planlarının sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.



<b>V.3. Eylem için Öneriler</b>	İşletmeye İç denetçi ve alanında tecrübeli Mali İşler Uzmanı ve Uzman yardımları alınmalıdır. İç Kontrol sistemi hakkında personel bilgilendirilmeli, eğitimler düzenlenmelidir.
---------------------------------	---



## İÇ DENETİM RAPORU

### RAPOR SUNUMU

**RAPOR TARİHİ:** 13.10.2019

**RAPOR EDİLEN** : Y Holding X Gıda A.Ş.

**RAPOR EDEN (SUNAN)** : Sema ERSÖZ

**DENETİM KONUSU** :

İç Denetim Birimi'nin 2016-2019 dönemlerini kapsayan üç yıllık Denetim Planı kapsamında ve 2019 yılı İç Denetim Programı kapsamında X Gıda A.Ş'nde iç denetim 25.04.2019–17.07.2019 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

Denetim İç Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmıştır.

Nihai rapor, taslak rapordan sonraki görüşmeler ve toplantılarda ele alınan yorum ve cevapları da içermektedir.

Raporun tebliğinden itibaren iki ay içinde izleme aşamasına geçilecek ve belirlenen eylem planına ilişkin gerçekleştirmeler izlenecektir.

Yapılan denetimlerde, düzeltme/iyileştirme gerektiren hususlar tespit edilmiş ve bunlara raporda yer verilmiştir.

İç denetim birimi, denetlenen işletme personeline gösterdikleri sorumluluk ve sağladıkları bilgiler için teşekkür eder.

**İç Denetçi**

## RAPOR

### I- DENETİM HAKKINDA

#### 1-Hukuki Dayanak:

**2-Amaç:** Y Holding X Gıda A.Ş.'nin belirlediği amaçlara ulaşmada iç kontrol sisteminin yeterliliği, işleyişi ve etkinliğinin değerlendirilmesi, mevcut yapının tahlil edilerek daha etkin ve verimli yapılanma için önerilerde bulunulması.

**3-Kapsam:** X Gıda A.Ş 'nin genel olarak iş ve işlemleri ile kontrol sistemi, denetimin kapsamını oluşturmaktadır.

**4-Yöntem:** Denetim, maliyet odaklı olarak planlanmış ve gerçekleştirilmiştir.

**5-Denetlenen Birim:** 1 Müdür, 2 Şef, 3 Muhasebe Uzmanı, 2 Muhasebe Uzman Yardımcısı ve 2 Muhasebe Personeli olmak üzere toplam 10 çalışan görev yapmaktadır.

### II- DENETİM GÖRÜŞÜ

### III- DENETİM TESPİTLERİ VE ÖNERİLER

X Gıda A.Ş 'nin denetimi sonucunda tespit edilen hususlar ve önerilerimiz aşağıdaki gibidir:

**Tespit 1:** Müdürlüklerin iş ve işlemlerine ilişkin iş akış süreçleri ile süreçler bazında görev tanımlarının bulunmadığı tespit edilmiştir.

**Öneri 1:** Müdürlüklerin iş ve işlemlerini daha sağlıklı yürütülebilmesi için iş akış şemalarının oluşturulması gerekmektedir. Bu konuda gereken çalışmalar başlatılmalı ve süreçler bazında görev tanımları yapılmalıdır.

**Tespit 2:** Mal alım faturalarında kısmi iptaller gerçekleştirilmiş ancak kayıtlara bu değişiklikler yansımamıştır.

**Öneri 2:** Müdürlüklerin çalışanlarına görev tanımlamaları yapılmalı ve ilgili işin sorumlusu işi takip etmelidir.

**Tespit 3:** Mal alım faturalarının KDV tutarları farklı veya hatalı geçirilmiştir.

**Öneri 3:** Müdürlüğün iş ve işlemlerin daha sağlıklı yürütülebilmesi için personel eksikliğinden kaynaklanan birden fazla işin tek personel tarafından yapılmasının engellenmesi, yeterli personel alınması ve personelin dikkatli çalışma yapmasını sağlamak için kontrol ortamının oluşması sağlamalıdır.

**Tespit 4:** Mal alım irsaliyelerindeki tutar ve birimler fatura bilgileriyle uyuşmamaktadır.

**Öneri 4:** Ayrı günlerde gelen sevk irsaliyelerinin kontrolü ve takibi ürünleri teslim alan kişi tarafından yapılmalı ve faturası müdürlüğe direk gelmemeli takibi yapan kişinin onayından sonra faturanın arkasına irsaliyelerinin eksiksiz bir şekilde iliştilmesinin ardından müdürlüğe gelmelidir.

**Tespit 5:** Mal alış faturalarındaki malın miktarı ve satıcı işletme kayıtlarındaki bilgiler uyuşmamaktadır.

**Öneri 5:** Ay sonu işlemleri kapsamında düzeni olarak mutabakat formları yazılı olarak yapılmalıdır. Bedelsiz gönderilen ve alınan ürünlerin faturaların kayıtlara alınması ile miktar ve belge sayısında oluşabilecek farkın önüne geçilmelidir.

**Tespit 6:** Üretime gönderilen hammadde miktarı ile üretim bölümünde olan hammadde miktarı arasında tutarsızlıklar olmuştur. (Fire)

**Öneri 6:** Temizleme bölümüne gönderilen ürünlerin sap, saman, taş vb. ayrımı yapıldıktan sonra ayrılan ürünlerin ikinci kez kontrol edilebileceği bir hat daha olması ve öğütme ve tavlama kısmında su kaybını asgariye indirmek için nem ve rutubet ayarını otomasyonla kontrol edebilecek cihaz kullanılmalıdır.

**Tespit 7:** Üretim bölümünde belirli süredir duran ve ne olduğu bilinmeyen bozuk ürünler bulunmaktadır. (İade)

**Öneri 7:** İade gelen ürünlerin iade sebepleri işletmeye girmeden bilinmeli iade sebebi ambalaj patlaması, ürünün şekil bozukluğu vb. sebepler ise ürünler tekrar üretime gönderilmelidir. Tarihi geçen ya da bozuk vb. ürün iadeleri ise işletmeye girmeden imha edilmedir.

**Tespit 8:** Bazı işletmelere istemedikleri halde ürün gönderimi gerçekleştirilmiş, gönderilen ürünler ile ilgili herhangi bir ödeme alınmamış ve ürünlerin gittiği işletmeden ürünleri geri gönderme de olmamıştır.

**Öneri 8:** Sevkiyat bölümü ürünlerin çıkışını yaparken pazarlama ve satış bölümlerinden onay almadan ürünlerin sevkiyatını yapmamalıdır.

**Tespit 9:** Faaliyet gösteren personel sayısı ile yemek faturalarında belirtilen ve tüketilen yemek sayısı birbiriyle uyuşmamaktadır.

**Öneri 9:** Personelin giriş SGK kayıtlarının geç gerçekleşmesi ve yemek giderlerindeki sayının eşit olmaması bu iki olayın birbiriyle etkileşim içinde olduğunu

ortaya çıkarmıştır. Sigorta başlangıç tarihi fiili işe başlama tarihi olmalıdır.

**Tespit 10:** İşletmenin mevzuatta belirtilen oranda engelli personel çalıştırma zorunluluğuna uymaması

**Öneri 10:** Engelli personel çalıştırması hukuki bir zorunluluk olup, bu husus engelli personel istihdam yükümlülüğünün yerine getirilmesi açısından oldukça önemlidir.

**Tespit 11:** Gider kısımlarında üretim anahtarı ile dağıtım gerçekleştirilirken hatalı dağıtımlar olmuştur.

**Öneri 11:** Dağıtım anahtarı üretime katılma oranına göre belirlenmelidir.

#### **IV- RAPORA CEVAP VE EYLEM PLANI**

13.12.2019 tarih ve 001 sayılı İç Denetim Raporunda yer alan tespitler ve alınacak önlemler konusunda 1 inci maddesi dışında denetlenen X Gıda A.Ş ile mutabakata varılmıştır.

#### **V- UZLAŞILAMAYAN KONU**

Tespitler ve öneriler bölümünün 1 inci maddesinde; Müdürlüklerin iş ve işlemlerine ilişkin iş akış süreçleri ile süreçler bazında görev tanımlarının bulunmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu tespite ilişkin olarak İşletme cevabı; görev tanımları ve iş planlarının bulunduğu belirtilerek Çalışma Yönetmeliğinde yer alan görevler personele paylaştırılarak sıralanmıştır. Ancak, Müdürlüklerde iş ve işlemlerin daha sağlıklı yürütülebilmesi için iş akış şemaları ve süreçler bazında görev tanımları oluşturulmalıdır.

#### **V- DENETLENEN BİRİMİN GÜÇLÜ VE ZAYIF YÖNLERİ**

##### **1- Güçlü Yönler**

- İşletme personeli arasında çalışma uyumunun olması ve personelin işi sahiplenmesi.
- İşletme çalışma odalarının ve donanımının iyi durumda olması.
- Personelin iç denetime olumlu tavır sergilemeleri ve denetim sırasında yardımcı olmaları.

## **2-Zayıf Yönler**

- Müdürlüklerin iş ve işlemlerine ilişkin yasal düzenlemelerdeki eksiklikler( yönerge)
  - Personel yetersizliği ve yetişmekte olan personelin azlığı.
  - İşletme çalışanlarının eğitimine gereken önemin verilmemesi.



## KAYNAKÇA

- Akarkarasu, N. (2004). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, Yeterlilik Etütleri 15. Dönem Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:145, Cilt 2, Şubat.
- Akbulut, E(2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma. Electronic Journal of Vocatinol Colleges, (174-184).
- Akbulut, E(2012).İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi Ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma. Electronic Journal of Vocatinol Colleges, (174-184).
- Akbulut, E. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma. Electronic Journal of Vocatinol Colleges, (174-184).
- Akgül, Başak A. (2002). İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:4. Sayı:3. Eylül.
- Akgül, Başak A. (2003). İç Denetim ve Outsourcing. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı:17. Ocak.
- Akgül, Başak Ataman. (2000) Türk Denetim Kurumları. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 72, 138-164.
- Aksoy, T. (2005). Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği. Mali Çözüm Dergisi, 72, 148.
- Aksoy, T. (2006). Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Denetimde Yeni Bir Paradigma (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

- Aksoy, T. (2007), Basel II ve İç Kontrol. Antalya: Antalya SMMMO Yayını.
- Altıok, E. (2003). Sürekli Denetimin Faydaları. İç Denetim. Sayı:7. Bahar.
- American Institute of CPA's. (1997). Internal Audit Independence. Journal of Accountancy. Volume: 183. Issue: 1.
- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke. (1994). Auditing An Integrated Approach. Sixth Edition. Prentice Hall.
- Argun, D, Akgül, B. (1998). İç Denetim Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Arkun, O. F. (1980). İşletmelerde Muhasebe Denetimi, Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:317-550, İstanbul.
- Aslan, B. (2010). İç Kontrol-İç Denetim İlişkisi. Sayıştay Dergisi, 69.
- Aslan, S. (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim (1.Baskı). İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Bayazıtlı, Ercan. (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi,
- Bezirci, Karasioğlu. (2014). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı. Bildiri Kitapçığı, (576-578).
- Biçer, A, A. (2006). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bilge, S., Kiracı, M. (2010). Kamu Sektöründe İç Denetim ve İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler. Ankara: Öz Baran Ofset Matbaacılık.
- Bozkurt, N. (1995). Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi. Yaklaşım, Yıl:3. Sayı:27. Mart.
- Bozkurt, N. (1999). Muhasebe Denetimi (2. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım ve



Dağıtım.

Bozkurt, N. (2000). “Analitik İnceleme Prosedürleri ve İç Denetim”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3.

Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S.K., Uyar, S. (2013). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim (1.Baskı). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi

Çakmak, Ç. (2005). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim Etkinliğinin Arttırılması İçin Öneriler ve Bir Uygulama Örneği. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü).

Çaldağ, Y. (2003). Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı. (2013). İç kontrol El Kitabı. Yayın No:3.

Çatıkkaş, Ö. (2005). Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği. (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü).

Çomak, Y. (2005-6). Sürekli Denetim. İç Denetim. Sayı:13. Sonbahar-Kış.

Demir, V. (1999). İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78’in Karşılaştırılması, Muhasebe-Finans Araştırma ve Uygulama Dergisi, Sayı:11.

Dennis, A. (1990). The Consultant as Internal Auditor. Journal of Accountancy. Volume:169. Issue:3.

Doğru, S. T(2016). Maliyet Muhasebesinde 7/A- 7/B Uygulamaları ve İç Denetim İlişkisi İçin Bir Model Örneği. Yüksek Lisans Tezi. KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi. Konya

Doğru, S. T(2016). Maliyet Muhasebesinde 7/A- 7/B Uygulamaları ve İç Denetim İlişkisi İçin Bir Model Örneği. Yüksek Lisans Tezi. KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi. Konya.

Doğru, S. T(2016). Maliyet Muhasebesinde 7/A- 7/B Uygulamaları Ve İç Denetim İlişkisi İçin Bir Model Örneği. Yüksek Lisans Tezi. KTO Karatay Üniversitesi

Sosyal Bilimler Fakültesi. Konya

Doyrangöl, N. (2003). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu. İstanbul: Lebip Yalkın Matbaası.

Doyrangöl, N. C. (2001). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu. Lebip Yalkın Matbaası, İstanbul.

Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, 12, 33-42-60-302.

E-dergi Marmara Üniversitesi (Hasan Türedi, Filiz GÜRBÜZ)

Eren, E. (2001). Yönetim ve Organizasyon (5. Baskı). Beta Basım, İstanbul.

Erişim adresi: <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185> Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma

Erişim adresi: <http://turmob.org.tr/tmudesk/yonerge.html> Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihçesi.

Erişim adresi: <http://www.coso.org/aboutus.htm>

Erişim adresi: <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

Erişim adresi: <https://tide.org.tr/page/180/Eski-Sayilar---HA>

Erişim adresi: <https://www.icisleri.gov.tr/icdenetim/ic-denetim-standartlari>

Ernst&Young, (2003). İç Denetim Metodolojisi Eğitimi, İstanbul.

Erol, A. (2000). Finansal Kurumların Denetimi ve Vergilendirilmesi. Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Eşkazan, A. (2003). İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler. İç Denetim, Sayı:6.

- Eşkazan, A. (2003-2004). İç Denetim Sonuçlarının Yönetime Sunulması. İç Denetim, Sayı:8.
- Eşkazan, A. (2004). İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik 1- 2. İç Denetim, Sayı:9-10.
- Eşkazan, A. (2005). Risk Odaklı İç Denetim Planlaması. İç Denetim, Sayı:11.
- Eşkazan, A. (2005-2006). İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar Dış Kaynak & Eş Kaynak Kullanımı. İç Denetim, Sayı:13.
- Gönen, S (2007). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Gönen, S. (2007). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Gönen, S. (2007). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama. Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Güçlü, F. (2005). Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Güleç, A. (2000). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güredin, E. (2000). Denetim. Beta Yayınları, İstanbul.
- Güredin, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Arıkan Yayıncılık.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Türkmen Yayınları, İstanbul.
- Harrington, C. (2004). Internal Audit's New Role: Put Together a Top-Notch Department, Journal of Accountancy, Volume:198, Issue:3.
- Hermanson Dana R. and Heather M. Hermanson. (1994). The Internal Control Paradox:

What Every Manager Should Know. Review of Business. Volume:16. Issue:2.

Hiçşmaz, M. (1974). İşletme Hesaplarının İncelenmesi (2. Baskı). Ankara: Tisa Matbacılık.

Hodgetts, R. (1999). Yönetim Teori, Süreç ve Uygulama. Çev. Canan Çetin ve Esin Can Mutlu, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Hutchins, G. (2001). The State of Quality Auditing. Quality Progress, Vol: 34, No:3, Mart.

IFAC, (2004). Uluslararası Denetim ve Güvence Sağlama Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları Kurulu (çev.) (TÜDESK), İstanbul: TÜRMOB Yayınları: 238.

IFAC, (2006). Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, New York.

İbiş, C. (1997). Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürlerinin Yeri ve Önemi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:111. İstanbul.

İbiş, C. (1997). Sanayi İşletmelerinde Fiziki Yapıya Sahip İktisadi Kıymetlerin Sayımı ve Dikkat Edilecek Konular. Marmara Üniversitesi Muhasebe Finansman Dergisi. Yıl:6. Sayı:7. Aralık.

James, K. (2003). The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention. Accounting Horizons. Volume:17. Issue:4.

Kamu Gözetimi, (2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Sayı:28509, (26.12.2012). Resmi Gazete.

Kardeş Selimoğlu, S. (2001). İç Denetim Faaliyetlerinin Dışarıdan Sağlanması (Outsourcing) ve Bağımsızlık Olgusu. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:3. Sayı: 1. Mart.

Kardeş Selimoğlu, Seval ve Göktepe, Hülya. (2007). Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler. Mali Çözüm, (81).

Kaya, E. (2010). Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulanması. Ankara Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi. Ankara.

Kaya, H.A. (2005). İç Denetim, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Yeniden Yapılanma, Pamukkale: T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 23-27 Mayıs.

Kaya, S. (2015). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Kaya, Ü. (2006). Kamuyu Aydınlatma ve Finansal Raporların Açıklanması.

Kayım, A. (2006). İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve. İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi, Mali Pusula. Yıl:2. Sayı: 19. Temmuz.

Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. Eskişehir.

Kepekçi, C. (1994). İç Kontrol Sistem. Ankara: TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.

Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim ( Genişletilmiş 5. Baskı). İstanbul: Avcıol Basım Yayın

Kinay, A. (2005-6). Türkiye’de İç Denetimin Yol Haritası Doğu Holding Denetim Uygulamaları. İç Denetim. Sayı:13. Sonbahar-Kış.

Kinney, William R. Jr. (2000). Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance. Auditing: A Journal of Practice&Theory.

Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:4. Sayı:2. Aralık.

Kıracı, M. (2004). Denetim Sürecine Etkileri Bakımından Hile Riski Değerlemesi. MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt:6. Sayı:4. Aralık.

Kocabay, İ. (1998). İşletmelerde İç Denetim. Vergi Dünyası. Sayı:198. Şubat.

Kurnaz, N. (2006). Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi.

Doktora Tezi Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya, Türkiye.

Kutukız, Doğan ve Öncü, M. Akif. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (41).

Kuyucu, C. (2003). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Lowe, D. Jordan, Marshall A. Geiger, and Kurt Pany. (2001). The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. Journal of Accountancy. Volume:191. Issue:1.

Okay, B. (2005). Hepsi Bizim Günlük İşimiz. İç Denetim. Sayı:11. Bahar.

Öksüz, F. (2005). İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik. İç Denetim. Sayı:12. Yaz.

Özbek, Ç. (2012). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol 1, İstanbul: TİDE Yayınları.

Özbek, Ç. (2012). İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol 2, İstanbul: TİDE Yayınları.

Özeren, B. (2000). İç Denetim Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü Yayınları, Çeviri Dizisi:8.

Özeren, B. (2002). ABD Sayıştay'ı Tarafından Yayınlanan: Federal Devlette İç kontrol Standartları, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, 1-46.

Özoğlu, B, Mercan, C, Çakıroğlu, S(2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim (1. Baskı). İstanbul: İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları

Özoğlu, B, Mercan, C, Çakıroğlu, S(2010). Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim (1. Baskı). İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları, İstanbul.

Özoğlu, B. Mercan, C, Çakıroğlu, S(2010). Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim (1. Baskı). İstanbul: İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları.

Özşahin, G. (2000). Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere İlişkin Sorumluluğu, Yeterlilik Etüdü Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

Pau.edu.tr. (2011). Pau Web sitesi: <http://www.icdenetim,7> adresinden alındı

Pehlivanlı, D. (2006). Modern İç Denetim. İstanbul: Beta Yayınları.

Polat, S. (1972). Müesseselerde Kontrol Faaliyetleri. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi. Cilt: 2, Sayı:2, İstanbul.

Rezaee, Z. ve Elam, R. ve Sharbatoghlie A. (2000). Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi. Çev. Ercan Beyazıtılı. Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı:6, Şubat.

Sağlar, J. (2003). Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü. Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sayıştay Dergisi Sayı:85/ 2012. (Cemal İBİŞ)

Selimoğlu, K. S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A., Yanık, S. (2014). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Yayıncılık.

Sezal, L. (2006). Banka İşletmelerinde Etkin Bir Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. Doktora Tezi Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Adana.

SPK, (2013). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

Taylor, H. Donald and G.William. Glezen. (1994). Auditing: Integrated Concepts and Procedures. Sixth Edition. New York: John Wiley&Sons, Inc.

TESMER, (2006). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim Staj Merkezi. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Soru ve Cevapları, Tesmer Yayın No:64. Ankara.

Timothy J., Robert Ramsay, J., David H. Sinason and Jerry R. Strawser. (2005). Auditing and Assurance Services. New York.

Toraman, C. (2002). Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Olan Etkisi, Mali Çözüm,

Sayı:61, Ekim-Kasım-Aralık.

Tuan, K. A. ve Memiş, M. Ü. (2007). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü, Muhasebe ve Finans Dergisi,35, 87-99.

Tuan, K. ve J. Sağlar. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:11. Ocak.

TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) (2004). UDS-400 Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol, Ankara: Türmob Yayınları,1-14.

Türedi, Ç. S, (2005). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi, Mevzuat Dergisi.

Türker, İ. (2006). Kamuyu Aydınlatma ve Finansal Raporların Açıklanması, Dayanışma.

Türker, M. (1982). Muhasebe Uygulamaları ve Mesleki Örgütlenme. Vergi Dünyası. Sayı:8. Nisan.

Türker, M. (2001). Elektronik Ortamda Muhasebe ve Denetime Doğru. Mali Çözüm, Sayı:57. Ekim-Kasım-Aralık.

Türker, M. (2004). Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığı'na Bir Öneri, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Türker, M. ve Recep P. ve Yakup S. ve Fatih Y. (2002). Sınırlı Uygunluk Denetimi. Türmob Yayınları, Ankara.

Türker, Masum. (2006). Uluslararası Denetim Standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. Muhasebe ve Denetime Bakış, (19).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <http://www.tide.org.tr/TIDEWEB/H> , 15.08.2019.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi, [www.tmud.org.tr/dokumanlar/MuhasebeTarihce.doc](http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/MuhasebeTarihce.doc)

Uyar, S. (2003). İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç



Denetçilerin Değişen Rolü. Mali Çözüm: 63. Nisan-Mayıs-Haziran.

Uyar, S. (2009). İç Kontrol ve İç Denetim. Ankara: Gazi Kitapevi.

Uzay, Ş. (2001). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. SPK Yayınları, Ankara.

Uzay, Ş. (2003). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler. Sempozyum Gazi Üniversitesi, Ankara.

Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,

Uzay, Ş., Selimoğlu S. (2007). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Antalya. İstanbul: İSMMM Yayınları.

Uzay, Şaban. (2004). İç Denetim İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamaları. (Doçentlik Özgün Çalışması). Kayseri.

Uzun, A. (1998). Geleceğin Yönetiminde İç Denetim” Mali Çözüm. Sayı:42.

William, R. Kinney Jr. (2000). Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 82-90.

Woolf, E. (1978). Yönetim Aracı Olarak İç Denetleme. İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi. Bursa

Yağcı, S. (2006), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yayla, H.E. (2006). Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye'deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Yeltekin, T. (2018). Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Üniversitelerde İç Denetim: Harran Üniversitesi Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Şanlıurfa.

Yıllancı, M. (2003). Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:8, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Yıllancı, M. (2006). İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayınları.

Yörüker, S. (2004). Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, TESEV 2. Denetim Çalıştayı, Ankara.



## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Sema ERSÖZ  
Doğum Yeri ve Tarihi : Tokat / 1987

### Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi  
Yüksek Lisans Öğrenimi : Karatay Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme  
(Tez Halen)

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

### İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : Adese AVM A.Ş., Selva Gıda A.Ş., İttifak Holding A.Ş.,  
KTO Eğitim ve Sağlık Vakfı, Karatay A.Ş.

Meslek : S.M. Mali Müşavir

### İletişim

E-Posta Adresi : sm-ersoz@hotmail.com