



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

**İÇ DENETİMİN İŞLETME AMAÇLARINA ULAŞMADAKİ ROLÜ;
GELİR VE GİDERLERİN İCELENMESİ:
KONYA ÖRNEĞİ**

Beyza Nur YENİŞENOL

Yüksek Lisans Tez

KONYA

Şubat-2019

KABUL VE ONAY

BEYZA NUR YENİŞENOL tarafından hazırlanan “ İÇ DENETİMİN AMAÇLARINA ULAŞMADAKİ ROLÜ ; GELİR VE GİDERLERİN İNCELENMESİ :KONYA ÖRNEĞİ “ başlıklı bu çalışma 06.02.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Dr.Öğr.Üyesi Aynur AKPINAR(danışman)

Dr.Öğr.Üyesi Ahmet ÇALIK

Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin yüksek lisans tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Dr.Öğr. Üyesi Fatma Didem TUNÇEZ

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez/Proje Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

(Tarih)

Beyza Nur YENİŞENOL

(imza)



TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın oluşturulmasında ve her aşamasında bana yol gösterici olan ve beni her anımda destekleyen, yüksek lisans eğitimim süresince bilgisinden ve tecrübesinden istifade ettiğim saygı değer danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Aynur Akpınar'a, yüksek lisans eğitimim boyunca bilgilerinden yararlandığım tüm KTO Karatay Üniversitesi İşletme bölümü hocalarıma, birebir görüşmelerimde bana zaman ayırarak bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, İç Denetçi Ahmet Doğru'ya, İç Denetçi Babür Kaan Şener'e, İç denetçi Serbun ÖZKÜÇÜKPARLAK'a, Yeminli Mali Müşavir Yıldırım Beyazıt Akhan'a, Mali Müşavir Celal Emiroğlu' a, hayatımın her anında sonsuz sevgisini ve desteğini hissettiğim biricik eşime, yaşadığım en güzel duygum olan kızıma ve oğluma, tezimin başlangıcından bitiş aşamasına kadar her aşamasında bana en uygun ortamını sağlayıp destek olan canım babama, anneme, sevgili kardeşlerime, abime, dualarını hiç eksik etmeyen babaannelerime, halama ve ailemin diğer tüm üyelerine, her zaman her yerde bana her türlü destek olan dostuma teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

İÇ DENETİMİN İŞLETME AMAÇLARINA ULAŞMADAKİROLÜ;

GELİR VE GİDERLERİN İNCELENMESİ:

KONYA ÖRNEĞİ

YENİŞENOL, Beyza

Yüksek Lisans İşletme Bölümü

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR

Şubat 2019

Dünya da yaşanan ekonomik krizler ve skandalların etkisiyle değişen kanunlara, mevzuat ve standartlara uyma zorunluluğu artan küresel rekabet ve kriz ortamı ve örgütlerin çok ortaklı yapısı sebebiyle iç denetimin büyük ve kurumsal işletmelerde önemi giderek artmıştır. Varlıklarını ve kayıtlarını koruyup, devam ettirmek, belirlemiş oldukları amaçlara ulaşmak ve risklerden korunmak için işletmenin yönetim birimine önemli sorumluluklar düşmektedir. Yönetim birimleri iç denetim ve iç kontrol biriminin çalışmalarından elde ettikleri bilgileri ve önerileri inceleyip bunları işletmeye gereken faydayı ve değeri sağlayacak değişimleri oluşturmalıdır. İç denetim kavramı günümüze ulaşana dek pek çok gelişim göstermiştir. İç denetim ve iç kontrol kavramları kurumsal yönetimin bir parçası haline gelmiştir. Bununla birlikte gerekli altyapılar sayesinde denetim sürekli hale getirilmiş ve buna uyan işletmelerin kurumlarına diğer işletmelere göre birçok değer kattığı saptanmıştır.

Yapılan çalışmada iç denetim, iç kontrol ve kurumsal yönetimin tanımları yapılmış, önemleri, amaçları, ilkeleri ve birbirleri ile olan ilişkilere değinilmiştir. Bu bağlamda Konya ilinde halka açık dört işletmenin iç denetim birimleri ile görüşülerek denetim yaparken gelir-gider denetim alanında sordukları sorulara ulaşılmış ve sorular karşılaştırılarak rapor yazılıp önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal yönetim, İç denetim, İç Kontrol, Küresel Rekabet, Küresel Kriz, Şirket Skandalları,

ABSTRACT

**INTERNAL AUDITING OF OPERATION OBJECTIVES; INCOME AND
EXAMINATION OF EXPENSES:**

THE CASE OF KONYA

YENİŞENOL, Beyza Nur

Master Of Business Administration

Thesis Advisor: Dr. Teaching Member Aynur AKPINAR

February 2019

Due to the global economic crises and the scandals, internal audit has become increasingly important in large and institutional enterprises due to the growing global competition and crisis environment and the multi-partner structure of the organizations. The management of the entity has important responsibilities to protect and sustain the assets and records of the enterprises, to reach the goals they have determined and to protect them from the risks. The management units should review the information and recommendations they obtain from the work of the internal audit and internal control units, and provide them with the necessary infrastructure and value. The concept of internal audit showed many improvements until today. Internal audit and internal control concepts have become a part of corporate governance. In addition, it has been determined that the necessary continuations of the audit have made the audits continuous and the enterprises that meet these requirements add many values compared to other enterprises.

In this study, the definitions of internal audit, internal control and corporate governance were made and their importance, goals, principles and relations with each other were discussed. In this context, four publicly-held enterprises in Konya were interviewed by internal audit units, and the questions they asked in the income-expense item were reached and a report was written and recommendations were made by comparing the questions.

Key Words: Corporate governance, Internal audit, Internal control, Global competition, Global Crisis, Corporate scandals,

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
ETİK BEYAN	i
TEŞEKKÜR	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
İÇ DENETİM	3
1. İç Denetimin tanımı	3
1.1. İç Denetimin Tarihi, Gelişimi ve Uluslararası İç Denetim Standartları ..	4
1.1.1. Nitelik Standartları(Uluslararası İç Denetim Standartları)	6
1.1.2. Performans Standartları	8
2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi	8
1.2. İç Denetim İle İlgili Raporlar	13
1.2.1. ENRON Skandalı ve Amerika Uygulamaları	15
1.2.1.1. Enron'un Doğuşu ve Çöküşü	15
1.3. İç Denetim Kapsamı ve Amacı	19
Riski Lehine Kullanabilme	23
1.3.1. İç Kontrol Sistemlerinin Denetimi	26
1.3.2. BT (Bilişim Teknolojileri) Sürecinin Denetimi	27
1.3.3. Danışmanlık Faaliyetleri	29
1.4. İç Denetime Başvurulma Nedenleri	31
1.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	31
1.4.2. Vekalet Teorisi	31
1.4.3. Yönetime Danışmanlık	32
1.4.4. Tasarruf İhtiyacı	32
1.4.5. Hata ve Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı	32
1.4.6. Etkinlik ve Verimlilik İhtiyacı	33

1.5. İç Denetimin Türleri.....	33
1.6. İç Denetim Unsurları	34
1.6.1. Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri.....	34
1.6.2. Kurum Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması.....	36
1.6.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık.....	36
1.6.4. İç Denetimin Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması	37
1.7. İç Denetimin Yararları.....	37
1.8. İç Denetçiler.....	38
1.8.1. İç Denetçilerin Sorumlulukları	39
1.8.2. İç Denetçilerin Meslek İlkeleri (Etik Kurallar)	39
1.8.3. İç Denetçinin Görevleri	40
1.8.4. İç Denetçinin Yetkinlikleri	41
1.9. Dünyada Yaşanan Gelişmeler ve İç Denetimin Türk Mevzuatındaki Yeri	43
1.9.1. Sarbanes Oxley Yasası	44
1.9.1.1. Sarbanes-Oxley Yasasının Uluslararası Düzeyde Yansımaları	46
1.9.2. Avrupa da Denetimle İlgili Yapılan Düzenlemeler	46
1.9.3. SPK Düzenlemeleri	47
1.9.4. Bankacılık Kanunu	49
1.9.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu.....	51
1.10. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi.....	52
İKİNCİ BÖLÜM.....	53
İÇ KONTROL VE KURUMSAL YÖNETİM	53
2. İç Kontrol	53
2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları.....	54
2.2. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri	55
2.2.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi	55
2.2.2. Yetkilendirme İlkesi.....	56
2.2.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olma İlkesi.....	56
2.2.4. Fiziksel Koruma İlkesi.....	56
2.2.5. Bağımsız Mutabakat	57
2.3. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri ve Uluslararası Standartlar	57

2.3.1. COSO Raporu.....	57
2.1.3.1. COSO Bileşenleri ve Destekleyici 17 İlke.....	61
2.3.2. COCO (Criteria of Control Objectives) Modeli	63
2.3.3. Turnbull Raporu.....	65
2.3.3.1. Turnbull Raporunda İç Kontrol İle İlgili Sorumluluklar	66
2.3.3.2. Turnbull Raporuna Göre İç Kontrol ve Risk Yönetimin Önemi.....	66
2.3.3.3. Turnbull Raporunda İç Kontrol Yapısının İçeriği.....	67
2.3.3.4. Turnbull Modelinde İç Kontrol Yapısının Etkinliğinin Ölçülmesi	67
2.3.3.5. Turnbull Modelinde Yönetim Kurulunun İç Kontrol Yapısı Üzerine Raporu.....	68
2.3.4. COBIT Modeli	68
2.3.5. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INSTOSAI)	69
2.4. İç Kontrol Kurumsal Yönetim İlişkisi.....	70
2.5. Kurumsal Yönetim.....	70
2.5.1. Kurumsal Yönetimin Amaçları.....	73
2.5.2. Kurumsal Yönetimin Sorumlulukları	73
2.5.3. Kurumsal Yönetimin Faydaları	74
2.5.4. Kurumsal Yönetim Bağlamında İç Denetim Komiteleri.....	77
2.5.4.1. Denetim Komitelerinin Tarihsel Gelişimi.....	77
2.5.4.2. Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumlulukları	79
2.5.4.3. Denetim Komiteleri ve Uygulama Sorunları	79
2.5.5. Kurumsal Yönetim Bağlamında Yıllık Faaliyet Raporları.....	80
2.5.5.1. Yıllık Faaliyet Raporlarının Temel Özellikleri.....	80
2.5.5.2. Yıllık Faaliyet Raporunun Bölümleri	81
2.5.5.2.1. Genel Bilgiler	81
2.5.5.2.2. Yönetim Kurulu Başkanının Mesajı.....	81
2.5.5.2.3. Yönetim Kurulu, Yürütme Komiteleri ve Denetim Kurulu Üyelerinin Bilgileri	81
2.5.5.2.4. Misyon ve Profil.....	82
2.5.5.2.5. Hisse Performansı	82

2.5.5.2.6. Kurum Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi	82
2.5.5.2.7. Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu.....	82
2.2.5.2.8. Bağımsız Denetim Raporu ve Finansal Tablolar	83
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	84
GELİR VE GİDERLERİN DENETİMİ.....	84
3. Araştırmanın Amacı	84
3.1. Literatür Taraması	84
3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	86
3.3. Verilerin Toplanması.....	86
3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	86
3.5. Gelir ve Gider Hesaplarının Denetimi.....	86
3.6. Konya İli Halka Açık Şirketlerin Kurum İçi Denetim Raporları Sonuç Değerlendirme	113
SONUÇ & BULGULAR:	115
KAYNAKÇA.....	120

KISALTMALAR

- AAA** : American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü)
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu)
- CIA** : Certified Internal Auditor (İç Denetçilik Sertifikası)
- COBIT** : Control Objectives for Information and Related Technology),
- COSO** : Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (Sponsor Örgütler Komisyonu)
- COCO** : Canadian Institute of Chartered Accountants' Criteria of Control Framework),
- ECIIA** : European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
- IASB** : Internal Auditing Standards Board (İç Denetim Standartları Kurulu)
- IASC** : International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
- IFAC** : International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasabe Uzmanları Federasyonu)
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu Control Objectives for Information and Related Technology),
- SEC** : Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
- SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- TİDE** : Türkiye İç Denetim Enstitüsü
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK** : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi	12
Tablo 2 ABD’deki En Büyük İflaslar	15
Tablo 3: AICPA, IFAC ve TÜRMOB Mesleki Etik Kuralları	19
Tablo 4: En Çok Gerçekleştirilen İç Denetim Faaliyetleri	20
Tablo 5: Önümüzdeki 5 Yılda Önem Kazanması Beklenen Denetim Faaliyetleri	20
Tablo 6: Tarihsel olarak Türkiye’de Kurumlar Bazında Bilgi Sistemlerine Yönelik Çıkarılan Mevzuatlar	28
Tablo 7: BT Denetim Zorunluluğu Var mı?	29
Tablo 8: Kurumsal Yönetim Anlayışı İle Geleneksel Yönetimi Anlayışının Karşılaştırılması	72
Tablo 9: Kurumsal Yönetimin (5-N), (1-K) Analizi İle Açıklanması	76
Tablo 10: Denetim Komitelerinin Tarihsel Gelişimi	78

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Riskin Boyutları	23
Şekil 2: Risk Yönetim Döngüsü	24
Şekil 3: Sarbanes-Oxley Kanununun Temel Unsurları	44
Şekil 4: COSO Piramidi	59
Şekil 5: COSO Küpü	60



GİRİŞ

Son yıllarda iktisadi anlamdaki globalleşme, uluslararası piyasalarda hız kazanarak küresel rekabet kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu rekabet koşullarında varlıklarını ve faaliyetlerini devam ettirmeyi amaçlayan işletmeler; teknolojik gelişmeleri takip etmek, değişen koşullara ayak uydurmak ve karşılaşılabilecek riskleri öngörüp bu riskleri fırsata çevirmek zorundadır. Bu değişim hareketinde en büyük rol işletmenin yönetim birimine düşmektedir.

Dünyada yaşanan şirket skandalları beraberinde iflaslara sebep olmuştur. Bu iflaslarla birlikte muhasebe uygulamalarından kaynaklanan hata, hile ve usulsüzlükler gündeme gelmiş gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde yapılan muhasebe ve denetim faaliyetlerinin önemi vurgulanmıştır. İşletmeler amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için birtakım kurallara ve standartlara uymak zorundadır. Bunu sağlamak ise kurumsal yönetim, iç kontrol ve iç denetim gibi uygulamalarla gerçekleşmektedir.

Değişen piyasa şartları ve rekabet ortamları nedeniyle yatırımcılar yatırım kararlarını alırken seçici davranmakta ve tek başına ekonomik göstergeler yetersiz kalmaktadır. İşletmeler yönetim biçimlerini de detaylı bir şekilde inceleyerek yatırım kararı vermektedir. Kurumsal yönetim şeffaflık ilkesi doğrultusunda, kurumun paydaşları ve diğer hak sahipleri arasındaki ilişkileri düzenleyerek menfaat sahiplerinin çıkarlarını koruyup bu çıkarları en üst seviyeye çıkarmayı amaçlar. Kurumsal yönetim bu hedeflerini iç kontrol ve iç denetim faaliyetleriyle güvence altına alır.

İşletmede etkili bir kurumsal yönetimden bahsedebilmek için etkili bir iç kontrol yapısının olması gerekir. İç denetim ise hem işletmenin amaçlarına ulaşması ve risklerden korunması bakımından hem de kurumsal yönetim ve iç kontrolü destekleyip güçlendirmesi açısından yönetim birimi için son derece önemli bir kaynaktır.

İç kontrol ve iç denetim farklı kavramlardır. Fakat birbirinden de ayrı düşünülemez. İç kontrol işletmenin hedefleri doğrultusunda ilerlemesine yardımcı olur. Karşılaşılabilecek olan riskleri önceden tespit ederek işletmeye fayda sağlar. İç denetim ise; iç kontrolün gerçekleştirilmesi gereken amaçlarının ne kadarının gerçekleştirildiği veya ne kadarını gerçekleştirilemediği konusunda yönetime bilgi akışı sağlar. İç denetim işletmeye fayda sağlamak üzere işletme içinde kurulmuş bağımsız bir denetim birimidir.

Bu çalışmada iç denetimin işletme amaçlarına ulaşmasındaki rolü incelenmiştir.

Tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, iç denetimin tanımı, tarihi, gelişimi, kapsamı ve amacı, iç denetime başvurulma nedenleri, türleri, unsurları, yararları, iç denetçiler, dünyada yaşanan gelişmeler ve iç denetimin Türk mevzuatındaki yeri ele alınmıştır.

İkinci bölümde, iç kontrol, amaçları, temel ilkeleri modelleri, iç denetim-iç kontrol ilişkisi, kurumsal yönetimin tanımı, amaçları, sorumlulukları, faydaları, denetim komiteleri, yıllık faaliyet raporları, bu raporları özellikleri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ve son bölümde Konya ilinde halka açık dört firma ile görüşülüp denetimde gelir-gider kaleminde sorulan sorular alınmış ve bu sorular üzerinden firmalar karşılaştırılıp iç denetim ve iç denetimin kuruma kattığı değer, iç denetimin gelişimi, Konya ilinde iç denetimin yetersizliği ile ilgili rapor yazılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ DENETİM

1. İç Denetimin tanımı

İç Denetimin net bir tanımı yoktur. Çünkü iç denetim ülkeden ülkeye işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. İşletmelerin değişen şartlar ve gelişen ekonomik koşullar nedeniyle denetime duydukları ihtiyaç zaman içinde farklı boyutlara ulaşır. İç Denetçiler Enstitüsü 1999 yılında iç denetimle ilgili genel bir tanım yapmış ve şöyle açıklamıştır:

İç denetim, bir örgütün çalışmalarını geliştirmek ve bu çalışmalara değer katmak için bağımsız ve tarafsız bir güvence veren, işletmenin belirli faaliyet konuları hakkında uzman olan ve kendisine fikir danışılan bir danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. (Adiloğlu, 2011:5)

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere aslında iç denetim yaptırım gücü olan bir unsurdan çok yol göstermeye ve durumu daha iyiye götürmeye yönelik olan bir unsurdur. (Yörükler, 2004:12) İç denetim olup bitmiş olaylarla ilgilenmez. Geleceğe dönük olarak öngörülebilir bulunur ve risklerle beraber fırsatları da ortaya koyarak işletmenin hedeflerine emin adımlarla gitmesine yardımcı olur.

İngiltere ve Galler Muhasipler Enstitüsü iç denetimin tanımını şöyle yapmıştır:

İç denetim, işletme içinde özel olarak görevlendirilmiş ve belli bir eğitim almış personeller tarafından işletmenin, faaliyetlerinin, çalışmalarının ve kayıtların bağımsız bir şekilde gözden geçirilmesi işlemidir. (Gürbüz, 1995:23)

Bu tanıma bakıldığında iç denetimin yönetime hizmet ettiği anlaşılmaktadır. İç denetim işletmenin, minimum maliyetle maksimum kar sağlamak, karşılaşılabilecek olan riskleri öngörerek riski kabul edilebilir seviyede tutmak ve gelecekle ilgili öngörülebilir bulunmak, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak gibi amaçlarına hizmet etmektedir.

1.1. İç Denetimin Tarihi, Gelişimi ve Uluslararası İç Denetim Standartları

Denetim çalışmalarının geçmişi M.Ö. 3000'li yıllara kadar dayanmaktadır. Mezopotamya Uygarlığından günümüze aktarılan verilerde ticari işlemlerde sayıların yanına konulmuş küçük işaretler bulunmaktadır. Buradan anlaşılan o zamanlarda bir kanıtlama-doğrulama sisteminin olmuş olmasıdır. Bir kişinin muhasebe kayıtlarını tutması diğerinin de kayıtları incelemesine dayanan bir sistemin olduğuna kaynaklarda rastlanmaktadır. Bazı muhasebe sistemlerinin ve kontrollerin bu döneme dayandığı düşünülmektedir.

Eski Mısır, Çin, Pers, İbraniler ve Yunanlarda mali kontrollere önem vermişlerdir ve hatta uygulandığına dair kanıtlar bulunmaktadır. Özellikle Yunanlar kullandıkları sistemde daha direkt metotlar kullanmışlardır. Örneğin; kayıt tutan kişileri kölelerden seçmişlerdir ve böylece işkencelerle daha doğru bilgiler elde edeceklerine inanmışlardır.

Eski Roma'ya incelendiğinde ise karşılaştırma yöntemi karşımıza çıkmaktadır. Romalılar mali işlemlerle ilgilenenleri dinlemek üzere kişileri görevlendirmiştir. Böylece bir dinleyicinin söylediğiyle diğer dinleyicinin söylediğini karşılaştırıp doğru bilgi elde edilmeye çalışılmıştır.

13.yüzyıl da Büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinden yapılan kayıtlar çift taraflı kayıt sistemini ortaya çıkarmıştır. Bu sistemle tüccarlar ve müşteriler kayıtlarını kontrol edebilmiş ve yapılan işlerin kayıtlara yansımaları sağlamışlardır.

İngiltere de Sanayi Devrimi sırasında ortaya çıkmıştır. İşletmelerde mali olayları kontrol edecek muhasebeciler çalıştırılmaya başlanmıştır. Denetim işi artık yazılı hale gelmiş ve belgelere dayanıp karşılaştırma yapılı olmuştur.

Modern iç denetimin doğup yaygınlaşması esas olarak 2. Dünya Savaşından sonra Amerika da olmuştur. ABD'de 1933-34 yıllarında yayınlanan Menkul Kıymetler Yasasında menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde denetime ve muhasebeye yer verilmiştir. Daha sonra yapılan kayıt ve kontrollerin bağımsız denetimle sınırlandırılmayacağı anlaşılmıştır ve bu nedenle iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır. Bağımsız denetimin tarihi çok eskilere dayanmasına rağmen iç denetimin geçmişi 1940'lara dayanmaktadır. Bu yılların başında değişen ekonomik koşullar ve savaş ekonomisi nedeniyle işletme yöneticileri stok yönetimi, yasalara uygunluk, kurallara uyma, karşılaştırma gibi konularla yakından ilgilenmişler ve bu durumun sonucu olarak da iç denetim mesleği gelişmiş ve 1941 yılında ABD'de kurulan İç

Denetim Enstitüsü ile kimlik kazanmıştır. Enstitü ilk olarak, iç denetçinin amaçlarını, yapısını, alanını ve sorumluluklarını belirleyen bir bildirge yayınlamıştır. 1947 yılında yayınlanan “İç Denetçilerin Sorumlulukları Bildirgesi” 1956 yılında revize edilmiştir.

İç Denetçiler Enstitüsü ilk başta 25 ülkede kurulmuştur zamanla bu sayı 120 olmuş ve üye sayısı 170000 aşarak dünyanın çeşitli yerlerinde şubeler açmıştır (Adiloğlu, 2011:14). Diğer taraftan 33 Avrupa ülkesi ve Fas, Tunus, İsrail’in temsil ettiği Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu da (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA) kurulmuştur.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün faaliyet göstermeye başlamasıyla birlikte iç denetim; standartları, etik kuralları ve sistematik uygulamaları olan bir meslek olarak gelişmeye ve önem kazanmaya başlamıştır. İlk olarak 1947 yılında yayımlanan “İç Denetim Sorumluluklar Bildirgesi” zamanla iç denetim standartlarına dönüşmüş ve 1978 yılında ilk” Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları” yayınlanmıştır. IIA iç denetim standartları ile ilgili çalışmalarını 1978 yılında tamamlamıştır. IIA, İç Denetim Standartları Kurulu “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları”nı oluşturmuş ve Ocak 2002’den itibaren uygulamaya koymuştur (Yılancı, 2006).Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, iç denetim hizmetlerinin temel ilkeleri üzerine yapılan titiz çalışma, istişare ve müzakerelerin sonucu oluşturulmuştur. Tüm iç denetçiler, çalışmalarını Standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür. IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA’ ler) “IIA Etik Kurallarına”na uygun davranacaklarını taahhüt ederler; bu standartlara bağlılığı da gerekli kılar.

Standartların amaçları şunlardır(The Institute of Internal Auditors, 2010, Reding,

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak (Kara, 2011:19).

1.1.1. Nitelik Standartları(Uluslararası İç Denetim Standartları)

1000 - Amaç Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amacı, yetki ve sorumlulukları, standartlara uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir yönetmelikte açıkça tanımlanmalıdır.

1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir (Kara, 2011:22).

1120 – Bireysel Objektiflik

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

1130 – Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bozulduğu izlenimi doğduğu takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

1200 – Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat

Görevlendirmeler, yeterlilik ve azami mesleki özen ve dikkat ile yerine getirilmelidir

1230 – Sürekli Mesleki Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle artırmalı ve güçlendirmelidir (Kara, 2011:22).

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç

denetim faaliyetinin etik kurallarına ve standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır (Kara, 2011:23).

1310 – Kalite Programı Değerlendirmeleri

İç denetim bölümü, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir .

1311 – İç Değerlendirmeler:

- İç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır

1312 – Dış Değerlendirmeler

Kalite güvencesi gözden geçirmeleri gibi dış değerlendirme çalışmaları, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya bir gözden geçirme ekibi tarafından en azından beş yılda bir kere yapılmalıdır (Kara, 2011:24).

1320 – Kalite Programı Hakkında Raporlama

İç denetim yöneticisi, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesi ve yönetim kuruluna raporlamalıdır (Kara, 2011:24).

1330 – “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçilerin, faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin Standartlara uyduğunu göstermesi gerekir (Kara, 2011:25).

1340 – Aykırılık Açıklanması

İç denetim faaliyetinin standartlara, iç denetçilerin etik kurallarına tam uyumlu gerçekleştirilmesi gerekmektedir birlikte, tam uyumun sağlanamadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hale geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır (Kara, 2011:26).

1.1.2. Performans Standartları

2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmelidir.

2010 - Planlama

İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmalıdır (Kara, 2011:27).

2020 – Bildirim ve Onay

İç denetim yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dâhil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç denetim yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmelidir.

2030 – Kaynak Yönetimi

İç denetim yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamalıdır (Kara, 2011:29).

2040 – Politika ve Süreçler

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve süreçleri belirlemelidir.

2050 – Eşgüdüm

İç denetim yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgariye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, ilgili güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir (Kara, 2011:30).

2060 – Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu ve Üst Yönetime Raporlamalar

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, denetim komitesi ve yönetim kuruluna ve üst yönetime dönemsel raporlar sunmalıdır. Bu raporlar, önemli riskleri, kontrol sorunlarını, kurumsal yönetişim sorunlarını ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun ve üst yönetimin ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuları da içermelidir (Kara, 2011:31).

2100 – İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, risk yönetimi, kontrol yönetişim sistemlerini değerlendirmeli ve bu sistemlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdır (Kara, 2011:32).

2110 – Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; önemli risk maruziyetlerini tespit edip değerlendirerek ve risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesine katkıda bulunarak kuruma yardımcı olmalıdır.

2120 – Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır (Kara, 2011:33).

2130 – Yönetişim

İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekteştirilmesi amacıyla yönetişim sürecinin iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmalı ve tavsiyeleri değerlendirmelidir (Kara, 2011:34):

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirlik,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletimini sağlamak (Kara, 2011:35).

2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaç, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken iç denetçiler şu noktaları dikkate almalıdır:

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,

- Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,

- Bir kontrol çerçevesi veya modeline kıyasla, ilgili faaliyetin risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterlilik ve etkinliği,

- Faaliyetin risk yönetimi ve kontrol sistemlerinde önemli gelişme sağlama imkânları

2210 – Görev Amaçları

Görev amaçları, denetlenen faaliyetle ilgili riskleri, kontrolleri ve yönetim süreçlerini kapsamalıdır (Kara, 2011:36).

2220 – Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarına ulaşılmasına yetecek seviyede olmalıdır.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin amaçlarına ulaşmak için gereken kaynakları tespit etmelidir. Görev kadrosu, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynaklar dikkate alınarak teşkil edilmelidir.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına yönelik iş programları hazırlamalıdır. Bu iş programları, kayıtlı hale getirilmelidir.

2300 – Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmeli ve tanımlamalıdır.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları sonuçları ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmalıdır.

2330 – Bilgilerin Kaydedilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kaydetmelidir.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçilerin, görev sonuçlarını raporlaması gerekir.

2410 – Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, varılan sonuçlar, yapılan tavsiyeler ve önerilen eylem planlarının yanında görevin hedeflerini ve kapsamını da içermelidir.

2420 – Raporlama Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmalı ve zamanında sunulmalıdır.

2421 – Hata ve Eksiklikler

Eğer nihai raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç denetim yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmelidir.

2430 – Görevlendirmelerde Standartlara Aykırılıkların Açıklanması

Standartlara aykırılıklar belli bir görevi etkilediğinde, sonuçlar raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmalıdır:

- Tam olarak uyulmayan standartlar,
- Aykırılık sebepleri,
- Aykırılığın göreve etkisi.

2440 – Sonuçların Raporlanması

İç denetim yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara raporlamalıdır.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

İç denetim yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmalı ve uygulamalıdır (Kara, 2011:38).

2600 – Yönetimin Artık Riskleri Üstlenmesi

İç denetim yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyebilecek bir artık (bakiye) risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiğine inandığı takdirde, konuyu üst yönetimle tartışmalıdır. Artık riskle ilgili bir karara varılamazsa, iç denetim yöneticisi ve üst yönetim, konuyu çözümlenmesi için denetim komitesi ve yönetim kuruluna rapor etmelidir (Kara, 2011:40).

İç denetim standartları tüm dünyada iç denetim mesleğinin belirli boyutlarda belirli bir tipe uygun olarak yapılan genel standartları olarak birçok yasal düzenlemede başvurulan temel bir düzenlemedir. Dünya çapında bilinen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün sistematik ve uzun çalışmalarıyla bünyesine taşıdığı iç kontrol ve risk yönetimi gibi çağın koşullarıyla ilişkili faktörlerle birlikte iç denetim anlayışı; geçmiş faaliyetlerin denetiminden ziyade geleceğin belirsizliğinin yönetilmesi olarak da yorumlanan örgüt faaliyetlerinin geliştirilmesi, değiştirilmesi ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayan bir yapıya dönüşmüştür. (Adiloğlu,2011:17)

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	% 100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	% 100'lük Bir İnceleme ve Onaylamaya Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'dan Bugüne	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Sendikalar, Devlet, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Prof.Dr. Ersin GÜREDİN Denetim ve Güvence Hizmetleri

Ülkemizde ise iç denetimin gelişmesine katkı sağlayan Türkiye İç Denetim Enstitüsü 1995’de kurulmuş ve düzenlediği faaliyetlerle meslek bilinci ve kurallarının oluşmasında önemli bir rol oynamıştır.

1.2. İç Denetim İle İlgili Raporlar

İç denetimin çerçevesini çizebilmek için, tarih sıralaması içinde iç kontrole yön veren ulusal ve uluslararası raporlar ve çalışmalar incelenebilir.

Bu rapor ve çalışmaların başında 1987 yılında Treadway Komisyonu tarafından ABD’de yayınlanan Treadway raporu gelmektedir. Adı geçen raporda genel kabul görmüş bir denetimin yokluğu, kurumsal yönetim sorunları ve finansal raporlara yansıtacak hileli raporların önlenmesi gibi konular ele alınmıştır. (Pehlivanlı, 2014:32)

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission), Hileli finansal raporlamanın önlenmesi, iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve suiistimali önleme alanlarında kapsamlı rehber hazırlamak suretiyle fikir önderliği yapmak amacıyla; (Bookal, 2002:44)

- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
- Amerikan Muhasebe Birliği
- Finansal Yöneticiler Enstitüsü
- İç Denetçiler Enstitüsü
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

Sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuştur. COSO’nun ilk versiyonu 1992 yılında yayınlanarak dünya çapında en fazla kabul görmüş ve uygulanmış iç kontrol çerçevesidir. 2013 yılında COSO ortaya çıkan talepler ve istekler doğrultusunda güncellenmiştir. İç kontrolün tanımı yapılarak sağlıklı bir iç kontrol için gereken faktörleri ortaya koyar. COSO iç kontrol çerçevesi işletmenin beklentilerine karşılık vererek amaçlarına ulaşmasında yardımcı olur. (Bulut, 2013:5)

COSO benzeri bir rapor da 1992 yılında İngiltere tarafından Sir Adrian Cadbury başkanlığında bir komite tarafından yayınlanmıştır. Bu raporda kurumsal yönetim kavramı ilk kez ele alınmıştır. Komite, kurumsal yönetim standartlarını iyileştirmeye ve finansal raporlama ile denetime duyulan güveni arttırmaya yönelik çalışmalar yapmış önerilerde bulunmuş bunların yanında iç kontrol sisteminin risklerinin tanınması gerektiğini vurgulamıştır.1990’lı yılların sonunda ise Cadbury gerçekleşen değişimlerin

gerisinde kalmıştır. En büyük eksikliği iç kontrol sisteminin etkinlik sorumluluklarının yöneticiler ve iç denetçiler tarafından üstlenilmemiş olmasıdır. 1999 yılında İngiltere’de “The Financial Reporting Council” tarafından “Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code” yayınlanmıştır. Turnbull raporu da olarak isimlendirilen çalışma son olarak 2005 yılında yayınlanan raporda işletmenin amaçlarının belirlenmesi, iç kontrol sisteminin risk merkezli olarak yürütülmesi çerçevesinde risk tanımlamaları ve risk değerlemeleri, örgüt içinde iç denetimin rolü, üst yönetim-denetim komitesi ve diğer risk birimleri arasındaki ilişkilere yoğunlaşmış ve yeniden güncellenmiştir. (Pehlivanlı, 2014:32)

İç kontrol ile ilgili çalışmalar yapan diğer bir ülkede Kanada’dır. Kısaca COCO Raporu olarak da bilinen “Kontrol Rehberi (Guidance on Control)” adıyla 1995 yılında Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canada Institute of Chartered Accountants) tarafından yayınlanmıştır. İç kontrol sisteminin faaliyetlerindeki etkinliğini ölçmeye yönelik birtakım yargılara varmak veya değer vermek için başvuru kriterleri ele almaktadır. İşletmenin amaçlarına ulaşması için personeli destekleyen ve çalışanları bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, örgüt kültürü, örgütsel yapı ve görevler gibi işletme faktörlerinden biri olarak kabul edilmiştir. Kontrol rehberinin amacı, yönetim ortakları için bir çerçeve belirlemektir. (Bakkal & Kasımoğlu, 2012:178)

Bir diğer kabul görmüş raporda; raporlama, muhasebe, denetim, risk yönetimi gibi başlıklara yer veren ve temelinde risk politikalarının oluşturulmasında, değerlendirme ve inceleme süreçlerinde yönetim kurulunu sorumlu tutan 2002 yılında Afrika’da yayınlanan “The King Report on Corporate Governance for South Africa” adında bir çalışmadır.

Yukarıda adı geçen uluslararası alanda kabul görmüş raporlar incelendiğinde iç kontrol, risk yönetimi ve denetim gibi konularda her ülke de farklı farklı ama aslında aynı amaç için çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan raporlar yapılan güncellemelerle birçok konuda yol gösterici olmuştur. Bu raporlar geçmişten günümüze iç kontrol ve denetim konularının hangi aşamalardan geçerek genel kabul görmüş standartların oluşturulduğu konusunda ışık tutmuştur. (Boyle, 1993: 37)

1.2.1. ENRON Skandalı ve Amerika Uygulamaları

1990'lar boyunca muhasebe mesleği asıl konusu olan kamuoyu çıkarlarının korunması üzerinde fazla durmamış, daha çok bağımsız denetim ve etik konular üzerinde durmuştur. Bu durum da kamuoyunda muhasebeye karşı büyük bir güven eksikliği oluşturmuş, bağımsız denetimin başarısızlıkları ve hataları şirket başarısızlıklarına neden olmuş ve sonuç olarak da denetimin etkinliği sorgulanmaya başlanmıştır. 2000'li yıllarda ise dünyaca ünlü şirketlerin iflasları ve skandalları, şirketler tarafından kamuoyuna açıklanan bilgilerin gerçeği yansıtmadığını, yine şirketlerin finansal durumlarının hilelerle olduğundan iyi gösterilip gerçek durumu yansıtmadığı ortaya çıkmıştır. Bu iflasların en önemlisi 2002 yılında ABD'nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron skandalıdır.

Tablo 2 ABD'deki En Büyük İflaslar

Şirketler	İflas Yılı	Milyar dolar
Worldcom	2002	107
Enron	2001	63,4
Global Crossing	2002	25,5
Adelphia	2002	24,4
Pasific Gas	2001	21,5
Kmart Corp	2002	17
NTL	2002	16,8

Kaynak: Y. Dinç, S. Cengiz/Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi 5(1):225

1.2.1.1. Enron'un Doğuşu ve Çöküşü

Enron, 1985 yılında iki doğal gaz dağıtım firmasının birleşmesi ile kurulmuş ve ABD'nin en uzun boru hattı şebekesine sahip olmuştur. 1980'e kadar istikrarlı bir yapıda olan doğal gaz piyasası, bu tarihteki serbestleştirme düzenlemeleri ile birlikte spot piyasa işlemlerini daha kolay gerçekleştirmiş ve sonuçta uzun vadeli 'al ya da öde'(take-or-pay) sözleşmeler yerine spot piyasa işlemleri artmaya başlamıştır. Enron daha hızlı büyümek amacıyla çeşitlenme stratejisi izlemeye karar vermiş ve doğal gaz

ticareti ile ilgilenmeye başlamıştır. Doğal gazdaki iş modelini; elektrik, kömür, çelik, kâğıt, kâğıt hamuru, su ve geniş bant fiber optik kablo endüstrilerinde de finansal aracı ve piyasa düzenleyicisi olmak için uygulama yoluna gitmiştir.

2001'de Enron, uluslararası ölçeklerde birçok ürün ve hizmetin finansal piyasalarda ticaretini yapan bir grup haline gelmiştir. Doğal gaz piyasalarında kuralsızlaştırma, genellikle fiyatları düşürmesine ve arzı genişletmesine rağmen gaz fiyatlarındaki değişkenliği arttırmıştır. Bu noktada Enron, ticari bir banka gibi çalışması öngörülen bir gaz bankası kurmuş, doğal gaz tedarikçileri ve tüketicileri arasında aracılık hizmeti yapmaya ve kullanıcılara uzun vadeli sözleşmeler teklif etmeye başlamıştır. Enron, sözleşmelere göre teslimatlar yapmak ve spot piyasalarındaki dalgalanmaların neden olduğu riskleri azaltmak amacıyla üreticiler ile uzun vadeli sabit fiyat düzenlemelerine girmiş ve swap, forward ve futures sözleşmeler gibi finansal türevler kullanmıştır. 1999'da sanal ticaret modeli olan Enron Online'ın kurulmasıyla finansal sözleşmeleri yönetmek ve pazarlamak için yeni bir platform oluşturmuştur. 2000 yılında bütün işlemlerin %50'sinin bu yolla gerçekleştiği görülmüştür. 1990'ların sonunda, 'ağır varlıklar, ancak bilgi üretiminde yararlı ise tutulmalıdır.' anlayışını baz alınarak varlıklarını hafifletme stratejisi izlemiş ve sonucunda ise sahip olduğu boru hattı kapasitesinin 20 katına varan finansal işlemler gerçekleştirmeye başlamıştır. Enron, özellikle enerji piyasalarının özelleştirildiği, Doğu Avrupa, Afrika, Orta Doğu, Hindistan, Çin, Orta ve Güney Amerika'da gibi piyasalara girerek çeşitli enerji projeleri ve yatırımları gerçekleştirmiştir. (Sağlar & Kandemir, 2007:23)

Arnold ve Lange, Enron'un çöküşünün rakiplerin pazarına girmesi ile paralel olduğunu düşünmektedir. Enron'un piyasa liderliğini devam ettirme isteği enerji ticareti yapan bir şirket olmaktan çıkararak spekülasyon bir ihtiyat fonuna dönüştürmüştür. Dünya ekonomisinde durgunluk işareti olarak görülen piyasa gerileme eğilimleri Enron'u yüklü borçları çevirebilir olmaktan çıkarmıştır.

Enron olayında yapılan hile ve manipülasyonlar iki önemli ve temel sorun alanında toplanmaktadır. Bunlardan birincisi, makul değer muhasebesinin neden olduğu ikili(hibrid) muhasebe sistemidir. Söz konusu ikili muhasebe sistemi, raporlama sisteminin tutarlılığını çarpıtmakta, gelirin, kârın ve genel olarak mali tabloların makyajlanmasına izin vermekte ve mevcut kontrol sistemlerinin etkinliğini düşürmektedir.

İkinci soru alanı, konsolidasyon ile ilgili ilkelerin uygulanmasında görülmektedir. Hargraves ve Benston'a göre Enron'un temel problemi, zayıf sermaye yapılarına sahip olmalarına karşın fiilen bütün riskleri üstlenmesi olmuştur.

Culpan ve Trussel konsolidasyon sınırların altında tutularak kurulmuş milyon dolarlık borçlarını bilançodan ve faiz giderlerini gelir tablosundan uzak tutmayı başardığını vurgulamıştır.

Bütün dünya da büyük yankı uyandıran Enron skandalından sonra hileli muhasebe uygulamalarını engellemek için köklü düzenlemeler yapılmıştır. En önemlisi Amerika'da çıkarılan ve reform niteliğinde olan Sarbanes-Oxley yasasıdır. Bu yasa muhasebe ve denetimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. SAO (The Sarbanes-Oxley Act)'nin yaptığı başlıca düzenlemeler şunlardır:

- Halka Açık İşletmelerde Muhasebe Gözetim Kurulu (HAİMGK) oluşturulmuştur.

- Denetim kurulları ile ilgili yeni görevler,
- Denetçi danışmanlığının kısıtlanması,
- Yeni kriminal cezalar ve çıkar sahiplerinin korunması,
- Yeni finansal raporlar ve denetim süreci, (Demircan, 2007:35)

Yukarıdaki maddelerden de anlaşılacağı üzere bu yasa, muhasebe hata ve hileleri nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine ciddi sorumluluklar yükleyerek, kurumsal yönetime ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin çitayı oldukça yükseltmiştir.

Öte yandan Gökalp (2005:109) yasanın yürürlüğe girmesi ile hedeflenen amaçları şöyle ifade etmiştir:

1. Yatırımcılara zamanda, güvenilir, detaylı ve açıklanabilir finansal bilgiler sunulmasının sağlanması.
2. Kurumsal yönetimin daha etkin olmasının sağlanması.
3. HAİMGK ile daha sık müeyyidelerin sağlanması.
4. İç kontrollerin etkinliğinin artırılmasının sağlanması.
5. Dış denetim firmaları tarafından desteklenen ve iç denetimden sorumlu denetim kurumlarının bağımsız hareketinin sağlanması.
6. Denetçi firmalardan alınan denetim dışındaki diğer hizmetler faaliyetlerini sınırlandırmak amaçlanmıştır.

7. Ayrıca yasalara aykırı davranmayı önlemek için ağır cezai yaptırımlar getirilmiştir. (Demircan, 2007:37)

Cullian ise yasanın ana amacının, denetim süresince yapılacak olan iyileştirme ve düzenlemelerle kuruluşların bağımsızlığını güçlendirmek olduğunu ileri sürmüştür.

Bu yasa ile ilgili olarak ülkeler ve işletmeler birçok amaç saptamış ve çıkarımlarda bulunmuştur.

Enron olayının önemi, niteliği itibari ile benzer skandallardan farklı olmasıdır. Bu farklılık ne olayın mali boyutudur ne yöntemidir ne de muhasebe ve denetçilerin skandala dâhil olmasıdır. Farklılık, ekonomik ve mali sistemlerin bütün faktörlerinin olayın dışında kalmadan ve geçerli bir sebep olmadan hileli davranarak bütün halinde büyük ve kapsamlı bir olaya neden olmalarıdır. Enron olayında belki de ilk defa yapılan mali ve ekonomik hilelerin sonuçları üzerinde değil de nedenleri üzerinde düşünülmüştür. Bununla ilişkili olarak büyük şirketler tarafından işlenmiş olan yüksek düzeyli finansal tablo hileleri, denetimden geçen tabloların güvenilirliği, kalitesi, kurumsal yönetimin gerekliliği, etkinliği ve güvenilirliği, meslek ahlakı ve etik gibi konular gündeme gelmiştir. (Dinç & Cengiz, 2014:229) Buradan hareketle Enron skandalının en büyük nedeni ortaya çıkmaktadır. Hem kural eksikliğinden hem de kuralların çeşitli yollarla hileye (ilkesizlik ve etik yoksunluğu) dönüştürülmesindedir.

Aslında Enron olayından önce SEC denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek adına yasa ve yenilikler getirmek istemiştir. Fakat Enron, yapılacak olan bu düzenlemelere ve kamu yararına yapılacak olan reformlara muhalefet etmiştir. Bu tepkilerin yanı sıra danışmanlığın denetim işinin önüne geçip denetimin danışmanlığa bağlı hale gelmesi bir diğer eksiktir.

Enron olayından sonra yukarıda sayılan sorunlara düzenlemeler getirilmiştir. Denetçilerin, yönetim ve denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığına özel bir önem verilmiş, bazı hizmetlerin denetim ile eşzamanlı olarak yapılması yasaklanmış ve dışarıdan daha çok bağımsız üyelerin atanması zorunlu hale getirilmiştir. Şirket yönetimlerinin performansına bağlı olarak aldığı maddi ödüllerin hileli olarak hak edildiği anlaşıldığında geri alınmasının yolu açılmış, hisse senedi opsiyonlarının kullanımına zaman sınırlamaları getirilmiştir. (Sağlar&Kandemir, 2007:27) O zamanlarda şirketlere daha çok inisiyatif aynı zamanda da daha fazla hesap verme sorumluluğu verilmesi de tartışılan bir çözüm önerisi olmuştur. Son olarak ise firmaların bir etik politikası

oluşturarak bunu kamuoyuna ilan etmesi ve bütün faaliyetlerinde bu politikayı baz alması çözüm politikasında öngörülmüştür. Söz konusu mesleki etik kuralları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: AICPA, IFAC ve TÜRMOB Mesleki Etik Kuralları

AICPA	IFAC	TÜRMOB
Sorumluluk	Sır Saklama	Sır Saklama
Kamu Çıkarı	Mesleki Davranış	Güvenilirlik
Dürüstlük	Dürüstlük	Mesleki Yeterlilik
Tarafsızlık	Tarafsızlık	Dürüstlük
Bağımsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Özen	Tarafsızlık
Mesleki Dikkat ve Özen	Teknik Standartlar	Bağımsızlık
Hizmetin Kapsamı ve Niteliği		Mesleki Dikkat ve Özen

Kaynak: Dinç, Cengiz, 2014, 224.

1.3. İç Denetim Kapsamı ve Amacı

İç denetim, önceleri dar, sınırlı olarak algılanıp değerlendirilen ve uygulanan bir fonksiyonken son 20-30 yılda değişen dünya ve ekonomik koşulların sürecine ayak uydurarak sürekli güncellenen, standartları belirlenen, profesyonelleşen, önemi saygınlığı ve sorumluluğu artan bütün bunların sonuç olarak da kurumun amaçlarına ulaşmadaki en temel yardımcısı haline gelmiştir.

Adiloğluna göre; Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugünün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir. Günümüzde İç denetimin kapsamını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Kurumsal yönetim süreçlerinin denetimi
- Risk yönetim süreçlerinin denetimi
- İç kontrol sistemlerinin denetimi
- BT süreçlerinin denetimi
- Danışmanlık faaliyetleri

Günümüzde en çok gerçekleştirilen iç denetim faaliyetleri şu şekildedir:

Tablo 4: En Çok Gerçekleştirilen İç Denetim Faaliyetleri

Denetim Türü	Gerçekleştirilme %'si
Operasyonel Denetimler	88.9
Mevzuata Uyum Denetimleri	75.1
Finansal Risk Denetimleri	71.6
Usulsüzlük ve Kurallara Aykırılık Denetimleri	71.2
İç Kontrol Sistemlerinin Yeterliliklerinin Değerlendirilmesi	68.8

Kaynak: İç Denetim, Çetin Özbek, TİDE Yayınları, s.23

Tablo 5: Önümüzdeki 5 Yılda Önem Kazanması Beklenen Denetim Faaliyetleri

Denetim Türü	Gerçekleştirilme %'si
Kurumsal Yönetim Değerlendirmeleri	23.0
Kurumsal Risk Yönetimi Süreçlerinin Denetimi	20.4
Kurumsal Strateji ile Kurumsal Performansın Karşılaştırılmasına Yönelik Değerlendirmeler	19.9
Etik Denetimi	19.9
Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumun Denetlenmesi	18.8

Kaynak: İç Denetim, Çetin Özbek, TİDE Yayınları, s.23

Modern iç denetim kapsamının ilk unsuru kurumsal yönetim sürecinin değerlendirilmesidir. Kurumsal yönetim kavramı tanımlanacak olursa; Bir kurumun içindeki işletme sahipleri, personeller ve yöneticiler tarafından benimsenen etik ilkeleri, kuralları, normları, değer yargılarını, ahlaki ve etik değerleri, davranış şekillerini kapsayan oldukça geniş bir kavramdır. (Bircan, 2018:177) Bu bağlamda kurumsal kültür tüm organizasyonlarda olması gereken ve işletmelerin performansını etkileyen en

önemli kriterlerden biridir. İyi bir kurumsal kültür işletme içindeki bireylerin davranışlarını ve tutumlarını belirlemektedir. Çünkü bireylerin davranışları kurumsal kültürün iyi ve güçlü olmasına göre şekillenir.

Amerikalı İç Denetim Lideri Jason Pett'e göre iyi bir kurumsal kültür aşağıdaki özellikleri taşımaktadır:

- Açık politika ve kurallarla oluşturulan sağlam bir güvence ortamı,
- Daha önceden belirlenmiş olan politika ve kuralların kurumun tamamına duyurulmuş olması,
- Tepe yönetiminin kurumdan beklenen tutum ve davranışlarla ilgili rol model olması, kuruma mesajlar göndermesi ve bu mesajlarını açık ve net olarak iletmesi,
- Bütün politika ve kuralların kurumun her kademesinde istisnasız olarak iletilmesi ve uygulanması,
- Ödül-ceza sisteminde doğru olan davranış ve tutumların ödüllendirilmesi.

(Bircan, 2018:178)

Yukarıdaki maddeler incelendiğinde kurumsal kültür birçok faktör içeren kapsamlı bir ifade olması nedeniyle yönetimi, uygulanması ve devamı oldukça zor ve karmaşık bir süreçtir. Bununla beraber yöneticilerin kendi amaçları doğrultusunda işletme içinde oluşturduğu alt kültürler, ideal kurumsal kültür kavramının işletmeden işletmeye veya aynı işletme içinde bile farklılıklar göstermesi, bireylerin beklentilerinin belirlenen kurumsal kültürden farklı olması, dışarıdan alınan hizmetler veya etkileşimlerde kültürel uyumsuzlukların olması kurumsal kültürü daha karmaşık bir hale sokmaktadır.

Karmaşık ve zor bir kavram olmasına rağmen kurumsal kültür, işletmelerin performansını etkileyen en önemli unsurlardan biridir. Günümüzde organizasyonlar tarafından iyi bir kurumsal kültür oluşturmak ve bunun devamını sağlamak organizasyonların sürekliliği için gereklidir. İşletmelerde ortaya çıkan hata, hile ve yolsuzlukların sebebi güçlü ve başarılı bir kurumsal kültür olmamasına bağlıdır.

İç denetim ve kurumsal kültür ilişkilendirildiğinde, İşletmelerde oluşturulan kurumsal kültürün uygulamaya doğru bir şekilde konulup konulmadığının yani politika, kurallar ve etik ilkelerin personelin davranışlarına yansıyor yansımadığının değerlendirilmesi ile başlar. İç denetim kapsamı kurumsal kültürü yakından ilgilendirir ve iç denetimin kapsamı içerisinde gerçekleştirilen ve uygulanan pek çok denetim

tekniki ve prosedürü kurumsal kültürün ölçümü, değerlendirilmesi ve denetimini barındırmaktadır. (Bircan, 2018:182) Kurumsal kültürün iç denetimle olan bu yakın ilişkisi 'ilişki yönetimi' adında yeni bir kavram ortaya çıkarmıştır. Bu kavrama göre iç denetim-kurumsal kültür dört aşamalı bir süreçten oluşmaktadır:

- 1) Tepe yönetimindekilerle belirli aralıklarla toplantılar organize edilmesi ve yapılması,
- 2) Yapılacak olan toplantılara göre işletmenin kurumsal kültür kaynaklı risklerinin tekrar değerlendirilmesi,
- 3) Yapılan değerlendirmeler sonucunda değişen risk çevresine göre denetim plan-programının güncellenmesi ve düzeltilmesi,
- 4) Çözüme ulaşmayan tüm alanlarda gereken güveni sağlamak için iç denetim kapsamının revize edilmesidir.

İç denetim ve kurumsal kültür arasında sıkı bir ilişki vardır yahut olmalıdır. İşletmelerin başarısı ve performansı güçlü ve sağlam bir kurumsal yönetim-iç denetim ilişkisine bağlıdır. Başarılı bir kurumsal yönetim denetimi işletmeyi usulsüzlüklerden, hata ve hilelerden koruyacak amaçlarına ulaşmadaki en büyük faktördür.

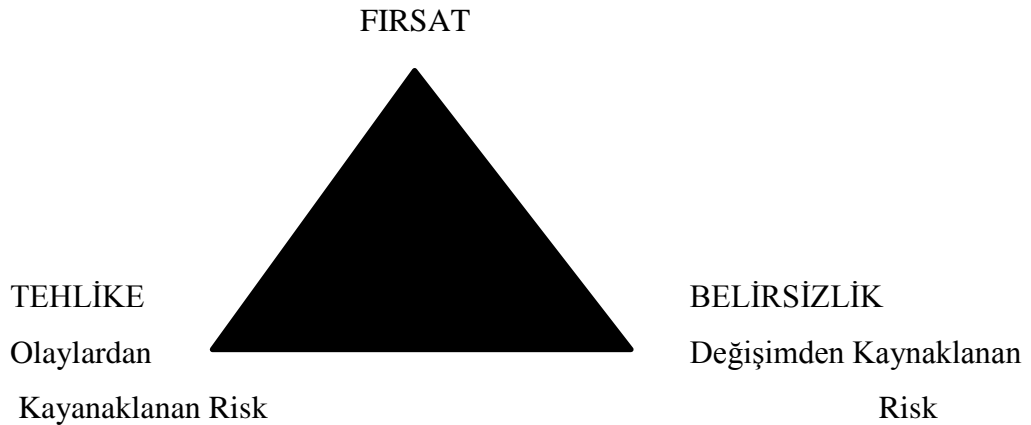
Modern denetimde ikinci unsur olan risk yönetim denetimi: Bahsi geçen kavram özellikle son 20 yılda öne çıkmış, hızla gelişen ve değişen mali-ekonomik unsurlar, bilişim teknolojilerindeki değişim adeta bir kaldıraç etkisi yaratmıştır. Bu etki sektörel faaliyet hacimleri ve kurum karlarının artmasına neden olmuş ancak zaman içinde meydana gelen bu değişimlere işletmelerin ayak uyduramamaları yapısal zayıflıklara sebep olmuş bu durumda uluslararası finansal piyasaların işleyişini ciddi boyutta olumsuz etkilemiştir. Bu noktada özellikle bankaların ve finans kuruluşlarının, kârlarını en üst seviyeye çıkarmaya çalışırken, ortaya çıkan riskleri kontrol altında tutma gereksinimini doğurmuştur. Ortaya çıkan risklerin, tanımlanması, izlenmesi ve etkin bir şekilde yönetilmesine duyulan ihtiyaç sonucunda bu günkü risk yönetiminin temelleri atılmıştır. Günümüzde gelinen pozisyonda ise başarılı bir risk yönetimi işletmelerin faaliyetlerindeki en önemli etkidir.

Riskin açıklanmasına ilişkin pek çok tanım vardır. Basitçe ifade edilecek olursa, amaçlara ulaşmaya engel olacak, zarar, tehlike, kayıp ve belirsiz olaylardır. Riskin iki bileşeni vardır; belirsizlik ve etki. Bu iki bileşenin hedeflenen amaca ne kadar olumsuz etki yapacağıdır.

IIA riski, Kurumun stratejik ve mali hedeflerini gerçekleştirmesine engel olacak, her türlü olası(belirsiz) olaylardır. Risk, etki ve belirsizlik dikkate alınarak ölçülür. Şeklinde tanımlamıştır. (Kaya, 2010:55) Risk gelecekte ortaya çıkabilecek sorunlara tehlike ve tehdit unsurudur. Fakat risk, sadece tehlike ve tehdit unsurlarını değil fırsatları da içinde barındırır çok önemli bir faktördür. Risk doğru yönetildiği takdirde geleceğe odaklı ekonomik ve mali sistemleri ileriye götüren bir dinamiktir. Kamu kuruluşları ve şirketlerde başarı risk alma ile paraleldir. Risk, belirsizlikten doğar, denetimler ve kontroller riski olabildiğince minimize etmeye yöneliktir. Risk belirsizlikten doğar fakat her belirsizlik riski ortaya çıkarmaz. Tahmin edilemeyen olaylardan doğan risk tehlikeyi, gelişim veya değişimlerden ortaya çıkan risk belirsizliği, çeşitli tehlikeleri lehine çevirme becerisi de fırsatları beraberinde getirir.

İster özel ister kamu olsun bir amaca yönelik faaliyetleri olan organizasyonlar belirli bir risk ortamında faaliyetlerini sürdürür. Risklerin ortadan kaldırılması ne imkân dahilindedir ne de optimumdur. Fakat riskler kabul edilebilir düzeylerde tutulabilirler. Riskleri kabul edilebilir seviyede tutmanın ve belirsizlikten kaynaklanan riskleri minimize etmenin yolu kontrol ve denetimlerdir.

Riski Lehine Kullanabilme

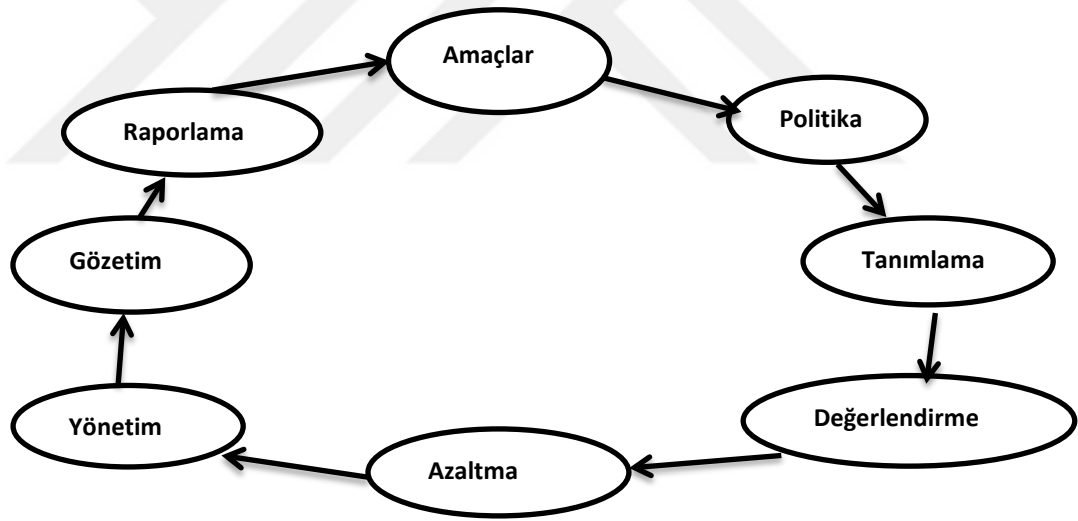


Kaynak: Kaya,2010/60

Şekil 1: Riskin Boyutları

Risk tanımında olduğu gibi risk yönetimi kavramında da güncel pek çok tanım bulunmaktadır. IIA risk yönetimini; Kurumun amaçlarını gerçekleştirebilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere, olası olay veya durumların önceden saptanıp, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesinden oluşan bir süreçtir. Şeklinde tanımlamıştır. COSO(2004); ortaya koyduğu ‘Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesince’(Enterprise Risk

Management Framework) risk yönetimini; yönetim kurulu, yöneticiler ve diğer çalışanlar tarafından gerçekleştirilen, strateji belirlemede ve kurum genelinde uygulanan, kurumu etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek, riskleri kurumun kabul edilebilir risk seviyesinde yönetmek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmesine yönelik makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreç olarak tanımlamaktadır. (Kaya, 2010:60)Pickett’e göre risk yönetimi dögüsel bir süreç olarak ele alınmaktadır.



Kaynak: Kaya, 2010,61.

Şekil 2: Risk Yönetim Döngüsü

Günümüzde iç denetim ve risk yönetimi sistemi, yalnızca mevzuata yönelik uyumluluk risklerini değil kurumların günlük faaliyetlerinin olması gerektiği şekilde yürütülmesini ve belirlenen amaçlara ulaşmaya engel olacak riskler de dahil bütün birimleri ilgilendiren riskleri ele alıp değerlendirmek zorundadır. İç Denetçiler

Enstitüsü'ne göre(Birleşik Krallık-İrlanda) iç denetimin üstlenmesi ve üstlenmemesi gereken görevler üç başlıkta ele alınmıştır:

1) Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamındaki Temel İç Denetim Görevleri

- a) Risk yönetiminin süreçleri hakkında makul ölçüde güvence verme,
- b) Risklerin doğru bir şekilde değerlendirildiğine dair teminat verme,
- c) Risk yönetiminin süreçlerinin değerlendirilmesi,
- d) Önemli risklerin raporlanmasını değerlendirme,
- e) Önemli risklerin yönetilmesini gözden geçirme,

2) Şartlı Olarak Üstlenilebilecek İç Denetim Görevleri

- a) Risklerin tanımlanmasına ve değerlendirilmesine yardım etme (görüşme, çalıştay gibi),
- b) Risk tutumları konusunda yönetimi eğitime,
- c) KRY faaliyetlerini koordine etme,
- d) Risklerin raporlanmasını konsolide etme,
- e) KRY çerçevesini yürütme ve geliştirme,
- f) KRY'nin oluşturulmasına öncülük etme,
- g) Yönetim kurulunun onayına sunulacak risk yönetimi stratejisini geliştirme,

3) İç Denetimin Üstlenmemesi Gereken Görevler

- a) Risk alma sınırlarının belirlenmesi,
- b) Risk yönetimi süreçlerinin kuruma empoze edilmesi,
- c) Riskler hakkında yönetim adına güvence verilmesi,
- d) Risk tutumu kararının alınması,
- e) Yönetim adına risk tutumlarını uygulama,
- f) Risk yönetimi konusunda hesap verme. (Pehlivanlı, 2014:67)

Değişen zaman koşullarına bağlı olarak iç denetimin risk algısı finansal uyumluluk ve risklerinden kurumun hedeflerine ulaşmasındaki bütün engelleri kapsayacak şekilde genişlemiştir. Bunun en önemli nedeni ise değişen ve gelişen rakabet koşulları buna bağlı olarak değişen işletme faaliyetleri sebebiyle iç denetçinin işletme amaçlarını gerçekleştirme sürecinde en önemli danışmanlık ve güvence fonksiyonu olmuştur.

1.3.1. İç Kontrol Sistemlerinin Denetimi

İç kontrol ilk defa 1992 yılında COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından yayınlanan “İç Kontrol-Bütünleştirilmiş Çerçeve” (Internal Control-Intergrated Framework) ismi verilen bir çalışma ile yapılmıştır. Kontrol kavramı muhasebe denetimi kavramından farklı olup, olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Kontroller muhasebe ile ilgili olabileceği gibi muhasebe dışındada olabilir. İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışından ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. Planlanmış denetim kanıtını azaltmak için denetçinin iç kontrolleri etkin bir şekilde değerlemesi yani kontrol riskini saptaması gerekir. (Selimoğlu, vd, 2014:49)

İç kontrol sistemi işletmenin hedeflerine ulaşmasında yönetime uygun bir güvence sağlamak için oluşturulan politika ve ilkelerden meydana gelir. Bir işletmenin etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmasından yönetim sorumludur. İç kontrol işletmeye mutlak değil makul güvence sağlar. Bunun sebebi iç kontrollerin ortaya çıkarken maliyet-fayda karşılaştırılması ve insan unsuru işin içine dahil olmasıdır.

İç kontrol tek başına bir sistem değil muhasebe, planlama, bütçe gibi sistemleri bütünleştiren bir yapı olarak görülmelidir. İşletmeler için etkin çalışan bir iç kontrol sistemi en temel faktördür. İç kontrolün amaçları şöyledir:

- Faaliyetlerde, uygulamalarda etkinliğin ve verimliliğin artırılması,
- Yasalara ve prosedürlere uyumluluğun sağlanabilmesi,
- İşletmenin varlıklarının güvence altına alınmasının sağlanması,
- Mali raporlamanın güvenilirliğinin artırılması,
- Kurumsal yönetime yardımcı olmaktır. (Selimoğlu, vd, 2014:70)

İç kontrolün eksikliği, eksik ve onaysız yapılan ticari işlemleri, hata ve hileleri, skandalları, bilgi verilmeden onaylanan sözleşmeleri buna bağlı olarak da örgütün itibar kaybını beraberinde getirir. Bu durum müşteri memnuniyetsizliği ve hatta iflasa kadar giden durumlarla sonuçlanabilir.

1.3.2. BT (Bilişim Teknolojileri) Sürecinin Denetimi

Bilişim teknolojilerinin devamlı gelişimi iş süreçlerinin her aşamasında karşımıza çıkmasıyla birlikte iş dünyasının da vazgeçilmezi olmuştur. Bu durum sonucunda birçok işletme için, teknoloji ile iç içe, teknolojiye bağımlı iş faaliyetlerinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Haliyle bilişim teknolojilerden doğan riskler de önemli bir tehdit unsuru olmuştur.

BT riskleri, teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı iş dünyasının da önemli bir unsur haline gelmiştir. Bahsi geçen risk unsurunun yönetimi mali odaklı yaklaşımla gün yüzüne çıkan denetim faaliyetinin BT'ye yönlendirilmesiyle mümkün hale gelmiştir. Bütün bunların sonucunda bilgi teknolojilerinin denetimi doğmuştur. BT denetimi, bilgi teknolojileri sistemlerinin ve aşamalarının kendilerinden beklenen yararı sağlayıp sağlayamayacaklarına dair garanti sağlamayı amaçlar. Söz konusu yararlar; etkili olma, verimlilik, güvenlik, gizlilik ve sürekliliğinin korunması ayrıca yasalara uyumun sağlanmış olmasıdır. Örgütler belirledikleri amaçlara ulaşmalarının yanında teknolojinin ortaya çıkardığı riskleri de BT denetimi kapsamında gözetmek durumundadır.

BT denetiminin tarihine bakılırsa, iç kontrol sistemiyle olan ilişkisini temel almak doğru olacaktır. İç denetim sisteminin geçmişi incelendiğinde ilk defa 1988 yılında yayınlanan çeşitli standartlar ve denetim ilkeleri karşımıza çıkmaktadır. Örnek vermek gerekirse iç denetim kavramının genel ve detaylı bir şekilde ortaya çıkması 1994 ve sonraki yıllarda, COSO, CoC, GAPP modellerinde yayınlanan standartlarla gerçekleşmiştir. Günümüzde bilgi teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşması ülkemizde de dünyaya paralel olarak artış göstermektedir.

Tablo 6: Tarihsel olarak Türkiye’de Kurumlar Bazında Bilgi Sistemlerine Yönelik Çıkarılan Mevzuatlar

Kurum	Düzenleme	Tarih
SPK	Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	2006
BDDK	*Bankalarda Bağımsız Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik *Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelerle İlişkin Tebliğ	2006 2008
	*Bankalarda Bağımsız Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçleri Denetimi Hakkında Yönetmelik	2010
Sayıştay	Bilişim Sistemleri Denetim Rehber	2013
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı	Gümrük İşlemlerini Kolaylaştırma Yönetmeliği kapsamında ihracatçı firmaların lisans almasında ISO27001 Zorunluluğu	2013
BDDK	Ödeme Kuruluşları ve Elektronik Para Kuruluşlarının Bilgi Sistemlerinin Yönetimine ve Denetimine İlişkin Tebliğ	2014
Gelir İdaresi Başkanlığı	TSM Merkezlerinin Bilgi Sistemleri Denetimi Adımları Teknik Kılavuzu	2015
Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi	Risk Merkezi Üyelerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Denetimi ve Raporlanması Hakkında Genelge	2016
EPDK	Lisans sahiplerine Türk Akreditasyon Kurumu’ndan (TÜRKAK) akredite bir belgelendirme kuruluşundan ISO27001 belgeli olma zorunluluğu	2016

Kaynak:BT Denetim Standartları ve Uygulamaları Raporu Eylül

2017(www.kpgm.com.tr)

IFAC tarafından yayınlanmış olan ilkeler de BT sistemleri denetimine ilişkin kontroller de tanımlamıştır. Ayrıca, Türkiye faaliyet gösteren Bankalar BDDK tarafından görevlendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınca her yıl süreç denetimi, iki yılda bir BT denetimine tabiidir. Görevlendirilmiş olan denetim kuruluşlarınca yapılan denetimde COBIT ilkeleri esas alınmaktadır. Diğer yandan yıllık bazda raporlama yapma zorunluluğu olan tüm kurumlar Sarbanes-Oxley(SOX) yasası denetimine tabi tutulmuştur.

Sarbanes-Oxley yasasına göre BT sistemleri için özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, finansal raporlama süreçlerinde iç kontrol ortamına hem iç denetçi hem de bağımsız denetçi tarafından güvence verilmesi, BT sistemlerine ilişkin genel kontrollerin ve faaliyet süreçlerinin otomatik olarak değerlendirilmesi gerekir.

Tablo 7: BT Denetim Zorunluluğu Var mı?

BDDK (Türkiye)	Bankalar özelinde her yıl süreç denetimi, iki yılda bir ise zorunlu BT denetimi gerçekleştirilmektedir.	BDDK düzenlemeleri ve COBIT 4.1 çerçevesi baz alınmaktadır
PCAOB (ABD)	Bilgi Sistemleri denetimi özelinde bir düzenleme bulunmamaktadır.	Standartlar içerisinde Bilgi Sistemleri kontrollerine değinilmiştir.
IFAC (Global)	Bilgi Sistemleri denetimi özelinde bir düzenleme bulunmamaktadır.	Standartlar içerisinde Bilgi Sistemleri kontrollerine değinilmiştir.

Kaynak:BT Denetim Standartları ve Uygulamaları Raporu Eylül 2017(www.kpgm.com.tr)

1.3.3. Danışmanlık Faaliyetleri

Sakallıya göre; Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre danışmanlık, “Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetler...” şeklinde

tanımlanmaktadır. Danışmanlığa örnek olarak; usul ve yol göstermek, öneride bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek gibi faaliyetler gösterilmektedir. Güvence hizmetlerinde ise, görüşme, gözlem, yeniden gerçekleştirme, kanıt inceleme gibi çeşitli denetim teknikleri kullanılarak risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçleri kapsamında bağımsız değerlendirmeler yapılmaktadır. Denetim bulgularının, kontrol ortamının iyileştirilmesini ve kurumun risklerini daha etkin bir şekilde yönetmesini sağlayacak önerilerle desteklenmesi iç denetimin katma değerini artıran ve en iyi uygulamalarda mutlaka görülen bir husus olmakla birlikte, zorunlu değildir. Danışmanlık faaliyetinde ise işin doğası gereği görüş ve önerilerin sunulması beklenmektedir. Danışmanlık faaliyetinden yoksun bir iç denetim düşünülemez. Çünkü iç denetimin hedeflerinden biri, kurumun iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunmaktır, iç denetimin danışmanlık fonksiyonu da bu amaca hizmet eden etkili araçlarından biridir. (Sakallı, 2011:7)

İç denetçilerin, danışmanlık faaliyetlerinde, idari sorumluluk almamaları, görüş ve tavsiyeleri ile karar alma birimlerine destek olmaları gerekir. Önerilerin yöneticiler ve süreç sahipleri tarafından “uygulanması zorunlu” maddeler olarak algılanmaması için bu konudaki farkındalığı artırmak ve idari sorumluluk üstlenilmeyeceğine dair bilgilendirmelerde bulunmak gereklidir. Bağımsızlığı sağlayan bu hükümlere İç Denetim Yönetmeliği/Birim Yönergesinde de yer vererek uygulanmasını sağlanmalıdır. (Sakallı, 2011:8)

İç denetimin danışmanlık işlevi ne tür faaliyetleri kapsar? sorusunun işletmelerin iş alanlarına ve farklı ihtiyaçlarına göre farklı cevapları olabilir. Danışmanlık işlevi yazılı olarak bildirilen sorumlulukların yanında geçici veya sürekli komitelerde veya proje ekiplerinde yer almak gibi farklı faaliyetler de olabilir. (Sakallı, 2011:10) İç denetçilerin, bir felaket veya olağanüstü nitelikte bir olay sonrasında, faaliyetlerin sürdürülmesi veya yeniden yapılandırılması amacıyla kurulan bir ekibe katılması da danışmanlık faaliyeti kapsamında yer almaktadır.

1.4. İç Denetime Başvurulma Nedenleri

İşletmeler iç denetime pek çok unsurdan dolayı başvurma gereksinimi duymuştur. İç denetim birimi işletmelerde yönetimle birlikte çalışan ve yönetimin hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik, hata ve hilelerin farkına varma riskleri makul ölçüde tutma gibi nedenlerle kurulur. Bir diğer başvurulma nedenleri ise aşağıda açıklanacağı gibidir.

1.4.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

İşletmelerin büyümesi sebebiyle yetki ve sorumlulukların işletme sahiplerinden yöneticilere aktarılması zorunlu hale gelmiştir. İç denetime başvurulmanın en önemli nedeni, çalışanların etkinliklerinin ve yönetimin belirlemiş olduğu politikaların uyum derecesinin araştırılması ihtiyacıdır. (Kaya ,2015:58) İç denetçiler, yönetim de dahil olmak üzere işletmede çalışan tüm personellerin performanslarını, hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını, kurumun koyduğu politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını, yapılan işlerin yasalara uygunluğunu yönetimin verdiği yetkiyle ve yönetim adına inceleyerek yönetim biriminin hesap vermesine destek olur.

1.4.2. Vekalet Teorisi

Örgütlerin büyümesi, hacimlerinin artması ve kurumsal yönetim anlayışı gibi sebeplerden dolayı işletme sahipleri görevlerini işinde etkin yöneticilere devretmektedir. Bu durum beraberinde işletme sahiplerinin endişesini de su yüzüne çıkarır. İşletmelerini yöneten yöneticiler işlerini usul ve esaslara uygun yapıyor mu, başarı durumu ne ölçüde gibi endişelerini iç denetim açıklığa kavuşturur. Bu aşamada iç denetim yöneticilerle işletme sahipleri arasında çıkacak olası bir çıkar çatışmasını önlemek için tedbir almak zorundandır. Vekalet teorisi önleyici tedbir olarak sahiplerle yöneticiler arasındaki çıkar çatışmalarını ele alır. Bu mekanizma aynı zamanda çıkar çatışmaları nedeniyle ortaya çıkan zararların belirlenmesinde ve bu zararın ilgili birimlere gönderilmesi durumunda etkin bir rol oynamaktadır.

1.4.3. Yönetime Danışmanlık

Yönetime danışmanlık yani iç denetim, örgütün iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin inceleyip analiz ederek görüş bildirme, tespit ve değerlendirme ile faaliyetlere anlam katıp kolaylaştırarak yönetime danışmanlık etmektir. (Kaya ,2015:45) Bu danışmanlık hizmeti işletmenin başarısına ve sürekliliğine katkı sağlar. Ayrıca geleceğe yönelik fayda yaratır. Danışmanlık hizmetinin başarılı olması için:

- İç denetçi ve yönetimin gerçekçi ve objektif olması gerekir.
- İç denetçi işletmenin neye ihtiyaç duyduğunu iyi analiz etmelidir,
- Danışmanlık hizmetine konu olan sorunlar hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmalı ve bu sorunlara farklı bir bakış açısı geliştirebilmelidir.
- İç denetçi kendisi ile paylaşılan bilgilerin gizliliği hususunda yönetime güvence vermelidir.
- İç denetçi işletme ile ilgili olarak konferanslar, toplantılar ve raporlarla bilgi akışının güncelliği ve sürekliliği sağlamalıdır.

1.4.4. Tasarruf İhtiyacı

İç denetim örgütün iç kontrol sürecini inceler. Bu incelemeler sonucunda tasarruf yapılacak alanları ve maliyetleri düşürebilmek için yapılacakları belirleyip hazırladığı raporda yönetime sunar. İç denetim sonucunda noksanlıkların tespiti ve düzeltilmesi sonucunda işletmeler maddi açıdan kazançlar elde ederek büyük tasarruflar sağlamaktadırlar. Bazı durumlarda maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi iç denetim maliyetinin yıllık giderlerini karşılayacak boyutta olabilir. (Sezal , 2006:82)

1.4.5. Hata ve Hileli İşlemlere Karşı Koyma İhtiyacı

İşletmelerde ortaya çıkan hata ve hileler işletmelerin karı veya zararı için işletmenin içinden ya da dışından kişilerce ortaya konulmuş olabilir. İşletmelerde bulunan iç denetim birimi bu hata ve hileleri ortaya çıkaracak ve yapılmasına engel olacaktır. Bununla birlikte değişen mali ve ekonomik koşullar, artan rekabet ortamları, uluslararası hale gelmiş olan pazarlar ve bu pazarlarda meydana gelen finansal işlemler hata ve hile yapma olasılığını arttıracaktır. İç denetim birimi ise bu hususlarda işletmelere çözüm noktası olacaktır.

1.4.6. Etkinlik ve Verimlilik İhtiyacı

İşletmelerde üretim yapılırken, faaliyet gerçekleştirilirken amaç kıt kaynakları sınırsız ihtiyaçlara dağıtırken dengenin sağlanması ve daha az maliyetle daha fazla çıktı sağlamaktır. Kısacası önemli olan nokta kaynakları ekonomik, etkin ve verimli şekilde kullanmaktır. Bu dengeyi sağlamak için oluşabilecek risklerin tespiti ve analizi gerekir. Bu noktada işletmelerde iç kontrol faaliyetleri risk analizlerinin yeterli olup olmadığını, kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını mesleki yetkinlikleri ile uluslararası ilkelere göre tarafsız bir biçimde değerlendirecektir. Bu nedenle işletmelere güvence verecek ve kuruma katma değer sağlayacak bir iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. (Kaygusuzoğlu, 2018:54)

İç denetim, örgütün farklı kanallarındaki olası riskleri uygun bir şekilde, iç denetim biriminin yeterlilik düzeyini inceleyip analiz ederek ihmalin önlenmesinden sorumludur. Örgütlerde hile riski değerlendirme süreci aşağıdaki gibidir:

- Risk alanlarının belirlenmesi,
- Hile sayılabilecek eylemlerin belirlenmesi,
- Belirlenen hile risklerinin analiz edilmesi,
- Belirlenen risklere yönelik kontrollerin değerlendirilmesi, (Kaya,2015:42)
- Değerlendirilen stratejilerin uygulanması,
- Öne çıkarılan bu hile riski stratejilerinin sürekli kontrol edilip gözden geçirilmesidir.

1.5. İç Denetimin Türleri

Uygulamada 5 temel iç denetim faaliyet kapsamı vardır.

- **Mali Denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

- **Uygunluk Denetimi:** Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. Bir işletmedeki finansal işlemler ve başka faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş politikalara, mevzuata uygunluğunun incelenmesiyle ortaya çıkan denetimdir.

- **Performans Denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin,

ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Kısacası herhangi bir işe gösterilen gayret veya çabadır.

- **Sistem Denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

- **Bilgi Teknolojileri Denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin, depolanan verilerin yeterliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

1.6. İç Denetim Unsurları

İç denetim, bir örgütün çalışmalarını ve faaliyetlerini geliştiren, onlara değer katan, bağımsız ve nesnel bir güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur. (Özbek, 2012:354) Yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetimin oluşturan dört temel unsur bulunmaktadır. Bunlar:

- Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri
- Kurum Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması
- Bağımsızlık ve Tarafsızlık
- Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olmasıdır.

1.6.1. Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri

İç denetim faaliyetinin en temel fonksiyonlarından biri olan “Güvence Hizmeti” şu şekilde tanımlanmaktadır: Örgütün yönetim, iç kontrol, risk yönetimi süreçlerine güvenilir ve gerçekçi bir değerlendirme sunabilmek için kanıtların objektif gözle incelenmesidir. İç denetçiler işletme içine güvence verirken bağımsız denetçiler işletme dışına güvence verir. “İç denetçinin güvence sağlamasının anlamı, kurumun bir iç fonksiyonu olmakla birlikte, işletmenin faaliyet süreçlerinden ve faaliyetlerden bağımsız olarak idari sorumluluk almaksızın, amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik oluşturulan kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin söz

konusu olan amaç ve hedeflere ulaşabilmek için yeterli, etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığının kanıtlara dayalı bir şekilde değerlendirilmesi ve kurum içindeki bu değerlendirmeye ihtiyaç duyan başta yönetim kurulu olmak üzere ilgililere sunulmasıdır. (Özbek, 2, 2012:355) İç denetimin sunduğu bu güvence denetiminde en önemli husus ise söz konusu verilecek olan güvencenin 'tam güvence' değil 'makul ölçüde güvence' olmasıdır. Tam bir güvence verebilmek için gereğinden fazla inceleme yapılması gerekmektedir. Fakat bunu yapabilmek için ne yeterince zaman ne de yeterince kaynak vardır. Zira yapılsa bile maliyeti faydasından fazla olacaktır. Güvence hizmetinin kapsamında; operasyonel, finansal, performans, sistem, kalite denetimleri ve işletmede büyük kayıplara neden olacak risklerin tespiti ve bu risklerin engellenmesi gibi faaliyetleri içine almaktadır.

Danışmanlık hizmeti ise, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmaktır (Adiloğlu,2011:47). Danışmanlık hizmeti yöneticilere, işletmedeki süreçler hakkında bilgi vermekte, üretim ve faaliyet safhalarında meydana gelen problemlere çözüm üretmekte, süreçlerin yeniden yapılandırılıp geliştirilmesi ile ilgili önerilerde bulunmakta ve işletmeyi olası risklere karşı korumaktadır. Danışmanlık faaliyetinin yerine getirilmesi için farklı yöntemler bulunmaktadır. Bunlar:

- Kurum içindeki stratejilerin, politikaların veya prosedürlerin oluşturulması için toplantılara katılarak ve görüş bildirerek katkı sağlamak,
- Yeni mamul ya da hizmetlerin oluşturulması ve uygulanması aşamasında görüş belirtmek,
- İç denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesi aşamasında uygulayıcılara yapılan yanlışlıklar ve yapılması gerekenlerle ilgili yol göstermek, tavsiyede bulunmak,
- İletişim halinde olan çalışanlarla yapılan görüşmelerde dikkate alınması gereken hususlar ve uyulması gereken kurallarla ilgili hatırlatma ve bilgilendirmede bulunmak,
- Çalışanları tereddüt ettikleri hususlarla ilgili, danışmanlık amacıyla sorduğu soruları cevaplamak, (Akkaya, 2011:67)
- Personeller arasında bilgi akışı sağlamak,
- Örgütte çalışan personele ihtiyaçları doğrultusunda eğitimler vermek,
- Örgüt içinde oluşturulan projelere katılmak, proje ekiplerinde yer alarak proje ile ilgili görüş bildirmek,

- Özel bir talebi karşılamak için veya acil bir işi için oluşturulan gruplara katılmak,
- Olağanüstü bir durum sonrasında problem çözmek için oluşturulan ekiplere yardımcı olmaktır.

1.6.2. Kurum Faaliyetlerinin Geliştirilmesi ve Değer Katılması

İç denetim, bir örgüte ve örgütle ilişkisi olan bireylere tarafsız güvence sağlayarak risklere karşı yönetime danışmanlık yapmak kuruma değer katmaktır.

Başpınar'a göre; İç denetim, kurum tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin yeterliliği ve verimliliği, kurumun politika ve planlarına uygun olarak faaliyetlerin belirlenen amaçlara ulaşmasını yönlendirmek için incelemek ve değerlendirmek suretiyle kuruma değer katar. (Akkaya, 2011:68)

Başka bir şekilde tanımlanacak olursa; İç denetimin misyon geliştirerek örgütün geleceğine ilişkin sorumluluk taşıması kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve değer katılması olarak görülmektedir.

1.6.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık ve tarafsızlık yapılan faaliyetlere duyulan güvence için temel koşuldur. Bağımsızlık iç denetim birimince tarafsızlık ise iç denetçi nezdinde önemlidir. Jane F. Mutcher, IIA Araştırma Fonu tarafından hazırlanan 'Research Opportunities' adlı araştırma raporunda tarafsızlık ve bağımsızlık şu şekilde açıklanmaktadır:

Spesifik olarak, tarafsızlık, ön yargıların değerlendirme, yargı ve ulaşılan sonuçları uygunsuz bir şekilde etkilemediği bir düşünce yapısı, bağımsızlık ise söz konusu tarafsızlığı tehdit edecek herhangi bir çıkar çatışmasından uzak olunması olarak tanımlanmaktadır. (Özbek, 2012:97) Tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsızlık kavramında; iç denetim birimi örgütün diğer tüm faaliyetlerinden bağımsız olmalı, yeterli bilgi ve yetkiye sahip olmalı görevini rahatlıkla yapabilmelidir. Tarafsızlık kavramında ise iç denetçiler işlemlerini yürütürken önyargısız olmalı ve çıkar çatışmalarından uzak durmalıdır. Bir diğer açıklamayla, iç denetim biriminin örgüt içindeki bağımsızlığı arttıkça iç denetçilerin tarafsız davranmaları için uygun ortamın oluşturulmuş olacağı söylenebilir.

1.6.4. İç Denetimin Sistematik ve Disiplinli Bir Faaliyet Olması

İç denetim birimi sistematik ve disiplinli, risk değerlemesine dayalı bir anlayış olduğundan örgütte etkili bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcıdır. Bu süreç de iç denetçiye, yönetime ve personele bazı görev ve yükümlülükler düşmektedir. Bahsi geçen görev ve yükümlülükler Uluslararası İç Denetim Standartlarında bulunmaktadır. İç denetçiler faaliyetlerini sistematik ve disiplinli bir biçimde ve İç Denetim Standartlarına uyarak devam ettirmekle sorumludurlar.

1.7. İç Denetimin Yararları

Günümüzde işletmelerde iç denetimin oluşturulması gerekli bir hale gelmiştir. Aslında farkında olmadan da olsa iş hayatının girdi kısmından çıktı kısmına kadar tüm faaliyetlerinde az da olsa iç denetimin etkisi vardır. Fakat bunu geliştirerek örgüt içinde bir birim haline getirmek işletmeyi amaçlarına ulaştırmada ve risklere karşı korumada en büyük faktör olacaktır. İç denetimin işletmeye sağlayacağı yararlar:

- Örgütte denetim kültürünün oluşması sağlanır. Bu da hata ve hile yapmaya eğilimli personele izleniyor hissi vererek oluşabilecek yanlış davranışların önüne geçer.
- Risklerin tespitinde önemli rol oynar. İşletmeyi yıkabilecek veya sarsabilecek olan veya olacak olan riskleri önceden tespit ederek kurumu bu risklere karşı korur.
- Yapılan işlemlerin işletmenin amaçlarına, kapsamına, politika ve prosedürlere uygunluğunu denetleyerek etkin ve verimliliğin ölçülmesine yardımcı olur.
- Etkin bir iç denetimle yapılan hata ve hileleri ortaya çıkararak telafileri sağlanabilir.
- İşletmeye yönetime ve çalışanlara risklere karşı makul güvence verir.
- İşletmede etkinliğin ve verimliliğin artmasına katkı sağlar.
- İç kontrolün verimli çalışmasını sağlayarak, işletmenin iç kontrolünün sağlam bir şekilde ilerlemesine yardımcı olur.
- İşletmenin dahil olduğu yasalara ve düzenlemelere uyumunu sağlar.
- İşletmede yönetim performansının ölçülmesini sağlar.
- Güvenilir ve doğru bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır. İç denetimin ve iç kontrolün etkinliği birbirleri ile direkt olarak ilişkilidir. Etkin bir iç kontrol sistemi etkinliği

yüksek bir iç denetim demektir. Sonuç olarak da bu durum işletme hakkında bilgi edinmek isteyen tarafların güvenilir bilgiye ulaşmalarını kolaylaştıracaktır.

- İşletmenin ekonomik, finansal ve reel sektör krizlerine dayanıklılığının artırılmasına destek verir. İşletmenin sermaye ve fonlarının bütünlük ve verimini teminat altında tutarak bunların iç ve dış risklere karşı korunmasına yönelik önlem alınmasını ve öneri geliştirilmesini sağlar.

- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması ihtiyacı karşılanır. Etkin bir iç denetim sisteminde işletmenin varlıkları ve kayıtları yüksek seviyede korunmuş olur. Bu da elde edinilen bilgilerin güvenilirliğini arttırarak yönetimin daha sağlıklı kararlar almasına olanak sağlar ve işletmeye değer katar.

- Üst yönetim tarafından belirlenen politikalara uyum sağlanır. İç denetim sonucu elde edilen bulgu ve önerileriyle yönetim etkinliğinin artırılması sağlanır. İşletme faaliyetlerinin ve projelerinin organizasyonun plan ve bütçe hedeflerine uygunluğu sağlanır. İşletme içinde konulan kurallara uygunluğu sağlar.

1.8. İç Denetçiler

İç denetçi bir kurumdaki hataları, hileleri kısacası eksiklikleri yönetime raporlamak üzere, eğitim almış kişilerdir. İşletmenin içine bilgi sağlamakla görevlidir. Her bölümü denetleyeceği gibi tek bir bölümü de denetleyebilir. İşini iyi yapabilmesi için işletmedeki bütün bilgi, prosedür ve ilkelere hâkim olmak zorundadır. İç denetçiler işletmedeki iç kontrolü izler ve yönetime rapor verir böylece otokontrolü sağlamış olur. İç denetçiler işlerini yerine getirirken mesleki standartlara uyum sağlamalı ve işlerine gereken önemi vermeli, tarafsız davranmalı, dürüst ve kuruma sadık olmalıdır. İç denetçilerin mesleki standartlarını İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors- IIA) belirler.

İç denetçiler aslında sadece risk konusunda değil daha birçok konuda işletmeye katkı sağlar. İç denetçilerin yönetime bilgi sağlamak zorunda olduğu konular sıralanacak olursa:

- Üst yönetimin bizzat takip edemediği faaliyetleri izleme,
- Oluşabilecek risklerin tanımlanması, önlemler alınarak bu risklerin azaltılması,
- Üst yönetim için raporların onaylanması,
- Karar verme sürecinde ilgililere bilgi sağlama,

- Geçmişin yanı sıra geleceğin incelenmesi,
- Yönetimin prensiplerinin ve prosedürlerinin ihlal edildiği noktalarda yöneticilere yardımcı olmak. (Alinhavr , 2017:38)

1.8.1. İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetçiler görevlerini yerine getirirken bazı sorumlulukları vardır. Bunlar;

- Mevzuata, belirlenen etik kurallara, denetim standartlarına, politika ve prosedürlere, yasalara uygun hareket etmek zorundadır.
- Mesleğiyle ilgili bilgi ve becerilerini sürekli güncellemesi gerekir.
- İç denetçi faaliyetlerini devam ettirirken yetkisini aşan durumlarda iç denetim birimini haberdar etmek zorundadır.
- İç denetçiye verilen görevin tarafsız ve bağımsız şekilde yürütülmesine engel olacak durumlara karşı karşıya kalındığı zaman yine iç denetim birimini haberdar etmek durumundadır.
- Denetim raporlarını hazırlarken bilgi ve belgelere yani kanıtlara dayandırmak zorundadır.
- İç denetçi denetim sırasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumakla mükelleftir.

1.8.2. İç Denetçilerin Meslek İlkeleri (Etik Kurallar)

Etik kurallar iç denetçilere kılavuzluk sağlar. IIA'nın belirlediği bu etik kuralların amacı iç denetçilere etik kültürü oluşturmaktır. İç denetçilerin aşağıdaki kurallara uymaları ve bunları desteklemeleri gerekir:

a) Dürüstlük İlkesi

İç denetçilerin dürüst olması güven ortamı sağlayarak sunulan raporlara itibar edilmesine yönelik altyapı oluşturur.

b) Objektiflik (Nesnellik)

İç denetçiler, inceledikleri faaliyetler ile ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden veya çıkarlarında çok etkilenmezler. (Tide, 2015:12)

c) Gizlilik

İç denetçiler işletmeden elde ettikleri bilgilerin gizliliğine önem verir. Hukuki ve mesleki bir süreç olmadıkça bu bilgileri kimseyle paylaşmazlar. İç denetçiler, elde edilen bilgiler kendi menfaatlerine veya kurumun etik amaçlarına zarar verecek şekilde kullanmazlar.

d) Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler görevlerini yerine getirirken gerekli bilgi, özen, tecrübe ve beceriyi ortaya koymalıdır. Bu bilgi ve birikimlerini sürekli yenilemelidirler. İç denetçiler işlerini yaparken Uluslararası İç Denetim Standartlarına uymak durumundadırlar.

1.8.3. İç Denetçinin Görevleri

- Kurumun yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını incelemek,
- Harcamaların, kararların; amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik plana, performans programına uygunluğunu denetlemek, (Kayıkçıoğlu, 2018:11)
- Denetim sırasında veya sonrasında kurallara ve kanunlara aykırı bir durum tespit edildiğinde bunu yönetime bildirmek,
- Mali-ekonomik yönetim ve iç kontrol süreçlerinin sistematik denetimini yapmak ve sonuçlara göre yönetime önerilerde bulunmak.
- Yapılan denetimler çerçevesinde iyileştirmelere ve fırsatlara yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek,
- Üst yönetici tarafından gerekli görülen durumlarda performans göstergelerini belirlemede yardımcı olmak, belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini değerlendirmek,
- Suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmek, (Yeltekin, 2018:34)
- İşletmede var olan bilgilerin doğruluğunu denetlemek,
- İşletmede sadece bir bölümü denetleyeceği gibi yönetimin isteğine bağlı olarak tüm kurumu denetlemektir.

1.8.4. İç Denetçinin Yetkinlikleri

Hangi seviyede olursa olsun tüm iç denetçilerin sahip olması gereken genel yetkinlikler vardır. Bu yetkinlikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

a) İletişim Becerileri

Günümüzde iletişim becerileri hem denetçiler için hem de yöneticiler için oldukça önemli hale gelmiştir. İletişim becerileri yalnızca sözlü değil yazılı olarak da değerlendirilmelidir. İletişim kabiliyeti olmayan iç denetçi görevinde ne kadar yetkin ve tecrübeli olursa olsun şirket için ekili raporlar hazırlasa da onu aktaramadıktan sonra beklenen katma değeri yaratması mümkün değildir.

İç denetçiler, çalışmalarını yürütürken gerek yönetimle gerekse personelle sürekli iletişim halinde olmaları gerekir. Bu nedenle iletişim becerilerini en üst seviyede tutmaları gerektiğinde her konuda bilgi alışverişinde bulunabilecek ve böylece bir iş birliği oluşturmaları mümkün olacaktır. İç denetçilerin iletişim içinde oldukları kişilerle göz temaslari, mimiklerini, ses tonunu, hitap şeklini etkili bir biçimde kullanmaları oldukça önemlidir. Bunlar başarılı bir iletişimin kilit noktalarıdır. İç denetçinin mesleği gereği lazım olan bilgi ve belgeleri saygı sınırları içinde ve uygun zamanda personele yük yüklemeyen talep etmesi etkili iletişim için gereklidir. Bu sayede personelde iç denetçiye saygılı davranacak ve böylece kurum için gerekli olan güven ortamı doğacaktır. Personelle iş birliğinin sağlanamadığı durumlarda ise gerekli bilgi ve belgeye ulaşmak oldukça zor olacaktır.

İç denetçi yalnızca sözlü iletişim de değil yazılı iletişimde de etkin olmalıdır. Hazırladığı raporlarda ve gönderdiği elektronik postalarda kullandığı dil büyük önem taşır. Raporda kullandığı dil sade, anlaşılır amacına uygun, tespitlere dayanarak yönetime sunulacak şekilde, çalışanları incitecek ifadelere yer vermemek suretiyle etkili bir yazılı iletişim oluşturulmalıdır.

Görüldüğü üzere yazılı ve sözlü iletişim işletme için oldukça önem taşımaktadır. İç denetçilerin yazılı ve sözlü iletişimde eksiklikleri varsa belirlenerek gerekli eğitimlerle düzeltmek amaçlanmalıdır.

b) Problem Tanımlama ve Çözme Becerileri

İç denetçilerin sahip olması gereken diğer bir temel özellik problem tanımlama ve çözme becerisidir. Ortaya çıkan problemlerin tespiti için iç denetçilerin problem tanımlama konusunda yeterli bilgi ve öngörülerinin olması gerekir. İç denetçiler olayları

farklı pencerelerden değerlendirebilmelidir. İç denetçiler raporlarında tanımlanan problemle ilgili çözüm önerilerine yer vermelidirler.

İç denetçilerin problem tanımlama ve çözme konusunda eksiklikleri varsa bu durum vaka çalışmaları ve problem çözme listeleri gibi yardımcı kaynaklar kullanılarak bu eksiklikler giderilmelidir.

c) Mevzuat ve Standartlardaki ve Gündemdeki Değişiklikleri Takip Etmek

Günümüzde değişen koşullar sebebiyle her alanda yapılan düzenlemeler giderek artmaktadır. İç denetim biriminden de beklenen doğru ve geçerli sonuçların elde edilebilmesi için mevzuatta, standartlarda ve gündemdeki değişikliklerin takip edilmesi büyük önem taşımaktadır. İç denetim standartları ile ilgili yapılan değişikliklerin takip edilip yapılan denetime yansıtılması, faaliyet gösterilen alanda bankacılık kanunu, ticaret kanunu, borçlar kanunu gibi alanlarda yapılan düzenlemeler ve bunlara yönelik olarak yapılan ikincil düzenlemeler ve değişiklikler konusunda iç denetçinin bilgi sahibi olması gerekir.

d) İç Denetimin Önemi ve Değerini Artırabilme Yeteneği

İç denetçiler ve iç denetim yöneticilerinde olması gereken diğer bir yetenek de iç denetimin önemini arttırabilme yeteneğidir. İç denetim bütün kurumlar için oldukça önemli bir birimdir ve her kuruma önemli bir katma değer sağlar. Haliyle iç denetçi bu katma değeri yöneticilere ve çalışanlara doğru bir şekilde anlatması gerekir. Böylece kurum içinde iç denetime verilen önem artacaktır. Bu sebeple iç denetçilerin yapılan faaliyetleri işletmedekilere açık, anlaşılır, net sonuçlarla personele ve yönetime uygun açıklama yapmaları büyük önem taşımaktadır.

e) Organizasyonel Beceriler

İç denetçilerin organizasyonel becerilere sahip olması; organizasyon yapısının doğru bir şekilde oluşturulmasına, faaliyetlerden ve süreçlerden istenilen sonuçların elde edilmesine, birim içindeki çatışmaların doğru yönetilebilmesine olanak sağlar. İç denetim plan ve programlarına göre yapılacak denetim çalışmalarının iyi bir şekilde organize edilmesi, etkin ve verimli bir denetim çalışmasının da temelidir. Bunun yanı sıra kurum organizasyonunun doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi, varsa aksayan yanların yönetim kuruluna ve üst yönetime doğru bir şekilde aktarılabilmesi için tüm iç denetçilerin bu konuda becerilere sahip olması gerekmektedir. (Yurtsever, 2017:5)

f) Diğer Genel Yetkinlikler

Diğer genel yetkinlikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Gizlilik,
- Nesnellik,
- Muhakeme,
- Tüm seviyelerle iyi çalışma,
- Yönetişim ve etik hassasiyeti,
- İş birliği içinde çalışabilme,
- İşi anlayabilme.
- Risk analizleri ve kontrol değerlendirme teknikleri,
- Veri toplama ve analiz araçları ve teknikleri kullanımı,
- Araştırma becerileri,
- Adli beceriler,
- Bilgi teknolojileri ve bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanımıdır.

1.9. Dünyada Yaşanan Gelişmeler ve İç Denetimin Türk Mevzuatındaki Yeri

2000’li yılların başında başta Enron olmak üzere halka açık şirketlerde yaşanan skandallar muhasebe ve denetim hizmetlerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Yaşanan bu skandallardan sonra pek çok yasa geliştirilmiş kurallar konulmuş, muhasebe ve denetim zafiyetini önlemek adına birçok önlem alınmıştır.

Bu çerçevede Amerika’da ortaya çıkan bu skandallardan sonra kurumlarda ki hata ve hileleri düzeltmek için ya da bu hata ve hilelerin önüne geçmek için Sarbanes-Oxley kanunu yürürlüğe girmiştir.

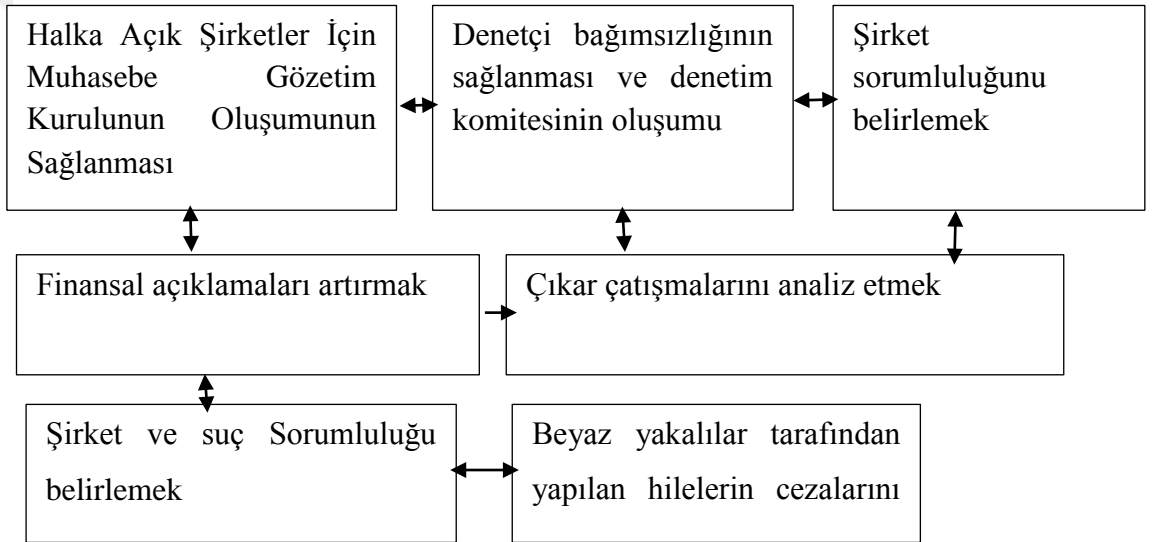
Türkiye’de bu skandallardan ve sonucundan etkilenerek birçok kanun ve standartlarda düzenleme yapmış bu kanun ve standartlar uluslararası düzenlemelere yakınlaştırmaya çalışmıştır.

Dünya’da ve Türkiye’de iç denetime yönelik kanun ve ilke kronolojisi şöyledir:

- Sarbanes-Oxley Yasası, 2002
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003
- Bankacılık Kanunu, 2005
- Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2003 ve 2005 tir. (Pehlivanlı, 2014:82)

1.9.1. Sarbanes Oxley Yasası

ABD’de 25 Temmuz 2002 tarihinde halka açık şirketlerde muhasebe-denetim reformu ve yatırımcıyı koruma yasası olarak bilinen ve şirketlere yatırım yapanları daha doğru bilgilendirmek, şirket yönetiminin yatırımcıların haklarının korunmasında sorumluluk alması, denetim biriminin sorumluluğunun artırılması ve denetim bağımsızlığının sağlanması gibi amaçları olan Sarbanes-Oxley yasası yayınlanmıştır. (Kurnaz, 2006:56) Yasa ile beraber getirilen temel düzenlemeler aşağıdaki verilen şekildeki gibidir:



Kaynak: www.dergipark.gov.tr

Şekil 3: Sarbanes-Oxley Kanununun Temel Unsurları

Yasa 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır:

- 1) Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
- 2) Denetçi Bağımsızlığı
- 3) Kurumsal Sorumluluk
- 4) Gelişmiş Mali Açıklamalar
- 5) Komisyon Kaynakları ve Yetkileri
- 6) Çalışmalar ve Raporlar
- 7) Kurum ve Suçlunun Hilelerdeki Sorumluluğu

- 8) Kurumsal Vergi Beyannameleri
- 10) Beyaz Yakalılar İle İlgili Cezaların Arttırılması
- 11) Kurumsal Dolandırıcılık ve Suistimal

Yasayla birlikte, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu bağımsız denetim tarafından kullanılacak standartları hazırlamak ve mevcut standartları değiştirmeye görevli düzenleyici bir otorite haline gelmiştir. Bağımsız denetçilerin bu kural ve standartlara uyumlarını gözlemek ve gerektiği zaman müdahale etme görevi de yine bu kuralla verilmiştir.

Yine bu yasayla, uzun yıllardır Amerika da yapılan denetçilerin denetiminin başka bir denetçi tarafından yapılması uygulamasına son verilip bu görev de Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kuruluna verilmiştir.

Yapılan başka bir yenilik ise CEO ve CFO'ların görevleri genişletilmiştir. İç kontrol biriminin kurulması ve işlerliğinin takibinden raporlanmasına kadar sistemin verimliliğinin değerlendirilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca mali tablolar üzerindeki sorumlulukları arttırılarak söz konusu tabloları onaylama zorunluluğu getirilmiştir.

Sarbanes-Oxley ile birlikte denetçinin görev ve sorumlulukları ile ilgili maddeler yeniden düzenlenerek birçoğu denetim dışı hizmetin bağımsız denetçi tarafından verilmesi yasaklanmıştır. Bu denetim dışı hizmetlerin birkaçı şöyle sıralanmıştır:

- Defter tutma hizmetleri,
- Finansal bilgi sisteminin tasarımı ve uygulanması,
- İç denetim dışarıdan sağlanması (Outsourcing)
- Borsada aracılık, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri,
- Denetim dışı harici hizmetlerdir. (Bilir kişilik ve eksperlik gibi) (Pehlivanlı, 2014:69)

Denetçinin finansal ve mali destek hizmeti verdiği örgütü denetlemesi firmanın bağımsızlık ilkesine ters düştüğü için, bağımsız denetim firmasının denetlediği örgüte defter tutma hususunda danışmanlık etmesi yasaklanmıştır. Ayrıca denetim firmasının finansal bilgi sisteminin uygulanması hususunda denetim hizmeti vermesi denetçinin kendi kendisini denetleme anlamına geldiğinden bu duruma da son verilmiştir. (Pehlivanlı, 2014:69)

1.9.1.1. Sarbanes-Oxley Yasasının Uluslararası Düzeyde Yansımaları

Sarbanes oxley yasaı sadece ABD borsalarına kayıtlı yabancı Şirketleri değil, bu Şirketler ile ilgili denetim faaliyetlerini yürüten yabancı denetim firmalarını da etkileyecek hükümleri kapsayarak Avrupa Birliği Őirketlerinde birtakım sorunlar yaratmaktadır. Söz konusu yasa öncesinde, Amerika sermaye piyasalarında faaliyet gösteren yabancı Şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerini açıkça ortaya koymaları yeterli iken, yasa ile yabancı Őirketlerinde Amerikan Őirketlerinin uymakta olduğu kuralları zorunlu hale getirmiştir. (Kurnaz, 2006:61)

Avrupa Birliği'nin yetkili mercileri, söz konusu yasa da bulunan bazı konuların AB'nin kendi standartlarına uymadığını ve haliyle ABD borsalarında kayıtlı AB firmaları ile bunların denetimi gerçekleştirilen AB denetim firmalarının fazladan bir yük altına girebileceği görüşünü savunmuştur. Sarbaney –Oxley de var olan konularla ilgili kendi ülkelerindeki prosedürlere göre işleyen AB firmalarının, yabancı mevzuata ayak uydurmasından ziyade Sarbanes-Oxley yasaının AB firmaları için onların faaliyetlerini tanımaya yönelik bir dizi kural değişiklikleri yapmaları önerilmiştir. (Kurnaz,2006:61)

1.9.2. Avrupa da Denetimle İlgili Yapılan Düzenlemeler

ABD' de yaşanan skandallardan sonra ABD'nin yatırımcılara kaybolan güveni sağlamak adına çıkardığı Sarbanes-Oxley yasaı “Avrupa'da yaşanan son mali raporlama problemleri, Avrupa Komisyonu'nun Kurumsal yönetişimin güçlendirilmesi ile ilgili inisiyatiflerinin bir parçası olarak Avrupa Birliği'nin yasal denetimdeki öncelikleri üzerine tekrar düşünülmesini gerektirmiş ve bu sebeple Avrupa Komisyonu, 8. Direktifi(8th Company Law Directive) modernize eden bir yönerge(The Commisionn's Commnication of 21 May 2003 on “Modernising Company Law and Enhancing Corporate Governance in the European Union) hazırlayarak parlamentoya sunmuştur. (Kurnaz, 2006:63)

8. Direktifte, denetçiler, denetledikleri firmaların yöneticileriyle karşı karşıya kaldıkları uygunsuz baskılara karşı denetçilere yardımcı olacak hükümler bulunmaktadır. Denetçilerin görevlerini netleştirmek, denetim mesleği üzerinde güçlü kamu gözetimi sağlamak amaçlanmıştır. Direktif taslağı, dünya da birden fazla bölgede

bulunan farklı şirketler tarafından denetlenen durumlar için ortak bir sorumluluk zinciri kurmaktadır.

Yönergenin amaçlarına uygun şekilde kullanımı Avrupa Birliği ülkelerinde denetimin kalitesini arttırarak denetimi her yerde uyumlu bir hale getirecektir. Denetçilere verilecek olan sürekli eğitimle standartların daha iyi anlaşılıp uygulanması sağlanacaktır. Bu yönergeyle yıllık şeffaflık raporları yayınlanacaktır. Bu şeffaflık raporu denetim şirketinin kapsadığı uluslararası ağı, denetim dışı hizmetleri, kurumun yönetim şeklini, iç kalite kontrol sisteminin tanımını kapsayacaktır. (Pehlivanlı, 2014:78)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 'nın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), finansal tabloların analizinde yanlış bilgi ve dolandırıcılık riskini göz önüne alarak Uluslararası Denetim Standartlarını (IAS) incelemiş ve eklemeler yaparak standartları yayınlamıştır.

1.9.3. SPK Düzenlemeleri

“Türkiye'nin ilk denetleyici ve düzenleyici üst kurulu olan SPK, 13 Ocak 1982 yılında sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışması ve yatırımcıların hak ve çıkarlarının korunması amacıyla 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur.” (Sermaye Piyasası Kurulu, 2003)Merkezi Ankara'dır.

SPK, Sermaye Piyasası mevzuatına tabi işletmeler için öngördüğü iç kontrol ve iç denetim standartlarını ve bu konudaki düzenlemeleri uluslararası genel kabul görmüş ilkeler doğrultusunda yapar. SPK, 14.07.2003 Tarihli ve 25168 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan “Seri V, No:68, Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” ile aracı kurumlarda iç denetim ve iç kontrol ile ilgili bazı düzenlemeler yapmıştır. (Adiloğlu, 2011:38)

Tebliğin İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar başlıklı bölümün 4. Maddesine göre;

- Aracı kurumlar bünyelerinde faaliyetlerinin yapısı ve kapsamına uygun olarak, değişen şartlara yanıt verebilecek nitelik, yeterlilik ve etkinlikte iç denetim sistemleri kurmak, devam ettirmek ve şartlara göre güncellemek durumundadırlar. Aynı bölümün 5. Maddesine göre;

- Aracı kuruluşlar tarafından oluşturulan iç kontrol birimleriyle ilgili tüm politika, prosedürler ve kuralları yazılı hale getirmek durumundadırlar. (Adiloğlu, 2011:39)

İç kontrol birimini kapsayan faaliyetler, yönetim kurulu ve iç denetim personeli tarafından yürütülür. Söz konusu iç kontrol faaliyetleri, risklerin takibine uygun şekilde günlük faaliyetlerle ayrılmaz bir bütün olarak düzenlenir.

SPK, ABD’de yaşanan skandallar ve sonrasında alınan önlemlerden etkilenecek 2 Kasım 2002 tarihinde 24924 Sayılı Resmî Gazetede Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayınlamıştır. Yayımlanan tebliğe göre, denetim kuruluşları denetim hizmeti verdikleri kurumlara, denetim hizmeti verilen dönemde karşılıklı veya karşılıksız olarak:

- Defter tutmak ve buna benzer hizmetler vermek,
- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,
- İç denetim destek hizmetleri verme,
- Tahkim ve bilirkişilik yapma,
- Diğer danışmanlık hizmetlerini verme, faaliyetlerinde bulunamazlar.

Tebliğdeki ikinci bir değişiklik ise; bağımsız denetim kuruluşları denetimlerde en fazla 5 hesap dönemi için aynı müşteriyle çalışabilir. Tekrar aynı müşteri ile çalışabilmesi için en az 2 hesap dönemi geçmesi zorunlu kılınmıştır. Yine bu tebliğe; “Denetimden sorumlu komiteler” ve “Mali tablo ve yıllık rapor hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk” olarak iki madde daha eklenmiştir. Buna göre halka açık şirketlerde, üyeleri kendi yönetim kurulunca seçilecek olan bağımsız denetim komiteleri oluşturulması zorunlu hale getirildi. Oluşturulacak olan bu denetimden sorumlu komitenin görevler ise; işletmedeki muhasebe sisteminden, yine işletmedeki iç kontrolün işleyişinden ve etkinliğinden sorumludur. Ayrıca finansal bilgilerin dışarıya açıklanması gibi görevleri vardır. Bu komite işletmenin izlediği muhasebe politikalarının, kamuya açıklanacak olan yıllık mali tabloların geçiğe uygunluğunu araştırarak denetçilerin ve yönetimin görüşü alınarak değerlendirme yapar ve yönetim kuruluna sunar.

Yaşanan skandallardan sonra AB ne üye tüm ülkeler standartlarını ve ilkelerini Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre düzenlemiştir. Türkiye’de aynı yönde çalışmalar yapmış olması önemli gelişmeler arasındadır.

1.9.4. Bankacılık Kanunu

Bankalarda denetim uzun yıllar müfettişler tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu müfettişler bankaların şubelerinde işlemlerin doğru yapıp yapılmadığını saptamaktaydı. 22 Temmuz 1983 yılında ilk defa bankalarda müfettiş çalıştırma zorunluluğu getirilmiştir.

Türkiye de 90’lı yılların sonunda yaşanan krizler ekonomiyi ciddi bir zarara uğratmış, “Uluslararası Para Fonu (IMF) ile imzalanan stand-by anlaşması çerçevesinde çıkartılan 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile bankacılık sisteminde düzenleme, denetleme ve gözleme yetkileri özerk bir kurum olarak yapılandırılan Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu’na (BDDK) verilmiştir. BDDK, 2002 yılı başında “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ve “Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik”lerini yayımlayarak, bankacılık sektöründe muhasebe uygulamaları ve denetim çalışmalarında yeni bir dönem başlatmıştır. (Selimoğlu, vd, 2014:79)

BDDK’nın yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ile anlatılmak istenen denetim; vergi mevzuatı hariç olmak üzere, denetlenen mali tabloların, tabi oldukları bankacılık ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim raporu düzenlenmesi zorunlu tutulan tasfiye, devir, birleşme, menkul kıymetlerin halka arzı gibi özel hallerde, ilgili mevzuat hükümleri, bağımsız denetim ilkelerine ilişkin yönetmelikte düzenlenen denetim ilkeleri ve yetkili mercilerin taleplerinde belirtilen esaslar çerçevesinde denetlenmesi olarak tanımlanmıştır. ‘Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik’ ile getirilen özel denetim ise; özel sermayeli bankaların yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerince denetlenmesi ve düzenlenen bağımsız denetim raporlarının denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından BDDK’ca belirlenecek ikinci bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelenmesine ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi olarak tanımlanmıştır. (Selimoğlu, vd, 2014:80) Bu sistem ABD’ de uygulanan (Peer Review Programı)

denetimin denetimi anlamına gelen sisteme benzetilmektedir. İlk özel denetim çalışması 2001 yılına gerçekleşmiştir.

Kasım 2005'te yürürlüğe giren Bankacılık Kanununun üçüncü kısmı Kurumsal Yönetim kısmıdır. Bu kısımda iç kontrol ve iç denetime detaylı bir şekilde yer verilmiş fakat risk yönetimi bunlardan ayrı tutulmayarak bir faaliyetmiş gibi değerlendirilmiştir.

1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan 'Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik' de iç denetim başlığı altında iç denetimin amacını iç kontrol ve risk yönetimi hakkında etkinliği ve yeterliliğine dair güvence sağlamak olarak tanımlamıştır. Aynı zamanda risk yönetimi ve süreçlerinin de iç denetim birimi tarafından denetleneceği; "risk ölçüm modelleriyle ilgili denetimler gerçekleştirilir." (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 2005) İfadesinden anlaşılmaktadır. Bu ifade iç denetim için olumlu ve önemli bir husustur.

Yönetmelikte bankaların maruz kaldığı risklerin iç denetim tarafından ele alınmasının amacı; denetim çalışmalarının öncelik alanlarının belirlenmesi ve denetimin kapsamının ve sıklığının belirlenmesidir. Kısacası iç denetçinin faaliyet alanının riskin tanımlanması ve değerlendirilmesi olduğu yönetmelikten anlaşılmaktadır.

Ele alınmış olan bir diğer hususta kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında bankalar tarafından hazırlanması gereken yıllık faaliyet raporlarıdır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan bankaların hazırlanması gereken yıllık faaliyet raporları hakkında yönetmelikte bankalar;

- Denetim komitesinin takip edilen hesap dönemleri içerisindeki faaliyetleri ve iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemlerinin işleyişine ilişkin değerlendirmeleri hakkında

- Denetim komitesi üyeleri, toplantı sıklıkları, bağımsızlıkları ve bağımsız denetçinin seçimi sürecine ilişkin,

- Risk çeşitlerine göre uygulanan risk yönetimi politikalarına ilişkin,

Bilgiler içerecek şekilde ve bağımsız denetçinin onayını aldıktan sonra faaliyet raporunu takip eden dönemin mayıs ayı sonuna kadar yayınlamak zorundadırlar.

1.9.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu

Yeni Türk Ticaret Kanunu iç denetime doğrudan ve dolaylı olarak düzenlemeler getirmiştir.

366. madde, 2. fıkrasında “Yönetim Kurulu, işlerin gidişatını izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde Yönetim Kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir” (Aysberg, 2012:22) bu maddeden anlaşılacağı üzere iç denetimi zorunlu kılmıyor gerek görülmemesi durumunda kurulmamasında bir sakınca teşkil etmiyor. Fakat yönetimin şirketin faaliyetlerini izlemek ve objektif bir güvence sağlamak için iç denetimin işletmeye gerekli bir birim olduğu da açıktır.

Diğer tarafta 375. maddede, “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması” kısmına yer veriliyor (Aysberg, 2012:22). Bu durumda söz konusu madde ile yönetim kurulunun devredemeyeceği ve sorumluluğundan kaçamayacağı faaliyetleri arasında finans denetimi de bulunuyor. Devredilemeyecek olması ve gerekçelerde mali denetiminin sözlük anlamından daha kapsamlı olarak iç denetimi tarif etmesi nedeniyle, iç denetim birimine kanun çerçevesinde önemli görevler yükleniyor. Gerekçelere bakıldığında ise muhasebe biriminden tamamen bağımsız ve işinde uzman kişilerin oluşturduğu etkin bir iç denetime gereksinim duyulmaktadır.

378. maddede belirtildiği üzere yönetim kuruluna işletmenin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye sokacak nedenlerin erken teşhis edilmesi ve bunun için gerekli tedbirlerin alınması ve riskin yönetilmesi için uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek yükümlüğü verilmiştir. (Aysberg, 2012:23) Bu madde ile iç denetim birimine duyulan gereksinim açıkça ifade edilmiştir. İç denetimin risk yönetiminin tanımı, değerlendirilmesi gibi ve iç kontrolün etkinliği ve verimliliğinin ölçülmesi ile ilgili olarak önemli görevleri bulunmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre iç denetim birimi kurumlar ve faaliyetleri için güvence teşkil eden bir unsurdur ve yönetimin isteğine bağlı olarak kurulması gereken bir birimdir.

1.10. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim birbirlerini tamamlayan ve birbirlerini etkileyen ayrılmaz bir bütündür. Farklı kavramlar olsa da bu iki sistem birbirini desteklemektedir. İkisi de işletmenin amaçlarına ulaşmasında yönetime destek olur. Ortaya çıkabilecek riskler konusunda yönetimi uyarır ve makul güvence sağlayarak yönetime rapor sunar. İç kontrolün etkisi, kalitesi ve verimliliği iç denetim biriminin faaliyetleri ile gerçekleşir.

İç kontrol, yönetimin sorumluluğunda olan ve örgütün hedeflerine ulaşmasında, faaliyetlerin devamlılığının sağlandığına ve bu faaliyetler gerçekleştirilirken kanunlara, ilkelere, standartlara uyulduğuna dair makul güvence sağlamak amacıyla oluşturulan bir sistemdir. İç kontrolün temelinde yönetimin amaçları, koyduğu kurallar ve ilkeler vardır. (Aslan, 2010:67) Yönetimin koyduğu kurallar çerçevesince faaliyetleri amaçlara uygun gerçekleştirmeyi planlar.

İç denetim ise, iç kontrolün etkinliğini ve verimliliğini araştırarak kurulan sistemin amaçlara uygun işleyip işlemediğini ve örgütün beklentilerini hangi ölçüde karşıladığına, faaliyetler sırasında ortaya çıkabilecek risklere dair yönetime tarafsız bir rapor sunarak tavsiyelerde bulunur.

İKİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL VE KURUMSAL YÖNETİM

2. İç Kontrol

İç kontrol sistemi ile ilgili çalışmalar ilk defa 1949 yılında yapılmıştır. Günümüzde işletmelerin büyümesiyle birlikte; İşletmelerin varlıklarını korumak ve kayıpları önlemek, finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak ve yönetim politikalarına bağlılığı sağlamak gibi amaçlar iç kontrolün gerekliliğini ortaya koymaktadır. İç kontrol sisteminin kapsamı çok geniştir. İç kontrol sadece muhasebe verileri ve bu verilerin doğruluğu ile ilgili bilgiler sağlamaz. İşletme faaliyetleri ve işletme amaçları gibi çeşitli konuları da içine almaktadır. Modern iş dünyasında iç kontrol sistemi hem özel hem de kamu sektöründe dünyaca kabul edilmiş bir kavramdır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (International Institute Auditors) 1999 yılında iç kontrolün tanımı; İç kontrol işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup, faaliyetlerinde etkinlik ve verimliliğin, finansal tablolarda ve ilgili raporlarda güvenilirliğin sağlanması, yürürlükteki kanunlara ve oluşturulan standartlara uyulması, bütçenin uygulanması ve işletme faaliyetlerinde devamlılığın sağlanması konularında makul güvence sağlayan, yönetimin önemli bir parçasıdır şeklindedir. (Güney & Sarı, 2015: 63)

SPK'nın yaptığı tanıma göre iç kontrol Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 28'inci maddesinde şöyle açıklanır; “ilgili kanun ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği olarak gruplandırılan hedeflere ulaşmada uygun güveni sağlamak amacıyla oluşturulmuş, işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlanmaktadır.” (Sermaye Piyasası Kurulu, 2003:3) Tanıma göre iç kontrol bir süreçtir ve işletmenin tüm faaliyetlerinde uygulanabilmelidir.

İç kontrol sistemi ile ilgili birden fazla tanım bulunmaktadır. Bütün tanımlar farklı cümlelerle kurulmuş olsa da ele alınan sistem hepsinde aynıdır. İç kontrol sistemi sonradan örgüte dahil olan bir sistem olmaktan ziyade işletmenin doğuşuyla birlikte işletmede var olması ve faaliyetlerinde sürekli olması gereken bir sistemdir. İç kontrol

sistemi yönetim kurulu tarafından sürdürülür. Örgütte çalışan her personel de iç kontrol sisteminin sürecini etkiler ve bu süreçten etkilenir. İç kontrol sisteminde en önemli nokta çalışanların görev tanımlarının yapılması ve bu görev tanımlarının çalışanlarca benimsenip iyi bilinmesidir. İç kontrol sistemi örgütün amaçlarına ulaşmasında işletmeye yardımcı olur ve işletmeye amaçlarına ulaşması hususunda makul güvence verir. İç kontrolün olmadığı işletmelerde müşteri memnuniyetsizliği, iflas ve faaliyetlerin durma noktasına gelmesi gibi pek çok olumsuz sonuçla karşı karşıya kalınmaktadır.

2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrolü kendi başına bir faaliyet olarak değerlendirmekten ziyade bütün birimlerle kaynaşmış bir sistem olarak ele almak gerekir. İç kontrolün etkin ve verimli olabilmesi için bazı amaçları vardır. İç kontrol de amaçların belirlenmesi kontrol faaliyetlerinin daha sağlam olmasını sağlar. Amaçlar belirlendikten sonra amaçlara ilişkin kontrol faaliyetleri ve politikalar belirlenmelidir. İç kontrolün amaçları şunlardır:

- Faaliyetlerde, süreçlerde ve çalışmalarında etkinliğin ve verimliliğin artırılması,
- Yasalara ve yapılan düzenlemelere uygunluğun sağlanması,
- İşletme varlıklarının ve kaynaklarının güvence altına alınmasının sağlanması,
- Finansal raporlamanın güvenilirliğinin artırılması,
- Kurumsal yönetime yardımcı olunması ve yönetime fayda sağlanması

(Selimoğlu, vd, 2014:47)

- İşletmenin belirlediği hedefleri gerçekleştirmesini sağlamaktır.

Kurum bu amaçları gerçekleştirmek için yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolü olarak iki kısma ayrılır. Yönetsel kontroller; yönetimin amaçları, hedefleri, faaliyetlerin etkinliği, yönetime, kuruma ve kurumun politikalarına bağlılıkla ilgili alanları kapsar. Yönetsel kontroller işletmenin politika ve prosedürlerine uyum sağlanması için kullanılan önemli bir araçtır. İşletmenin mali faaliyetlerdeki kayıpları en aza indirerek hedeflerine emin adımlarla ulaşmasına yardımcı olur ve personelin davranışlarının ne şekilde sonuçlanacağını bilinmesini sağlar. (Sabuncu, 2017:165). Muhasebe kontrolü ise; kurumun planını, finansal varlıkların ve kayıtların korunması ve güvenilirliği ile ilgili yordam ve kayıtları kapsar. Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin,

faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetimle ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklindedir. (Güredin, 2014:313)

Örgütün faaliyetlerinde yönetmeliklere uygunluk, mali raporların güvenilirliği yapılan faaliyetlerin etkinliği, güçlü bir iç kontrol işletmenin amaçlarına ulaşmasındaki en büyük etkenlerdir.

2.2. İç Kontrol Sisteminin Temel İlkeleri

Her kurumun kendi yapısına göre kontrol ilkesi olsa da genel olarak bu ilkeler aşağıdaki başlıklar altında incelenir.

2.2.1. Görevlerin Ayrılığı İlkesi

İşletmedeki işlerin başlangıcından bitişine kadar tek bir bölüme verilmemesi ilkesidir. Bunun için işletmedeki faaliyetler alt birimlere bölünmeli her birim içinde ayrı ayrı personel görevlendirilmelidir. İlkenin amacı hata ve hilelerin önlenerek kısa sürede ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. İşler tek bir elden yürütüldüğü zaman hata ve olumsuzlukların fark edilmesinin zaman alacağı düşünülmektedir. İşletmelerin ölçeği ile görevlendirilecek kişi sayısı doğru orantılıdır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerde görevlerin dağılımı yüksek maliyeti de beraberinde getirir. Büyük ölçekli işletmeler de görevlerin dağılımında dört kural vardır:

- Muhasebe ile işletme varlıklarının korunması görevlerinin birbirinden ayrılması, (Örneğin, muhasebe kayıtlarını tutmakla görevli kişi aynı zamanda ödeme işlemlerinden sorumlu olmamalıdır.)

- Varlıkların korunması ile ilgili yetkilendirme, (Örneğin, işe eleman alımı veya çıkarılması işlemleri yetkisine sahip olan kişi aynı zamanda ücretlerin hesaplanmasından ve dağıtımından sorumlu olmamalıdır.)

- İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğunun ayrılması, (Örneğin, işlemleri kaydeden kişi raporları hazırlanmasından sorumlu olur ise taraflı davranma olasılığı yüksek olacaktır.)

- Bilgi teknolojileri sisteminde çalışanlar arasında görevlerin ayrılığı, (Örneğin, sistem analisti, programcı, bilgisayar operatörü ile bilgisayarla ilgili dosya vb belgeleri koruyan kişi ve veri kontrol grubunun ayrılması ideal olanıdır.) (Kaya, 2015:43)

2.2.2. Yetkilendirme İlkesi

Bu ilke gereği yönetimin belirlemiş olduğu yetki ve sorumluluk alanları yazılı prosedürlerde yer almalı ve tüm çalışanlara bildirilerek personelin yönetimin belirlediği yetki ve sorumluluk alanları içerisinde faaliyet göstermesi sağlanmalıdır. (Uçma & Köroğlu, 2006:42) Yetkilendirme işlemi, işletme sahibi ve ortaklardan yönetime, yönetimden müdürlere ve oradan da diğer personele doğru dağılan bir yönetim işlemidir. Yetkilendirme iki şekilde olur; genel yetkilendirme ve özel yetkilendirmedir. Genel yetkilendirme, bazı belirlenmiş şartlara uyan tüm örgütlerin yönetim tarafından sınırları çizilen ilgili personelin bu sınırlar dahilinde iş yapabilme yetkileridir. Özel yetkilendirme ise sadece belirli bir iş için verilmiş olan yetkilendirmedir.

2.2.3. Uygun Bir Belgelendirme ve Kayıt Düzeninin Var Olma İlkesi

İşletmede hazırlanan belgelerin birer kanıt niteliğinde olduğu düşünüldüğünde; belgelerin, yasalara uygunluğunu sağlamak, işletmenin varlıklarını korumak, gereken durumlarda ilgililere hesap verilmesi gibi amaçları sağlamalıdır. Mevzuata ve amaçlara uygun hazırlanan belgeler hileli işlemleri en asgari düzeye indirecek hata yapılması durumunda da hatanın erken tespitini sağlayacaktır. Bu ilkede yapılan kayıtların ve belgelendirmenin önemli bir bölümü muhasebe bölümü amaçları içindir. Yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre güvenilir bir şekilde kayıtların tutulması ve yapılan kayıtlarla ilgili raporlamanın da zamanında ilgili kişilere sunulması gerekir.

2.2.4. Fiziksel Koruma İlkesi

Varlıkların ve kaynakların fiziki korunması, bu bilgilere erişimin dolaylı veya doğrudan sınırlandırılmasıdır. Bununla ilgili yapılacak işlemler her türlü verinin kopyasının muhafaza edilmesi demektir. Özellikle elektronik ortamdaki verilere erişim sınırlandırılmalı bu konuda da eğitimli ve deneyimli personelin istihdamı sağlanmalıdır. Bu konuda yetkili olmayan personelin belgelere ve kayıtlara erişimi yasaklanmalıdır.

2.2.5. Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakat, işletmede tutulan kayıtların doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız olarak araştırılıp denetlenmesidir. Bu araştırmalar yapılırken işletmenin ölçeği ve yapılan işlemleri önemlidir. Yapılan araştırmalarda işletmenin varlıklarına ait bilgiler, iç kontrolün belirlenen amaçlar doğrultusunda etkin ve verimli çalışıp çalışmadığı gibi durumlar denetlenir. Ücret bordrosu, makbuz, fatura gibi belgeler karşılaştırmalar yapılarak incelenir. Bunu yapan kişiler işletmeden bağımsız kişilerdir ve yaptıkları incelemeden çıkan sonucu yönetime bildirmekle görevlidirler.

2.3. İç Kontrol Değerlendirme Modelleri ve Uluslararası Standartlar

İç kontrol sistemine ilişkin ulusal ve uluslararası yapılan pek çok düzenleme mevcuttur. Bu yapılan düzenlemeler farklı farklı isimlendirilseler de aslında hepsi aynı amaç için oluşturulmuşlardır. Aşağıda bu modeller incelenecektir.

2.3.1. COSO Raporu

ABD’de artan finansal raporlamalardaki hileler sonucunda, hileli finansal raporlamayı önlemek için, IIA(İç Denetim Enstitüsü), AICPA(Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), FEI(Finansal Yöneticiler Enstitüsü), AAA (Amerikan Muhasebeciler Birliği), IMA(Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) gibi beş bağımsız meslek kuruluşunun girişimi ile “Yanılıcı Finansal raporlamaya ilişkin Ulusal Komisyon (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) kurulması ile COSO modeli olarak adlandırılan rapor ile iç kontrol için yeni bir aşama kaydedilmiştir. Komisyonun ilk başkanlığını James Treadway yapmıştır. Bu sebeple kurulan komisyon Treadway Komisyonu olarak da adlandırılır. COSO’ya göre iç kontrolün tanımı: İç Kontrol, finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin, süreçlerin etkinliği ve verimliliği, kanunlara ve belirlenmiş olan standartlara, düzenlemelere uygunluğunu amaçlayan işletmeye yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. (Demirbaş, 2005:170) İç kontrol tanımını değerlendirildiğinde; işletmeye makul güvence sağlayarak amaçlarına ulaşmasında işletmeye destek olan bir faktördür.

COSO, 1992 yılında işletmenin tüm yönlerini ele alan iç kontrol değerlendirme modelini yayınlamıştır. Bu çalışma kısa zaman sonra genel kabul görmüş bir model haline gelerek bu değerlendirme çalışması, Internal Control Integrated Framework (İç Kontrol Bütünleşik Çevre) olarak adlandırılmıştır.

COSO raporunun esas amacı; Kurumun faaliyetlerinin yönetim ve ilgili kişilerce kontrolünün sağlanması hata ve hilenin asgari düzeye indirilmesidir. Bu amaçla bütün kavramları birleştirerek ortak bir tanım oluşturulmak hedeflenmiştir. Bu rapor iç kontrol açısından bir dönüm noktası olmuştur. Böylece iç kontrol sisteminin önemi artmış ve 1992 yılından sonra iç kontrolle ilgili tüm düzenlemeler COSO raporuna göre yapılmıştır.

COSO İç Kontrol çerçevesince iç kontrol sisteminin etkinliği çeşitli unsurlardan etkilenmiştir. Bunlar:

- Etik ve ahlaki değerler,
- Yönetim kurulunun önemi,
- Yönetimin düşüncesi ve çalışma tarzı,
- Organizasyonel yapı,
- Finansal raporlamanın etkinliğine ilişkin taahhüt,
- Görev, yetki ve sorumluluk,
- İnsan kaynakları uygulamaları,
- Finansal raporlama sistemine ait risklerin tanımlanması ve analizi,
- Hata riskinin değerlemesi,
- Kontrol faaliyetleri,
- Kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve geliştirilmesi,
- Bilgi teknolojileri ve bilgi ihtiyaçları,
- Bilgi sistemleri üzerine kontroller,
- Yönetim kurulu ve üst yönetimin iletişim tarzı,
- İşletme dışı taraflarla iletişim,
- Sürekli izlemeler,
- Raporlama eksiklikleri,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi, (Pehlivanlı, 2014:32)

COSO şekillerde gösterileceği üzere iç kontrol sistemini beş unsura ayırmaktadır:

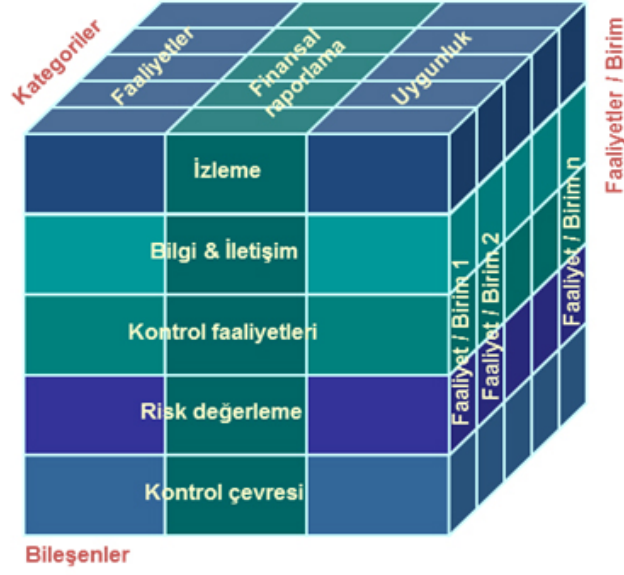
- 1) Kontrol ortamı,
- 2) Risk değerleme,
- 3) Kontrol faaliyetleri,
- 4) Bilgi ve iletişim,
- 5) İzleme.



Kaynak: www.dicle.edu.tr. Erişim:24.11.18

Şekil 4: COSO Piramidi

COSO piramidine göre, kontrol ortamı geniş bir yapıya sahipken, izleme faktörü en st kısımda denetleme rolündedir. Bilgi ve iletişim unsurlarından yararlanılarak kontrol faaliyetleri ve risk değerlemesi yapılarak denetim için gerekli olan verilere ulaşılır



Kaynak: <http://www.icdenetimmerkezi.com>. Erişim:24.11.18

Şekil 5: COSO Küpü

COSO küpü, işletmedeki iç kontrol sistemini doğru ve etkin biçimde kullanarak örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmasındaki beş temel unsuru barındıran bir tablodur.

COSO 14 Mayıs 2013 tarihinde 'İç Kontrol-Entegre Çerçeve' başlığı altında yeni bir rapor yayınlamıştır. Güncellenerek yayınlanan bu raporda iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve değişen ve gelişen teknoloji dikkate alınarak 1992 yılında yayınlanan rapor yenilenmiş ve güncellenmiştir. 2013 yılında yayınlanan raporda aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- İşletme faaliyet süreçlerinde ve raporlama sistemlerinde teknolojinin rolü üzerine ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramlarının öneminin artırılması,
- Globalleşme ve değişen iş modellerine odaklanma,
- Raporlama hedeflerinin, iç ve dış finansal ile finansal olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişletme,
- Suiistimal riskinin değerlendirilerek, bu risklere cevap verilmesi ve bu risklerin iç kontrolle ilişkisine vurgu yapılmıştır. (Can, 2015:22)

Ayrıca bunlara ek olarak COSO 2013'DE yapılan en önemli değişiklik, iç kontrolün beş unsurunu destekleyen 17 ilkenin sunulmasıdır. Sunulan bu 17 ilke kurum içinde var olması ve uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır. Aslında bu ilkeler, 1992 yılında yayınlanan çerçevenin içinde karışık biçimde anlatılmaktaydı fakat güncel çerçevede bu ilkeler toplu halde sayılarak işletmeler için iyi bir rehber haline getirilmiştir. (Can, 2015:21)

Şekildeki üst yüzeyler üç amaç sınıfına ayrılmıştır. Yenilenen küpte finansal raporlamanın amacı genişletilmiştir. Küpün ön yüzeyi ise beş unsuru temsil etmektedir. Küpün yan yüzeyindeki kurumun bölümleri veya eylemleri biçimindeki dar tanım kaldırılarak, kurum, bölüm, iş birimi ve fonksiyon şeklinde daha genel bir yaklaşım getirilmiştir. (Can, 2015:23)

2.1.3.1. COSO Bileşenleri ve Destekleyici 17 İlke

a) Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, İşletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış, tavır, tutum ve eylemleri, yönetim felsefeleri, işletmenin organizasyon yapısı, yetki, görev ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek yol ve personel politikalarının ve prosedürlerinin bütününden oluşmaktadır. (Kaya, 2015:24)

- 1) Doğruluk ve ahlaki değerlere bağlılık,
- 2) Yönetim kurulunun tarafsız olarak iç kontrol sistemini gözlemlemesi,
- 3) Raporlama ilişkilerinin, görev ve yetkilerinin belirlenmesi,
- 4) Uzmanlaşmaya verilen önemin artması,
- 5) Hesap verilebilirliğin yani yetki sınırlandırılmasının ortaya çıkmış olmasıdır.

b) Risk Değerlemesi

İşletmeler hedeflerini gerçekleştirip varlıklarını sürdürürken her alanda risklerle karşılaşmaktadır. Risk, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek her türlü olumsuz olay olarak tanımlanır. Risk işletme içi riskler ve işletme dışı riskler olmak üzere ikiye ayrılır. İşletme içi riskler personelin ve yönetimin farkında olarak veya farkında olmadan yaptıkları hatalardır. İşletme dışı riskler ise, dışarıdan işletmeye zarar verecek her türlü tehlikeli durumdur. Risk değerlemesi ise, işletmenin karşı karşıya kaldığı her türlü riski fark edip, analiz etmesi ve çözüm yolları aramasıdır. (Dabbağoğlu & Can, 2018:71) Risk değerlendirme üç aşamadan oluşmaktadır:

- Amaçların ve hedeflerin açık ve net bir şekilde belirlenmesi,

- Risklerin tanımlanarak analiz edilmesi ve değerlendirilmesi,
- Suistimal risklerinin değerlendirilmesi,
- Kurum açısından kayda değer ve önemli değişikliklerin ve gelişmelerin tespiti ve değerlendirilmesidir. (Bulut, 2013:5)

Günümüzde risklerden korunmak için en etkili yöntem sigortadır. Fakat karşılaşılan her risk sigorta ile ortadan kaldırılamaz. Riske karşı izlenen tutumlar vardır. Bu tutumlar; riski kontrol etmek, riskten kaçınmak, riski devretmek ve riski kabul etmektir.

c) Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetim tarafından konulmuş kuralların uygulanıp uygulanmadığından emin olmak için yürütülen politikadır. İç kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Kontrol faaliyetleri, hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve tespit edilen bu olumsuzlukların çözümlenmesine yönelik olarak ayarlanmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak aşağıdaki maddeler verilmiştir:

- Yetki, onay ve doğrulama görevleri,
- Hesapların uygunluğu,
- Yapılan işlemlerin zamanında ve tam olması,
- Bilgilere ulaşımın sınırlandırılması,

Yapılan işlemlerin iç kontrol sisteminin ilkelerine uygun olarak belgelenmesi.

COSO 2013 Raporuna göre eklenen maddeler ise şöyledir:

- Amaçlara ve hedeflere uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi
- Genel kontrollerin teknoloji odaklı olarak belirlenip, geliştirilmesi
- Politika, prosedürler ve ilkeler aracılığıyla uygulanıyor olması (Can , 2015:25)

d) Bilgi ve İletişim

İç kontrol sisteminin etkili ve verimli olması için kurumun her aşamasında doğru ve geçerli bilgilere ulaşılması gerekir. Bilgi akışı yönetimden personele personelden yönetime doğrudur. Yönetimden personele sağlanan bilgide yönetimin almış olduğu kararlar uygulayacağı politika ve prosedürler olurken personelden yönetime sağlanan bilgi de ise işletme faaliyetlerine yönelik olan bilgilerdir. COSO Raporunda eklenen maddeler şöyledir:

- Yapılan faaliyetlerle ilgili elde edilen geçerli bilginin temin edilerek kullanılması,

- Amaçlar, sorumluluklar vb faktörlerin personelle paylaşılması,
- İşletme dışı taraflarla iletişim kurulması.

e) İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin performansının, kalitesinin ve kontrollerin tasarımı ve işleyişinin gözden geçirilerek alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesidir (Akyel, 2010:10). İzleme, sürekli, özel ve karmaşık şekilde olabilir. Sürekli izleme işletmedeki faaliyetler gerçekleştirilirken yapılan izlemedir. Özel izleme, risk değerlemesi ve sürekli izlemenin prosedürlerini belirler. COSO 2013 “İç Kontrol-Entegre Çerçeve” başlığı altında yayınladığı maddeler şöyledir:

- Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması,
- Faaliyetlere ilişkin eksikliklerin ve çözümlerinin belirlenmesi ve ilgililere bildirilmesidir.

2.3.2. COCO (Criteria of Control Objectives) Modeli

COCO modeli, 1995 yılında Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered of Accountants) tarafından "Kontrol Rehberi (Guidance on Control)" ismiyle yayımlanmıştır. COCO modelinde iç de iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için farklı yöntemler ele alınmıştır. Coco modelinde iç kontrol değil kontrol terimi tercih edilmiştir. COCO, kontrolü kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşması için personeli destekleyerek bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi işletme unsurlarından biri olarak kabul etmiştir. (Bakkal & Kasımoğlu ,2012:20) COCO kontrol rehberinin oluşmasında üç gerekçe gösterilmiştir:

- İşletmeler kontrol ve denetim etkinliğinin artırılması için genel raporlamaya gereksinim duyarlar.
- İşletmelerin genelinde artan rekabet ortamı ve küresel rekabet sebebiyle kontrol sistemlerini güncellenmesine ihtiyaç vardır.
- İşletmelerin farklı kontrol mekanizmalarına ihtiyacı vardır

COCO modelinde dört başlık ve yirmi madde bulunmaktadır. Başlıklar ve maddeler aşağıdaki gibidir:

Amaç: Kurumun yönünü belirler. Örgütün amaçları, risk yönetimi, planları ve performans hedefleri bulunmaktadır. (Kaygusuzoğlu, 2018:44)

- Amaçlar açık ve net bir şekilde belirlenip tüm işletme çalışanlarına duyurulmalıdır.

- İşletmenin amaçlarına ulaşmasında engel teşkil edecek iç ve dış riskler belirlenip incelenmelidir.

- İşletmenin hedeflerine ulaşması ve belirlenen risklerin azaltılması için politikalar oluşturulmalı ve işletme personeline iletmeli, personelden de beklentiler net bir şekilde ifade edilmelidir.

- İşletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak planlar belirlenmeli ve ilgililer zamanında bilgilendirilmelidir,

- İşletmede oluşturulan amaçlar ve bu amaçların gerçekleştirilmesi doğrultusundaki planlar ölçülebilir olmalıdır.

Sorumluluk: Bu bölüm beşerî aktörlerin önemini vurgulayan bir bölümdür. Bu bölümde iç kontrol sisteminin örgütün belirlediği amaçlarla nasıl uyum içinde olması gerektiğini, kurumsal yönetim prensiplerinin iç kontrol sistemiyle etkileşimi ve bu yapının işletme personeli tarafından kavranıp benimsenmesinin gerekliliğinden bahsedilmektedir.

- Örgütün etik değer ilkeleri belirlenmeli personele iletmeli işletmenin tümüne duyurulmalıdır.

- İnsan kaynaklarının kuralları ve faaliyetleri, örgütün amaçları ve etik değer ilkeleriyle uyum içinde olmalıdır.

- Yetki, sorumluluk, hesap verebilirlik açık, sade, anlaşılır bir şekilde ve örgütün amaçları ve hedefleriyle uyumlu şekilde tanımlanmalıdır,

- Personel arasındaki güven ortamı desteklenerek, bilgi akışı ve performanslarını işletmenin hedeflerini gerçekleştirmeleri için yönlendirmelidir. (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015:101)

Yeterlilik: İşletmedeki kontrol faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesi için çalışanların bilgi ve yetkinliklerinin yeterli düzeyde olması gerektiği vurgulanmaktadır.

- İşletme çalışanlarının belirlenen amaçlara ulaşılmasına katkı sağlamak için gerekli bilgi, beceri ve ekipmana sahip olması gerekir.

- Çalışanların amaçlara ulaşmadaki performansları için gerekli düzeyde ve zamanda bilgi iletilmiş olmalıdır.

- Faaliyetlerin ve süreçlerin uygulanmasında ve gerekli kararların alınmasında kurum içinde etkili bir koordinasyon sağlanmalıdır. (Kaya, 2015:27)

- Kontrol faaliyetleri kurumun bütüncül bir parçası olarak kabul edilmeli ve amaçlar, riskler ve kontrol unsurları arasındaki iç bağlantı dikkate alınmalıdır. (Bakkal & Kasımoğlu , 2012:103)

- Örgütün amaçları doğrultusunda etkin bir denetim ve kontrol sistemi ortaya konulmalıdır.

İzleme ve Öğrenme: İşletmedeki ve işletmede dışındaki çevrenin gelişiminin ve değişiminin gözlemlenmesidir. Çalışanlara yönelik performans ve iş takibi, kontrolün değerlendirilmesi gibi yöntemleri içerir.

- Amaçların ve kontrollerin gözden geçirilmesi ihtiyacına yönelik bilgilerin elde edilebilmesi için iç ve dış çevre izlenmelidir,

- Performans gerçekleşmesi, amaçlarda ve planlarda belirlenen hedefler ve göstergelerle karşılaştırılmalıdır, (Bakkal & Kasımoğlu , 2012:103)

- Amaçlar ve hedeflerle paralel olarak bilginin içeriği ve iletilmesi de değiştirilmelidir.

- Faaliyet planlarının ortaya çıkan varsayımların geçerliliği sürekli güncellenmelidir.

- İş ve performans takip sistemi geliştirilerek değişikliklerin uygulanıp uygulanmadığının kontrolü yapılmalıdır.

- Denetim ve kontrol sisteminin çalışmaları belirli zamanlarda gözden geçirilmeli ve ortaya çıkan sonuçlar ilgili birimlere sunulmalıdır.

2.3.3. Turnbull Raporu

Bu rapor adını çalışmanın öncüsü olan komite başkanı Nigel Turnbull dan almıştır. 1999 yılında Turnbull komitesinin kurulmasıyla 'İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Yasa Rehberi' yayınlanmıştır. Yayınlanan bu raporun içeriği COSO modeline benzemektedir. COSO'da olduğu gibi, iç kontrol sistemini, örgütün hedeflerine ulaşmasındaki en önemli etkenlerden birisi olarak görmekte ve risk yönetimini de ele almaktadır. Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından halka açık işletmelerin kurumsal yönetim kuralları içerisinde yer alan işletmelerde yönetim kurulu üyelerinin etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmeleri konusundaki sorumluluklarını yerine getirmek

amacıyla düzenlenmiştir. (Kaya, 2010:35) Rapor ilke bazlı olduğu için yönetim kurulu konuyu büyük bir ciddiyetle incelemiş bu da örgütün bütün koşulları dikkate alarak iç kontrolle ilgili en etkin hamleleri yapmalarına neden olmuştur. Raporun güncelleme 2005 yılında yapılmış ve raporun ilkelerini uygulayan işletmelerden değerlendirmeler alınmıştır. Raporun ilkelerini dikkate alarak iç kontrol ve risk yönetimin yapılarını değiştirip iyileştiren işletmelerin fayda sağladıkları ve ileriye gittikleri gözlemlenmiştir. Turnbull raporu beş ana başlıktan oluşmaktadır.

2.3.3.1. Turnbull Raporunda İç Kontrol İle İlgili Sorumluluklar

Turnbull Raporunda sözü geçen sorumluluklar nettir. Etkin bir iç kontrolün sağlanmasından yönetim kurulu sorumludur. Bu raporda amaçlanan model işletmeden tamamen bağımsız bir yönetim kuruludur. Sorumluluklar kendi içinde üç bölüme ayrılmıştır:

- Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları,
- İşletme yöneticilerinin sorumlulukları,
- İşletme çalışanlarının sorumluluklarıdır.

2.3.3.2. Turnbull Raporuna Göre İç Kontrol ve Risk Yönetimin Önemi

İngiltere Mali Raporlama Konseyi'nin (Financial Reporting Council) Ekim 2015 tarihli Güncellenmiş İç Kontrol Yönergesi (Revised Guidance for Directors on the Combined Code), bu çalışmada kısaca Turnbull Raporu olarak adlandırılmıştır. Söz konusu rapor beş ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar; “giriş”, “etkin bir iç kontrol yapısını işletmek”, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek”, “iç kontrollerle ilgili yönetim kurulunun açıklamaları” ve “ilave” bölümleridir. (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015:107)

İç kontrolün ve risk yönetiminin önemi aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- Örgütün amaçlarının gerçekleşmesinde olası risklerin kontrol altına alınması etkin bir iç kontrolle olacaktır.
- Örgütün içinde bulunduğu şartlar sebebiyle risk yönetimi sürekli değişim içindedir. İç kontrol de risk yönetiminde meydana gelecek değişimleri takip ederek yönetecek pozisyonda olmalıdır.

- Güvenilir şekilde tutulan finansal kayıtlar ve etkin muhasebe kontrolleri iç kontrolün önemli bir etkisidir.

- İç kontrol sistemi işletme varlıklarının ve kayıtlarının korunmasını, iç ve dış raporlamanın geçerliliğinin ve güvenilirliğinin sağlanmasını, faaliyetlerin verimli ve etkin olarak devamını, kanunlara, yönetmeliklere ve standartlara uyumu kolaylaştıran en önemli faktörlerdendir. (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015:108)

2.3.3.3. Turnbull Raporunda İç Kontrol Yapısının İçeriği

Turnbull raporunun iç kontrol yapısı içeriği aşağıdaki gibidir:

- İç Kontrol örgütün yasa, yönetmelik ve yönergelere uygunluğunu sağlamalıdır.
- Örgütün faaliyetler sonucunda çıkan raporların ilgili kişilere zamanında ve güvenilir olarak sunulması gerekir.
- İç kontrol sistemi işletmenin yapısal özellikleri ile bilgi vermelidir.
- İç kontrol sisteminin ortaya çıkan problemleri tamamen yok edemeyeceği fakat asgari düzeye indirebileceği bilinmelidir.
- Etkin bir iç kontrol sistemi örgütün amaçlarına ulaşmasına engel olacak her türlü riske ve tehdiye karşı gereken önlemleri almalıdır.

2.3.3.4. Turnbull Modelinde İç Kontrol Yapısının Etkinliğinin Ölçülmesi

Bu bölümde iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi, inceleme sorumluluğun kimde olduğu ve süreçleri açıklanmıştır. İlke ve prosedürleri belirleyen yönetim kurulunun değerlendirilmesi yönetim kurulunun en önemli sorumluluğudur. Yönetim kurulu bu sorumlulukları baz alarak kendisine sunulan raporlar doğrultusunda iç kontrol sisteminde oluşacak bir tehdidin ve olumsuzluğun farkında olup bunların kaynağını bulmalı ve bu süreçler değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmeler yapılırken şu kurallar dikkate alınmalıdır:

- İşletmede geçmiş yıla oranla risk yönetiminde örgütün iç ve dış çevresinde değişimler ve gelişmeler olup olmadığına,
- Örgütün iç kontrol sistemine yönelik, faaliyetler sonucunda elde edilen raporların sonucuna göre yönetim kurulu ile gerçekleştirilen iletişimin çevresi ve sıklığına,

- Değerlendirme döneminde karşılaşılan önemli kontrol zafiyetlerinin örgütün mali yapısında olağan dışı bir durumla karşılaşılıp karşılaşılmayacağı,
- Organizasyonların iç ve dış çevreye açıkladığı mali raporlamaya yönelik süreçlerin etkinliğidir.

2.3.3.5. Turnbull Modelinde Yönetim Kurulunun İç Kontrol Yapısı Üzerine Raporu

İşletmenin birleşik yasa hükümlerini uyguladığına dair yönetim kurulunun, şirketin karşılaşılabileceği önemli risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için devamlı bir sürecin olduğuna, kurulun süreçleri düzenli olarak gözden geçirdiğine ve rehberine uyum sağladığına dair rapor vermesi gerekir. (Kaya, 2015:35) Bu raporda kurul kontrol kapsamında şu bilgileri vermek zorundadır:

- İşletmenin iç kontrol yapısının işler durumda olmasından ve bu yapının etkinliğinin gözden geçirilmesinden yönetim kurulunun sorumlu olduğunun belirtilmesi. Ayrıca iç kontrol yapısının önemli ölçüdeki hataları ve kayıpları önleme konusunda mutlak güvence değil, makul güvence verebileceği açıkça belirtilmelidir. (Türedi, Koban, & Karakaya, 2015:110)
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve işlerliğinin gözden geçirilip ortaya çıkan eksikliklerin giderilmesinde yasaların öngördüğü faaliyetlerin yerine getirilmeyenlerin belirlenmesi.

2.3.4. COBIT Modeli

COBIT Modeli (Control Objectives for Information Technology) ilk defa 1996 yılında Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF) tarafından, örgütün yöneticileri ve denetçiler tarafından günlük kullanılan, yeterli, geçerli, modern, uluslararası genel kabul görmüş bilgi teknolojisinin kontrol amaçlarını araştırmak, geliştirmek, tanıtmak ve iletmek üzere oluşturulmuştur. (Uzunay, 2007:2). Türkçe karşılığı 'Bilgi ve Teknoloji İçin Kontrol Amaçlarıdır.

COBIT, örgütte BT'nin kullanımından doğan riskleri kontrol altına almak için geliştirilmiştir. Ayrıca örgütlere BT'ye ilişkin iç kontrolün yeterliliği konusunda değerlendirme yapmasına yardımcı olur.

Uzunay'a göre COBIT'in amacı; "kâr maksimizasyonu, fırsat optimizasyonu, rekabetçi avantaj sağlamak için iş riski, kontrol gerekleri ve teknik konular arasındaki boşluklar arasında köprü kurmak için bir çatı oluşturmaktır.

COBIT 1998 yılında ve 2007 yılında güncellenerek geliştirilmiştir. COBIT modelinin 34 kontrol amacı ve 318 ayrıntılı kontrol amacı vardır. COBIT'in beş anahtar ilkesi vardır. Bunlar:

- 1) Ortakların ihtiyaçlarını karşılamak.
- 2) Kurumu baştan sona kapsamak,
- 3) Entegre tek bir çerçeve uygulamak,
- 4) Bütünsel bir yaklaşıma imkân tanımak,
- 5) Yönetişim ve yönetimi ayırmak. (Duygun, 2016:2)

2.3.5. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INSTOSAI)

INSTOSAI devlet denetimini arttırmak ve denetim mesleğinin geliştirilmesi amacıyla 1953 yılında Küba'da kurulmuştur. Ekim 1977'de Lima (Peru)'da toplanan bu örgüt "Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi" isimli bir rehber yayınlamıştır.

Denetim kurumlarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde revize edilen INSTOSAI Denetim Standartları 2001 yılında Seul'da düzenlenen 17. INSTOSAI toplantısında COSO tarafından yayınlanan 'İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu'na' son gelişmeler ışığında güncellenmesine karar verilmiştir. (Kaya,2015:47) Bu raporun hazırlanmasındaki amaç kamu sektörü için iç kontrol faaliyetleri oluşturmaktır. 2004 yılında "Uluslararası Sayıştaylar Birliği "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu yayınlamıştır. (Pehlivanlı, 2014:38) Bu standartlar:

- 1) Genel Standartlara
 - a) Yeterli güvence
 - b) Destekleyici tutum
 - c) Dürüstlük ve yeterlilik
 - d) Kontrol hedefleri
 - e) Kontrollerin gözetimi
- 2) Ayrıntılı Standartlar
 - a) Belgeleme
 - b) İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı

- c) İş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması
- d) Gözetim
- e) Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluktur.

2.4. İç Kontrol Kurumsal Yönetim İlişkisi

İç kontrol ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif ve güçlü bir ilişki vardır. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmede finansal tabloların güvenilir olmasını, işlemlerin kanun ve yönetmeliklere uygun olmasını sağlamaktadır. Kurumsal yönetim ile amaçlanan hedefler; işletme performansının artırılması, ilgili tarafların karşılıklı hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi ve yatırımcı güveninin sağlanmasıdır. Yatırımcı güveninin sağlanması, güvenilir finansal tablolarla mümkündür ve finansal tabloların güvenilir olması iç kontrol sisteminin en önemli amacıdır. Kısaca, etkin bir iç kontrol sistemi doğrudan kurumsal yönetimin amaçlarına hizmet etmektedir. Sağlam kurumsal yönetim uygulamalarının arkasında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı yatmaktadır. İç kontrol sistemi kurumsal yönetim anlayışının ve ilkelerinin hayata geçirilmesinde destekleyici bir güçtür. (Baskıcı,2015:177)

2.5. Kurumsal Yönetim

Küreselleşme sonucunda değişen ekonomik ve finansal koşullar ve artan rekabet ortamı nedeniyle yatırımcılar, yatırım kararlarında seçici davranmakta, bu kararlarda farklı ülkelere yönelmekte ve işletmelerin yalnızca ekonomik göstergelerine bakmamakta, yönetim biçimlerini de dikkate alarak detaylı bir incelemeye girmektedir. Bu durum kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkmasında en önemli etken olmuştur. (Barutçugil, 2013:449) Kurumsal yönetimle ilgili pek çok tanım bulunmaktadır. Kurumsal yönetim, genel hatlarıyla tanımlanacak olursa, kurumun paydaşları ve diğer hak sahipleri arasındaki ilişkileri şekillendiren kurallar bütünüdür.

Kurumsal yönetimin temel amacı, işletme ile ilişkisi olan tüm hak sahiplerinin menfaatlerini gözeterek, söz konusu bu menfaatleri en üst düzeye çıkarmaktır. Ayrıca kurumsal yönetim, işletme ile hak sahiplerinin birbirleriyle olan iş ilişkilerinin de düzenlenmesini sağlamaktadır. Kurumsal yönetimin bu amaçlar doğrultusunda belirlediği temel ilkeler vardır. Bunlar:

- Eşitlik,
- Şeffaflık,
- Sorumluluk,
- Hesap verilebilirliktir.

Kurumsal yönetimin yukarıda sayılan amaçları gerçekleştirebilmesi için, işletmenin mali durumuna ilişkin bilgileri eksiksiz, doğru ve zamanında açıklaması gerekmektedir. Bunun gerçekleşmesi için ise, örgüt içinde iç denetimin, örgüt dışında ise bağımsız denetimin etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir.

Kurumsal yönetimin başlıca faktörlerinden biri iç denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisidir. İç denetimin önemi, işletmelerin meydana gelebilecek olan riskleri iyi yönetememesinin sonucunda ortaya çıkmıştır.

Kurumsal yönetim anlayışında iç denetim; işletmenin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak için yapılan objektif ve bağımsız danışmanlık hizmetlerini bulunduran faaliyetler bütünüdür. İç denetim yaptığı analiz ve değerlendirmelerle işletmenin amaçlarına ulaşmasına, etkin bir kurumsal yönetime ve risk yönetimine de katkıda bulunur.

Kurumsal yönetimin süreçlerinin etkinliğini değerlendirip geliştirmesi amacına yönelik, etkin olarak işleyen kurumsal yönetim denetçilerine kolaylık sağlar. Kurumsal yönetim iç denetimin etkinliğini arttıran bir unsur olarak ortaya çıkar.

Kurumsal yönetimin ilkeleri doğrultusunda, iç denetim sisteminin olanakları ile örgütte sağlam bir muhasebe sistemi oluşturarak bu sayede ortaya çıkabilecek hata, hile ve zafiyetlerin önlenmesi sağlamaktadır.

Tablo 8: Kurumsal Yönetim Anlayışı İle Geleneksel Yönetimi Anlayışının Karşılaştırılması

GELENEKSEL YÖNETİM	KARŞILAŞTIRMA KRİTERİ	KURUMSAL YÖNETİM
Insider sistem; Sahip, aynı zamanda yönetir ve denetler. Organizasyonda kuvvetler birliği ilkesi geçerlidir.	Güç ve otorite	Outsider sistem; Şirket sahipliği, yönetim ve denetim birbirinden ayrılmıştır. Kuvvetler ayrılığı ilkesi geçerlidir.
Şirket sahip ve yöneticileri şirketi kendi iradi ve takdiri kararlarıyla yönetirler.	Kurallar ve yönetmelikler	Şirket yönetiminde kurallar hakimdir.
Şirket sahip ve yöneticilerinin sorumluluklarının hukuki çerçevesi yeterince çizilmemiştir.	Sorumluluk	Şirket sahip ve yöneticileri, şirkete ve paydaşlara karşı doğrudan sorumludurlar.
Sadece vekiller sahiplere hesap verirler. Sahibin hesap verme yükümlülüğü yoktur.	Hesap verme ve yükümlülük	Şirket sahibi ve yöneticileri şirkete ve paydaşlara hesap verme yükümlülüğü vardır.
Şirket yönetiminde şeffaflık ilkesine önem verilmez. Sadece arzu ettikleri şirket bilgilerini kamuoyuna duyururlar.	Şeffaflık ilkesi	Şirket sahip ve yöneticileri faaliyetlerini şeffaflık ilkesine göre düzenlerler.
Sahip arzu ettiği kişileri yönetim kuruluna atar.	Yönetim kurulunun oluşturulması	Yönetim kurulu üyesi olabilmenin bazı şartları vardır.
Şirket yönetim ve denetim kurulunda üye olanlar tam bir bağımsızlıkla görevini icra edemezler.	Bağımsızlık	Şirkette bağımsız yönetim ve bağımsız denetim ilkeleri hakimdir.

Kaynak: Karacalar,2015.9.

2.5.1. Kurumsal Yönetimin Amaçları

Kurumsal yönetimin pek çok amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kurumun üst yöneticilerinin görevini kötüye kullanmasını engelleyerek kendilerine özel ayrıcalık sağlamaları durumunu ortadan kaldırmak en önemli amacdır.
- Kurumdaki paydaşlara adaletli tutumların sergilenmesinin sağlamak,
- Şirkete yatırım yapan kişilerin haklarının korunmasını sağlamak,
- Şirket ile doğrudan ilişkisi olan menfaat sahiplerinin ve dolaylı ilişkisi olan tüm pay sahiplerinin haklarının korunup güvence altına alınması sağlamak,
- Şirketin çalışmaları ve mali durumu ile ilgili kamuoyuna zamanında ve tam bir şekilde bilgilendirme yapılması ve şeffaflık ilkesinin uygulanmasını sağlamak,
- Şirkette ki yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının açık ve net bir şekilde belirlenmesi,
- Şirketteki üst yönetiminin verdikleri karar ve yaptıkları yahut yapacakları faaliyetlerle ilgili paydaşlara hesap verme zorunluluğu getirilmesi,
- Vekalet maliyetlerinin azaltılması (Aktan, 2013:161)
- Şirketin finansman kaynaklarına kolay ulaşım sağlanmasının artırılması, uzun vadeli yatırımcılara güvence verilmesi ve sermaye maliyetlerinin düşürülmesi,
- Şirketin faaliyetinden elde edilen karın, şirketteki tüm menfaat sahiplerine payları oranında bölüştürülmesi,
- Yatırımcı ile yönetimin arasındaki çıkar ilişkisinin kurallara bağlanması kurumsal yönetimin belirlediği amaçlardır.

2.5.2. Kurumsal Yönetimin Sorumlulukları

Kurumsal yönetimin şirket içindeki ve dışındaki menfaat sahiplerine karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar aşağıdaki gibidir:

- Kurumun kısa ve uzun vadedeki hedeflerinin belirlenmesi,
- Bu hedeflere ulaşmak için kullanılacak olan stratejilerin belirlenmesi, incelenmesi ve geliştirilmesi, (Barutçugil, 2013:450)
- Kurumun finansal durumu değerlendirilerek gerekli ve iyileştirici tedbirlerin alınması,

- Yönetim kurulu başkanı seçmek ve belirlenmiş performans standartlarına göre değerlendirip ücretlendirme yapmak ayrıca diğer yöneticiler için yönetim kurulu başkanının sunmuş olduğu teklifleri değerlendirip onay vermek,

- Yönetim kurulu ve diğer üst düzey yöneticilerin performans ölçütünü belirleyerek etkin ve verimli çalışmalarını sağlamak,

- Kurumun paydaşlara ve dış çevreye karşı tutumlarını belirlemek,

- Kurum ve personel için iş ahlakı ve etik kuralları belirleyerek uygulamaya koymak, uygulanmasına ön ayak olmak,

- Kurumun faaliyetlerinin ve tutumlarının ilgili kurallara, kanunlara ve mevzuata uygunluğunu sağlamak,

- Kurumun finansal ve yönetsel denetiminin sağlanmasıdır.

2.5.3. Kurumsal Yönetimin Faydaları

Kurumsal yönetimin kurumunun içine ve dış çevresine sağlamış olduğu pek çok fayda vardır. Bu faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Kurumsal yönetimin örgüte sağlamış olduğu en önemli fayda sermaye maliyetini azaltmış olmasıdır.

- Kurumsal yönetim kuruma nakit akışı sağlar.

- Kurumsal yönetim şirketteki faaliyetlerden doğan veya dış faktörlerden ortaya çıkan mali krizlerin daha kolay atlatılmasını sağlar.

- Kurumsal yönetim örgütün sahip olduğu değeri artırır ve varlıkların değerini yükseltir. Bir kurum ne kadar iyi yönetilirse varlıkların getirisi de o ölçüde artar.

- Kurumsal yönetim, yöneticilere yetki sınırlaması getirdiği için güç ve yetki sömürgeciliği engellenerek keyfi yönetim ortadan kalkar.

- Kurumsal yönetim, hak sahiplerinin çıkarlarını koruyup güvence altına aldığı için kurum ve hissedarlar arasındaki münasebetin artmasına fayda sağlar.

- Kurumsal yönetim kurum çalışmalarında uzun dönemli stabilizasyon sağlar.

- Kurumsal yönetim kurumun karlılığını ve rekabet gücünü artırır.

- Kurumsal yönetim finansal sektörün büyümesine katkı sağlar. Çünkü kurumsal yönetim, finansal derinliği artırır. Yani paydaşların çıkarları ne kadar korunursa derinlikte o ölçüde artar. Bu durumda finansal sektöre olumlu etkiler yapar.

- Yine hak sahiplerinin korunmasına paralel olarak sermaye piyasalarının ve borsa kapitalizasyonunun gelişmesine olanak sağlar.

- Kurumsal yönetim sayesinde yurt içi artırımlar yükselir ve halka açık şirketlere kaymasına katkı sağlar.

- Kurumsal yönetimin bulunduğu ülkedeki iktisadi krizler daha kolay atlatılır ve yine aynı şekilde ülkenin rekabet gücü artar.



Tablo 9: Kurumsal Yönetimin (5-N), (1-K) Analizi İle Açıklanması

NE?	<p>Kurumsal Yönetim Nedir?</p> <p>Dar anlamda kurumsal yönetim, şirket yönetimi ile hissedarlar ve menfaat sahipleri arasındaki ilişkileri düzenleyen kurallar bütünüdür. Bir başka ifadeyle, herhangi bir şirkette hissedarlar dahil, şirketin yürüttüğü faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olan tüm menfaat sahiplerinin hakları ve sorumluluklarını ortaya koymayı amaçlayan bir yönetim felsefesidir.</p>
NİÇİN?	<p>Kurumsal Yönetim Niçin Uygulanır?</p> <ul style="list-style-type: none">* Şirket üst yönetiminin sahip olduğu güç ve yetkilerin keyfi bir biçimde kullanımının engellenmesi;*Yatırımcıların haklarının korunması;* Şirket hissedarlarının adil ve eşit bir biçimde muamele görmesinin sağlanması;*Şirketle doğrudan ilişki içerisinde bulunan menfaat sahiplerinin haklarının korunması;*Şirket faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması, şeffaflığın sağlanması.
NASIL?	<p>Kurumsal Yönetim Nasıl Uygulanır?</p> <p>Kurumsal yönetim en başta şirket üst yönetiminin liderliği, samimiyeti ve kararlılığı ile ve tüm çalışanların katkısı ile plan dahilinde uygulanmalıdır.</p>
NE ZAMAN?	<p>Kurumsal Yönetim Ne Zaman Uygulanmalı?</p> <p>Kurumsal yönetim, “yüksek performansı” arzulayan tüm organizasyonlarda uygulanmalıdır. Toplam kalite yönetimi bir defaya mahsus değil, sürekli olarak uygulanması gereken bir yönetim anlayışıdır.</p>
NEREYE?	<p>Kurumsal Yönetim Nereye Gitmeyi Hedeflemelidir?</p> <p>Kurumsal yönetim, yüksek organizasyonel performansa ve mükemmel bir organizasyona ulaşmayı hedeflemektedir.</p>
KİM?	<p>Kurumsal Yönetimi Kim Uygulayacaktır?</p> <p>Kurumsal yönetim, şirket üst yönetiminin liderliğinde yürütülmelidir.</p>

Kaynak: Aktan, 2013, 180.

Yukarıda gösterilen tablo kurumsal yönetimi sistemini ana hatlarıyla özetlemektedir.

2.5.4. Kurumsal Yönetim Bağlamında İç Denetim Komiteleri

Denetim komitesi, işletmenin denetim ve kontrol sistemlerinin denetlenmesinden sorumlu komitedir. 1940'lı yıllardan beri denetim komitelerinin önemine değinen raporlar yayınlanmıştır. Fakat ilk defa 1972 yılında halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulması gerektiğine değinilmiştir. 1978 yılında ise bazı kurumlara denetim komitesi kurulma zorunluluğu getirilmiştir. 1999 yılında Blue Ribbon Komitesi raporunda yatırımcıların haklarını gözetmek ve savunmak amacıyla denetim komitelerinin gerekliliği vurgulanarak tavsiyelerde bulunup düzenlemeler yapılmıştır. Treadway Komisyonu, Cadbury Komitesi, COSO Raporu ve son olarak Enron skandalından sonra yayınlanan Sarbanes-Oxley yasasında koyulan kurallarla bu düzenlemeler güncellenmiştir. Yapılan bu güncellemelerle komitelerin yükümlülükleri ve otoriteleri artırılmış, üyelik kuralları seçici hale getirilmiş ve bağımsızlık ilkesi ön plana çıkmıştır.

2.5.4.1. Denetim Komitelerinin Tarihsel Gelişimi

Yönetim komitelerinin tarihsel gelişimini aşağıda verileri tablodaki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 10: Denetim Komitelerinin Tarihsel Gelişimi

Mc Kesson Robbins Olayı (1940)	A.B.D' inde denetim komiteleri 1940'ların başında McKessen& Robbins olayının sonucu olarak hem Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) hem de New York Borsası'nın desteğiyle kabul görmüştür.
AICPA (1967)	Bağımsız denetçileri görevlendirmek ve kamu şirketlerini denetim komiteleri kurma yönünde teşvik etmiş ve denetim komiteleri için tavsiyeler önermiştir.
Cohen Komisyonu Raporu (1978)	Borsaya kota olan işletmeler, bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerine sahip olmalıdır.
IIA (1985)	Yayınladığı durum bildirisinde her şirketin yönetim kurulunun daimî komitesi olarak organize edilmiş bir denetim komitesine sahip olması önerilmiştir.
COSO Raporu (1992)	İç kontrol bütünlük genel çerçeve adlı raporunda denetim komitesine sistemi izleme görevi vermiştir.
Cadbury Komitesi (1992)	Borsada işlem gören bütün şirketlerin yazılı görev tanımı veya yönetmeliği olan denetim komiteleri kurmalarını önermektedir.
Blue Ribbon Komitesi Raporu (1999)	Bütün halka açık şirketlerde denetim komitesi uygulaması için çalışma rehberi oluşturulmuştur.
Sarbanes-Oxley Yasası (2002)	Denetim komitesinin sorumluluk alanı genişletilmiştir. Denetçi doğrudan denetim komitesine raporlama yapacaktır.

Kaynak: <http://www.icdenetim.net/76/> Erişim:03.12.18

2.5.4.2. Denetim Komitelerinin Görev ve Sorumlulukları

Denetim komitesinin temel görevi muhasebe ve finans sistemleri ile yönetim arasında köprü oluşturmaktır. Denetim komitesi genelde üç kişiden oluşmaktadır. Yıl içerisinde toplanarak denetleme görevini yerine getirmekte ve sonuçlarını görüş bildirerek rapor halinde yönetim kuruluna sunmaktadır. (Buzlu, 2011:30) Diğer görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir:

- Finansal tabloların doğruluğu ile ilgili yönetim kuruluna görüş bildirir,
- Mali olayların izlenmesini sağlar,
- İç ve dış denetimin sorunsuz ilerlemesini sağlar,
- Muhasebe ve finansal bilgilerin, iç denetim ve iç kontrollerin işleyişini gözetler,
- Şikayetleri değerlendirir ve önlemler alır,
- Denetim planlaması yapar,
- İşletmenin yıllık mali raporlarını inceleyerek tamamlanmış olup olmadığına, doğruluğuna bakarak, muhasebe raporlarında ortaya çıkan değişiklik ve gelişmeleri gözden geçirir,
- İç denetim aracılığıyla kurumsal yönetimin politikalarını gözden geçirir,
- Denetçiye verdiği tavsiyelere uyulup uyulmadığını ve denetimin yönetime sunduğu raporları ve yönetimin denetime verdiği cevabı inceler,
- Hata ve hilelerin önlenmesi amacıyla yapılan çalışmalarını inceler,

Denetim komitesinin sorumluluk ilişkileri aşağıdaki gibidir:

- Yönetim,
- Ortaklar,
- Düzenleyici kurumlar,
- Kredi verenler,
- Kamudur.

2.5.4.3. Denetim Komiteleri ve Uygulama Sorunları

Denetim komitelerinin faaliyetlerinde ki en büyük sorun iç denetçi ve yönetim tarafından sağlanacak bilgilerin rahatlıkla elde edilemiyor olmasıdır. Bu sorun kaynağı tepe yönetiminin denetim komitesine verdiği destekle paraleldir. Eğer tepe yönetimi denetim komitesine gereken desteği sağlarsa bu sorun olmaktan çıkacaktır. Bir diğer problemde komitenin üyelerinin gerçekleştirilen faaliyetlere gereken zamanı

ayırmamasıdır. Bu sayılan olumsuzluklar komitenin faaliyetlerini yavaşlatarak beklenen faydayı sağlayamamasına neden olmaktadır.

Komitenin karşılaşmış olduğu olumsuz eleştiriler bulunmaktadır. Denetim komitelerinin dış denetimi iyileştirme konusunda herhangi bir katkı sağlamadığı düşünülmektedir. Denetim komitelerinin performansının denetim üyelerinin bilgileri ve tecrübeleri kadar olması da eleştirel yaklaşımı ortaya çıkarır. Bir diğer yanığı ise denetim komitelerinin olduğu işletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin olmayacağı yanılığısıdır. Komitenin varlığı hata ve hile oranını azaltır fakat hiçbir zaman tam güvence vermez.

2.5.5. Kurumsal Yönetim Bağlamında Yıllık Faaliyet Raporları

Yıllık Faaliyet raporu; Kapsadığı hesap dönemine ait bilgileri, işletmenin amaçlarını ve bu amaçların nasıl yerine getirileceğini anlatan, ortaklara ve menfaat sahiplerine bilgi vermek için hazırlanan belgedir. Yıllık faaliyet raporu, işletmenin yönetim kurulu başkanı ve üyeleri tarafından onaylanır. Üyelerden herhangi birisinin raporda bulunan bilgilerle farklı görüşte olması durumunda itiraz ettiği noktalar nedenleri ile birlikte raporda belirtilir.

2.5.5.1. Yıllık Faaliyet Raporlarının Temel Özellikleri

Yıllık faaliyet raporlarının temel özellikleri şöyledir:

- Faaliyet raporu kurum kültürüne ve mevzuata uygun olarak hazırlanır,
- Faaliyet raporu geçmiş faaliyet yılı baz alınarak hesaplanır,
- Faaliyet raporu sermaye şirketleri tarafından düzenlenir,
- TTK 'ya göre faaliyet raporunun 10 yıl saklama zorunluluğu vardır,
- Yıllık faaliyet raporunda tablolara, grafiklere ve istatistiksel bilgilere yer verilir,
- Yıllık faaliyet raporunda bilgiler, doğru, eksiksiz, net, abartısız ifadelerle yer verilir.
- Yıllık faaliyet raporunda işletmenin karşı karşıya kaldığı finansal ve finansal olmayan risklere yer verilir,
- Yıllık faaliyet raporunda, işletmenin faaliyetlerinin verimli ve devamlı bir şekilde yürütülmesi, muhasebe ve finansal bilgilerin güvenilirliği, güncelliği ve

bütünlüğü ile bilgilere, iç kontrol sisteminin etkinliği ve uyumluluğu gibi konulara yer verilir,

- Yıllık faaliyet raporunda geleceğe yönelik tahminlere yer verilir. Fakat bu tahminler işletmenin mali durumu ve finansal performansı ile uyumlu olmalıdır.

- Yıllık faaliyet raporunda geleceğe dönük tahminde bulunulan durumlarda, bu tahminlere ait dayandırılan gerekçe ve finansal bilgilere yer verilmesi gerekir.

2.5.5.2. Yıllık Faaliyet Raporunun Bölümleri

Yıllık faaliyet raporu aşağıdaki bölümlerden oluşur:

2.5.5.2.1. Genel Bilgiler

- Yıllık faaliyet raporunun ait olduğu hesap dönemi,
- Kurumun ticaret unvanı, sicil numarası, merkez veya varsa şubelere ait iletişim bilgileri, internet adresi,
- Kurumun sermaye ve ortaklık yapıları ve bunlara ilişkin yapılmış olan değişiklikler,
- Yönetim kurulu, üst düzey yöneticiler ve çalışanların sayısı ile ilgili bilgiler,
- Varsa imtiyazlı paylara ve payların oy haklarına ilişkin bilgiler,
- Varsa, gerekli izinler çerçevesince yönetim organı üyelerinin şirketle kendisi veya başkası adına yaptığı işlemler ile rekabet yasağı kapsamındaki faaliyetleri hakkındaki bilgiler yer almak zorundadır.

2.5.5.2.2. Yönetim Kurulu Başkanının Mesajı

Raporda yönetim kurulu başkanının mesajını iletmış olduğu bölüm, raporun inandırıcılığı için oldukça önemlidir. Yatırımcılar bu bölümde, yönetim kurulu başkanının yapmış olduğu geçmiş yılın genel değerlendirmesini, kurum stratejisini, belirtilen kurumun yol haritasını ve faaliyetlerin özetini bulmak isterler.

2.5.5.2.3. Yönetim Kurulu, Yürütme Komiteleri ve Denetim Kurulu

Üyelerinin Bilgileri

Kurumda görev alan yönetim, yürütme ve denetim kurulu üyelerinin ad/soyad, görevlerinin başlangıç ve bitiş tarihleri bulunmalıdır.

2.5.5.2.4. Misyon ve Profil

Misyon, bir işletmenin varlığının temel amacıdır. (Derici, 2015:170) Misyon belirlenen amaçlara ulaşmak için yol gösterici bir klavuz niteliğindedir.

2.5.5.2.5. Hisse Performansı

Kurumun ilgili yılda hisse fiyatı performansı bir önceki yıla veya yıllara karşılaştırılmalı hisse fiyatı ve piyasa değeri değişimi, halka açıklık oranı ve hisse adetleri ile ilgili bölümlere yer verilmektedir. (Yıldırım, 2009:55)

2.5.5.2.6. Kurum Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

Hazırlanmış olan faaliyet raporlarının temel unsuru, kurumun finansal tabloları, bu tabloların önceki yıllara göre karşılaştırılması, analizleri ve bunlardan elde edilen bilgilerin açık ve net olması gerekmektedir.

Faaliyetlerin değerlendirildiği bölümde yer alması gereken bazı bilgiler şunlardır:

- 1) Kurumun doğrudan veya dolaylı sahip olduğu iştirak oranları,
- 2) Faaliyette bulunulan çevrede meydana gelen değişiklikler, bu değişiklikler karşısında uygulanacak olan politikalar, AR-GE faaliyetleri, gelişmeye eğilimli olan alanlara yapılacak yatırımlar ve mühim muhasebe ilkeleri, kurumun bölgesel faaliyetlere göre sektördeki yeri,
- 3) Faaliyet raporunda bulunan finansal tablolara göre karlılık, mevcut durum, borç durumu ile ilgili bilgiler,
- 4) Devletin sağlamış olduğu teşvik ve yatırımlara ilişkin bilgiler,
- 5) Kurumda durdurulmuş olan faaliyetlerle ilgili bilgiler,
- 6) Kurumun geleceğe dönük tahminleri, planları ve beklentileri gibi bilgiler yer almaktadır.

2.5.5.2.7. Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu

Kurumsal yönetim, şeffaflık ilkesine göre, yatırımcıların, personelin, menfaat sahiplerinin haklarını korumak amacıyla olan ilkeler bütünüdür. Bu tanımdan yola çıkılarak, yaşanan olaylar üzerinden SPK 2003 yılında Kurumsal Yönetim İlkelerini yayınlamış ve halka açık şirketlerin faaliyet raporunda bu ilklere uyum raporunun yer alması istenmiştir. Bu ilkelere bazılarını şöyledir:

- 1) Kurumsal yönetim ilkelerine uyum konusunda yapılan çalışmalar,
- 2) Pay sahipleri ve ilişkiler birimi,

- 3) Pay sahiplerinin bilgi edinme haklarının kullanımı,
- 4) Genel kurul bilgileri,
- 5) Oy hakları ve azınlık hakları,
- 6) Kar dağıtım politikası ve kar dağıtım zamanı,
- 7) Payların devri,
- 8) Kurum bilgilendirme politikası,
- 9) Özel durum açıklamaları,
- 10) Kurumun internet sitesi ve içeriği,
- 11) Menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesi,
- 12) Menfaat sahiplerinin yönetime katılımı,
- 13) İnsan kaynakları politikası,
- 14) Müşteri ve tedarikçilerle ilişkiler hakkında bilgiler,
- 15) Etik kurallar,
- 16) Risk yönetimi ve iç kontrol sistemi ile ilgili bilgiler, (Pamukçu, 2011:51)

Bu ilkeler SPK'nın açıklamış olduğu bazı ilkelerdir. Halka açık olan şirketlerin faaliyet raporunda yukarıda sayılan ilkelere uyum raporunun bulunması istenir.

2.2.5.2.8. Bağımsız Denetim Raporu ve Finansal Tablolar

Denetçi, kurum faaliyetlerinin kalbi olan finansal tablolar, mali analizler doğrultusunda görüş bildirerek rapor sunar. Bu rapor bilgiyi ihtiyacı olanlara iletilir. Denetçinin görüşü ve raporu kurum için ve yatırımcılar için oldukça önemlidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR VE GİDERLERİN DENETİMİ

3. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; İşletme de bulunan iç denetim sisteminin gelir ve giderlerin hesaplarının denetiminin işletme amaçlarına ulaşmadaki rolü incelenmiştir. İşletmelerin amaçları daha önceden belirlemiş oldukları hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için iç kontrol sisteminin etkin ve verimli çalışmasını sağlamak, minimum maliyetle maksimum kar sağlamak gelecekte oluşabilecek ve öngörülebilecek risklerle ilgili tedbirler almaktır ve iç denetim noktada işletmeye danışmanlık etmektedir. Ayrıca işletme de meydana gelecek artışların kurumsal denetim ve kurumsal yönetim endeksleri ışığında; firmaların iç denetim ve iç kontrol konusunda kullandıkları ölçütleri belirlemektir. Bu hususta Konya ilinde Halka açık ve Halka Açık Sayılan 4 firma ile görüşülerek iç denetim yaparken gelir gider hesaplarında sormuş oldukları sorular elde edilmiştir. Bu sorular doğrultusunda iç denetimin işletme için önemi vurgulanmış ve işletme amaçlarına ulaşmadaki rolü saptanmıştır. Bu firmaların denetim konusunda KGK (Kamu Gözetim Kurumu) ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetim kurallarına, Vergi Usul Kanununa, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uyup uymadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırmanın kapsamı oluşturulurken; hesap kalemleri denetimine, mali tablolara, işletmelerin aktif ve pasifinde yer alan değişkenlere, bütçe uygunluk ölçütlerine, denetçinin denetimi şekil ve içerik yönünden nasıl yapacağına, hesap kalemlerinde yer alan değerlerin değerlendirme yöntemlerinin neler olduğuna, yıllık mali tabloların denetim raporunda yer alan dipnotlarına ve Türkiye Muhasebe Standartları mevzuatına uygun işlemlerin nasıl yapılacağına dair hususlardan faydalanılmıştır.

3.1. Literatür Taraması

Bu çalışmanın teorik bölümü oluşturulurken detaylı literatür taraması yapılmıştır. Çalışma ile ilgili olarak çeşitli kitaplar, makaleler, tezler ve internet kaynaklarından faydalanılmıştır.

Gerçekleştirilen tez çalışmasının sonuçları değerlendirildiğinde literatürde yer alan benzer konularda farklı çalışmalar karşılaştırılarak oluşan benzerlik ve farklılıklar şu şekilde ortaya konulmuştur:

Özalp'in (2006) yapmış olduğu araştırmada 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. Çalışmada bir firma üzerinden denetim aşaması incelenmiştir. Bu noktada yapılan tez çalışmasıyla benzerlik gösterilmektedir. İşletme faaliyetlerinde iç denetimin önemi kaçınılmaz kılınmıştır. Faaliyet denetimi işletmedeki hemen her faaliyette uygulanabilmekte ve bu özelliğiyle iç denetime bütüncü vazifesi görmektedir. Yapılan çalışmada iç denetimin işletme faaliyetlerinde etkinliği ölçülerek iç denetimin gerekliliği savunulmuştur.

Kaya'nın (2010) yapmış olduğu araştırmada, risk odaklı iç denetim ve uygulaması incelenmiştir. Bu çalışmada iç denetimin tanımı, gerekliliği ve doğuşundan bahsedilerek iç denetimin önemi vurgulanmıştır. Bu noktada çalışılan tez ile benzerlik göstermektedir. Farklı yönleri ise, risk odaklı iç denetimden bahsedilerek risk faktörü ve risk yönetimi üzerinde yoğunlaşmıştır. Vekalet teorisinin üzerinde durulmuştur. Fakat sonuç olarak değerlendirildiğinde ele alınan konular benzerlik gösterse de işleniş ve araştırma yöntemleri farklılık göstermektedir.

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. Bu noktada yayınlanan makale ve yapılan tez çalışması benzerlik göstermektedir.

Sonuç olarak literatürde bu konuda çok sayıda yayın, kitap, internet bilgileri, tezler vardır. Hepsinin yaklaşımı benzerlik gösterse de ele alış şekilleri farklıdır. Çalışılan tez de uygulanan araştırma yöntemine benzer bir çalışma yapılmamıştır. Araştırma yöntemiyle literatürde diğer kaynaklardan ayrılmaktadır. İhtiyaç duyan ilgililere yol gösterici niteliktedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve rneklemi

Araştırmanın ana kütlesini, Konya ilindeki Halka Açık Şirketler ve Halka Açık Sayılan Şirket oluşturmaktadır. Konya ilinde Halka Açık ve Halka Açık Sayılan İşletmeler araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Araştırmanın rneklemi çeşitli değişkenler bakımından farklılık gösteren 4 Őirketten oluşmaktadır.

3.3. Verilerin Toplanması

Çalışmanın uygulama bölümünde verileri toplamak amacıyla alan veya saha araştırması yöntemi ile en yaygın olan yüz yüze görüşme tekniği kullanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma bulguları Konya ilinde yer alan Halka Açık Şirketler ve Halka Açık Sayılan Şirket ile sınırlıdır. Araştırmadan elde edilen bulgular araştırmaya katılan Şirketlerin bildirmiş olduğu görüşler ile sınırlıdır.

3.5. Gelir ve Gider Hesaplarının Denetimi

İşletmenin kar maksimizasyonu, riski öngörme, riski fırsata çevirme, yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmak gibi amaçlara ulaşmak için iç denetimin rolü incelenirken Konya ilinde Halka açık dört işletmenin gelir gider denetimi yaparken sormuş olduğu sorular incelenmiş mahremiyet gereği cevaplar paylaşılmamış fakat yorumlamalar yapılmıştır. Bu dört firmanın bazı zet bilgileri Őoyledir:

A FİRMASI:

Çalışan Sayısı : 4509 Kişi

Dönem Sonu:	2018 30/09	2017 31/12
Toplam Dönen Varlıklar	1687,65	1315,18
Nakit ve Kısa Vadeli Yatırımlar	47	63,06
Nakit	42,08	-
Nakit ve Nakit Benzerleri	4,91	63,06
Kısa Vadeli Yatırımlar	-	-
Toplam Alacaklar, Net	930,04	648,85
Alacaklar - Net Ticaret	515,12	604,01
Toplam Envanter	610,43	514,82
Gelecek Aylara Ait Giderler	56,13	39,77
Diğer Cari Aktifler, Toplam	44,05	48,69
Toplam Aktifler	3590,01	2831,86
Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman, Toplam - Net	1760,67	1027,29
Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman, Toplam - Brüt	2151,56	-
Birikmiş Amortisman, Toplam	-390,89	-
Şerefiye, Net	5,19	5,19
Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net	16,41	10,97
Uzun Vadeli Yatırımlar	60,87	373,14
Senet Alacakları - Uzun Vade	9,09	37,97
Diğer Uzun Vadeli Aktifler	50,13	62,11
Diğer Aktifler, Toplam	-	-
Toplam Cari Yükümlülükler	1261,5	1012,23
Borç Hesapları	286,34	241,91
Ödenecek/Tahakkuk	-	-
Kısa Vadeli Yatırımlar	20,89	17,5
Borç Senetleri/Kısa Vadeli Borç	569,15	467,86
Uzun Vadeli Borçların Cari Kısmı/Finansal Kiralama	139,43	111,08

Diğer Cari Yükümlülükler, Toplam	245,7	173,88
Toplam Yükümlülükler	2011,71	1567,13
Toplam uzun Vadeli Borç	218,97	162,34
Uzun Vadeli Borç	218,37	160,98
Finansal Kiralama Yükümlülükleri	0,6	1,36
Toplam Borç	927,54	741,28
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	264,44	203,33
Azınlık Payları	209,31	143,97
Diğer yükümlülükler, Toplam	57,49	45,26
Toplam Özkaynak	1578,29	1264,73
Paraya Çevrilebilir İmtiyazlı Hisse Senedi, Toplam	-	-
Şerefiye, Net	-	-
Hisse Senedi Karşılığı, Toplam	341,6	341,6
Ek Ödenmiş Sermaye	-	-
Geçmiş Yıllar Kar (Birikmiş Zarar)	590,42	462,05
Hazine Bonosu - Adi Hisse Senetleri	-	-
Çalışanların Hisse Senedi Sahipliği - Borç Teminatı	-	-
Gerçekleşmemiş Kâr (Zarar)	760,73	571,07
Diğer Özkaynak, Toplam	-114,46	-109,98
Toplam Yükümlülükler & Özkaynaklar	3590,01	2831,86
Toplam Ödenmemiş Adi Hisse Senetleri	341,6	341,6
Toplam Ödenmemiş İmtiyazlı Hisse Senetleri	-	-

* Milyon Bazında TRY (Hisse ögeleri başına hariç)

B FİRMASI:

Çalışan Sayısı : 2.681 Kişi

Dönem Sonu:	2018 30/09	2017 31/12
Toplam Dönen Varlıklar	999,6	826,69
Nakit ve Kısa Vadeli Yatırımlar	15,61	28,52
Nakit	-	-
Nakit ve Nakit Benzerleri	15,61	28,52
Kısa Vadeli Yatırımlar	-	-
Toplam Alacaklar, Net	229,5	193,11
Alacaklar - Net Ticaret	211,9	166,97
Toplam Envanter	637,33	517,83
Gelecek Aylara Ait Giderler	80,93	56,59
Diğer Cari Aktifler, Toplam	36,22	30,65
Toplam Aktifler	2075,37	1902,6
Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman, Toplam - Net	514,84	509,24
Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman, Toplam - Brüt	-	-
Birikmiş Amortisman, Toplam	-	-
Şerefiye, Net	-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net	2,43	2,82
Uzun Vadeli Yatırımlar	441,19	484,62
Senet Alacakları - Uzun Vade	14,97	3,43
Diğer Uzun Vadeli Aktifler	102,34	75,8
Diğer Aktifler, Toplam	-	-
Toplam Cari Yükümlülükler	1013,34	855,66
Borç Hesapları	321,49	321,78
Ödenecek/Tahakkuk	-	-
Kısa Vadeli Yatırımlar	-	-
Borç Senetleri/Kısa Vadeli Borç	112,3	95,9
Uzun Vadeli Borçların Cari	379,44	341,78

Kısmi/Finansal Kiralama		
Diğer Cari Yükümlülükler, Toplam	200,11	96,19
Toplam Yükümlülükler	1667,09	1462,57
Toplam uzun Vadeli Borç	265,09	222,23
Uzun Vadeli Borç	254,81	209,88
Finansal Kiralama Yükümlülükleri	10,28	12,35
Toplam Borç	756,82	659,91
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	120,01	121,04
Azınlık Payları	154,97	165,59
Diğer yükümlülükler, Toplam	113,69	98,06
Toplam Özkaynak	408,28	440,03
Paraya Çevrilebilir İmtiyazlı Hisse Senedi, Toplam	-	-
Şerefiye, Net	-	-
Hisse Senedi Karşılığı, Toplam	60	60
Ek Ödenmiş Sermaye	5,33	5,33
Geçmiş Yıllar Kar (Birikmiş Zarar)	86,87	112,37
Hazine Bonosu - Adi Hisse Senetleri	-0,01	-0,01
Çalışanların Hisse Senedi Sahipliği - Borç Teminatı	-	-
Gerçekleşmemiş Kâr (Zarar)	272,19	274,04
Diğer Özkaynak, Toplam	-16,11	-11,7
Toplam Yükümlülükler & Özkaynaklar	2075,37	1902,6
Toplam Ödenmemiş Adi Hisse Senetleri	60	60
Toplam Ödenmemiş İmtiyazlı Hisse Senetleri	-	-

* Milyon Bazında TRY (Hisse öğeleri başına hariç)

C FİRMASI:

Çalışan Sayısı : 280

Dönem Sonu:	2018 30/09	2017 31/12
Toplam Dönen Varlıklar	261,03	247,76
Nakit ve Kısa Vadeli Yatırımlar	72,84	88,59
Nakit	72,84	79,46
Nakit ve Nakit Benzerleri	72,84	-
Kısa Vadeli Yatırımlar	-	9,14
Toplam Alacaklar, Net	106,52	95,54
Alacaklar - Net Ticaret	54,28	48,95
Toplam Envanter	79,46	62,41
Gelecek Aylara Ait Giderler	1,55	0,54
Diğer Cari Aktifler, Toplam	0,66	0,68
Toplam Aktifler	441,94	433,03
Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman, Toplam - Net	175,91	181,59
Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman, Toplam - Brüt	494,01	485,89
Birikmiş Amortisman, Toplam	-318,09	-304,3
Şerefiye, Net	-	-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net	0,31	0,42
Uzun Vadeli Yatırımlar	0,16	0,29
Senet Alacakları - Uzun Vade	1,8	1,38
Diğer Uzun Vadeli Aktifler	2,73	1,6
Diğer Aktifler, Toplam	-	-
Toplam Cari Yükümlülükler	76,26	69,69
Borç Hesapları	59,39	55,77
Ödenecek/Tahakkuk	-	-
Kısa Vadeli Yatırımlar	2,67	0,47
Borç Senetleri/Kısa Vadeli Borç	-	-
Uzun Vadeli Borçların Cari	-	-

Kısmi/Finansal Kiralama		
Diğer Cari Yükümlülükler, Toplam	14,2	13,45
Toplam Yükümlülükler	90,51	85,58
Toplam uzun Vadeli Borç	-	-
Uzun Vadeli Borç	-	-
Finansal Kiralama Yükümlülükleri	-	-
Toplam Borç	-	-
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1,91	2,57
Azınlık Payları	0,11	0,09
Diğer yükümlülükler, Toplam	12,24	13,24
Toplam Özkaynak	351,44	347,45
Paraya Çevrilebilir İmtiyazlı Hisse Senedi, Toplam	-	-
Şerefiye, Net	-	-
Hisse Senedi Karşılığı, Toplam	4,87	4,87
Ek Ödenmiş Sermaye	0,04	0,04
Geçmiş Yıllar Kar (Birikmiş Zarar)	347,85	343,83
Hazine Bonosu - Adi Hisse Senetleri	-	-
Çalışanların Hisse Senedi Sahipliği - Borç Teminatı	-	-
Gerçekleşmemiş Kâr (Zarar)	-	-
Diğer Özkaynak, Toplam	-1,32	-1,29
Toplam Yükümlülükler & Özkaynaklar	441,94	433,03
Toplam Ödenmemiş Adi Hisse Senetleri	4,87	4,87
Toplam Ödenmemiş İmtiyazlı Hisse Senetleri	-	-

* Milyon Bazında TRY (Hisse ögeleri başına hariç)

D FİRMASI:

Firmanın gizlilik politikası gereği bilgileri paylaşılmamıştır.

Giderlerin Denetimi Nasıl Yapılır?

1) Kasa, banka, çeklerin defter kayıtları ile fiili kayıtları uyumlu olup olmadığı, uyumlu değilse farkların nasıl muhasebeleştirildiği incelenir.

- İşletmelerin en önemli hesap kalemleri kuşkusuz kasa hesabıdır. Meydana gelen ticari faaliyetlerin büyük çoğunluğu kasa hesabı ile ilgilidir. Bundan dolayı kasa hesabının denetimi çok önemlidir. Ayrıca kasa hesabında bir hata tespit edilmişse diğer hesaplarda da hata olduğu kuşkusuzdur. Kasa hesabının denetim alanı oldukça geniştir. Bu hesabın diğer hesaplarla bir şekilde bağlantısı olduğundan dolayı mali tabloların doğru olması için kasa hesabında uygunluk denetimi yapılması gerekir. İşletmelerde iyi bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması kasa hesabının denetim sonuçlarıyla ortaya çıkar. İç kontrol sistemi güçlü olan işletmelerin kasa hesaplarında hile yapma olasılığı çok düşüktür. Güçlü bir iç kontrol sistemi güçlü bir iç denetime bağlıdır. İç denetimin etkinliği bu nokta da ortaya çıkmaktadır.

2) Çek-senette ödeme kabiliyetlerinin olup olmadığının araştırılması ve karşılık ayrılıp ayrılmadığının kontrolü yapılır.

- Ticari hayatta çeşitli ödeme çeşitleri vardır. Alıcıların her zaman nakit ödeme güçleri olmayabilir. Bu yüzden çek gibi çeşitli ödeme araçları ortaya çıkmıştır. Çek-senet denetimi yapılırken dikkat edilecek ilk husus çekin veya senedin doğruluğudur. Karşılıksız çekler var mı varsa bu çekler için icra takibi başlatılmış mı? Zaman aşımına uğrayan çekler var mı? Bunlar kontrol edilerek yapılan hata ve hilelerin önüne geçilmeye çalışılır.

3) Şüpheli çeklere karşılık ayrılıp ayrılmadığı ve şüpheli duruma düşme ihtimali olan alacakların olup olmadığı araştırılarak şüpheli alacakların giderlerinin denetimi yapılmış olur.

4) Amortisman hesaplarının doğru yapılıp yapılmadığı kontrol edilir.

- Amortisman tabi iktisadi kıymetler için (ATİK) ve amortismanların sağlıklı bir şekilde takibi ve kontrolü için amortisman listeleri hazırlanmalıdır. Bu amortisman listelerinde aşağıda verilen bilgiler yer almalıdır:

* ATİK'in bulunduğu departmanın veya yerin kodu (İşletme içinde ATİK'lerin takibi ve envanteri için kodlama sistemi oluşturulmalıdır.)

* ATİK'in kendisine ait kodu (Her bir ATİK için bir kod verilmelidir.)

* ATİK'in türü, cinsi, taşıt ise modeli ve plakası gibi bilgiler

* ATİK'in maliyet bedeli,

* ATİK için uygulanan amortisman yöntemi

* ATİK'in amortisman oranı

* ATİK'in amortisman oranına göre fayda ömrü

* Cari yıl amortisman tutarı

* Birikmiş amortisman

* Maddi olmayan diğer duran varlıklarda, bu varlıkların ait olduğu iktisadi kıymet ile bağlantı kodu gibi bilgiler amortisman listelerinde bulunmalıdır. Özellikle ilk iki maddelerde bulunan kodlardan bir barkod etiketi oluşturulmalıdır ve iktisadi kıymetin üzerine yapıştırılmalıdır. Bu yöntem özellikle sabit kıymet sayımlarında çok faydalı olacaktır. Amortisman listelerinde şirketin muhasebe kayıtlarına giren tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıkların en ayrıntılı şekilde yer alması gerekir. Aynı şekilde amortisman listelerinde yer alan her bilginin muhasebe ile eşit olması gerekir. Çünkü envanterin bir parçası da amortisman giderleridir.

5) İşletmenin satış iadelerinin cari döneme ait olup olmadığı incelenir.

- Satılmış olan malların iade edilen bölümlerinin fatura tutarlarının izlendiği hesaptır. Bu hesap gelir tablosunda yer alır (-), bilançoda yer almaz. İşletmelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen tek düzen hesap planına ve bunun yanında temel mali tabloların düzenleme ilkelerine ve Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişine riayet edilmesi gerekir. Bu belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde Vergi Usul Kanununun 353.maddesinin 6.fıkrası gereği, muhalefet edilen her takvim yılı için ayrı ayrı Özel Usulsüzlük Cezası kesilmesi gerekecektir.

6) Ücretlerin hesaplanmasında, bordroların, personel sayısının ve tutarların tekrar incelenerek elde edilen bilgilerin gerçeği yansıtır yansıtmadığına bakılır.

- İşverenlerin alt işverenlere iş vermeleri halinde, bunların işçilerinin ücretlerinin ödenip ödenmediğini, işçinin başvurusu üzerine veya aylık olarak resen kontrol etmekte ve varsa ödenmeyen ücretleri hak edişlerinden keserek işçilerin banka hesabına yatırmakla sorumludur. Ücret denetimi yapılırken de bu noktalar göz önüne alınarak ve ayrıca fazla mesai ücreti, izin ücreti gibi hususlar incelenerek varsa yanlışlık ve hatalar düzeltilir.

7) Firmanın alım-satım faturaları incelenerek gerçekten alım-satımın yapıp yapılmadığı ve bunlardan yönetimin haberinin olup olmadığı incelenir.

8) Beyannamelere göre vergi açısından indirim, muafiyet ve teşviklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı incelenir.

9) Ticari mallar, mamul, hammadde, yarı mamul stok sayımı ile fiili sayımının uyumlu olup olmadığı denetlenir.

- Stokların denetiminin amacı, bu varlık kaleminin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kayıtlara alındığının ve finansal tablolarda gerçek ve doğru olarak raporlanmış olduğunun saptanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için denetçi, stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulduklarını, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru olarak fiyatlandırıldıklarını saptar. Denetçi bozulan ve modası geçen stoklar için uygun karşılıkların ayrılıp ayrılmadığını da araştırır. Denetçi, belirli dönemler itibarıyla fiziki sayım yaptırarak sayım sonuçları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat sağlanmasını sağlamalıdır. Aynı zamanda stok sayımını gözlemlemelidir. Denetçi, defter kayıtları ile sayım sonuçları arasında önemli farkların bulunması halinde, düzeltici kayıtların yapılmasını sağlamalıdır. Fiili Envanter sırasında kaydı envanter verileriyle miktar yönünden ayrılık veya farklılıkların ortaya çıkması mümkündür. Sayım fazlaları ve noksanlarının tespit edilmesi halinde durumu düzeltici kayıtların yapılması gerekir. Bu kayıtların yapılabilmesi için öncelikle bu farkların hangi sebeplerden kaynaklanabileceğini bilmek gerekir.

10) Çimento üretimi yapan A firmasının maliyeti etkileyen en önemli unsuru işçi izin ücretleridir ve denetim sırasında bu durumun sebepleri ve sonuçları araştırılır.

11) Çimento üretimi yapan A firmasında çalışanlara sürekli fazla mesai bekleniyor ve bu durumun çalışanların verimini etkilediği düşünülüyor. Buradan hareketle fazla mesaiye göre işçi alınmalı mı yoksa fazla mesai mi yapılmalı? Yapılan denetim sonucunda karar veriliyor.

12) Satış iskontolarının ayrımı yapılırken miktar ve hasılat iskontoları olarak ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilerek denetimi yapılır.

13) Alıcılar hesabında yapılması gereken indirimlerin yapılıp yapılmadığı incelenir.

- İşletmelerin alıcılar hesabında yaptığı indirim iskonto (indirim)dur. Genel olarak iskontolar bazı şartların gerçekleşmesiyle oluşur. Mesela, bedelin peşin ödenmesi, erken ödeme, belli bir satış ya da miktarın aşılması ve diğer durumlarda iskonto yapılabilmektedir. İskonto bu yönüyle bir teşviktir. İskonto malın ya da hizmetin satış fiyatından yapılan kıyım, indirimdir. Alıcılar hesabının denetiminde bu indirimler uygulanmış mı uygulanırken sorun çıkmış mı araştırılır.

14)Cari dönem hasılatlarının cari dönem maliyetleriyle karşılaştırılmasının yapılıp yapılmadığı denetlenir.

15) Cari dönemde satışı yapılmayan maliyet unsurlarına yer verilip verilmediği denetlenir.

- Maliyetlerin doğru şekilde tespit edilmesi, öncelikle yönetsel amaçlar açısından önemlidir. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilebilmesi için maliyet unsurlarının tam ve doğru olarak hesaplanması gerekmektedir. Maliyetlerle ilgili olmayan bir giderin maliyet unsurları içerisinde yer alması maliyetlerin yanlış belirlenmesine sebep olacaktır. Maliyet denetimi yapılırken ilk madde malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderlerinin bilgileri kıstas olur. Üretim maliyetleri ile ilgili iç denetim çalışmalarının etkili şekilde yapılamaması durumunda bütçe, başa baş analizi, karlılık analizi ve ürün satış fiyatı gibi birçok önemli bilgi yanlış olacağından dolayı, bu bilgilerden hareketle yöneticilerin alacakları kararlarda hatalı olacaktır. Üretim maliyetleriyle ilgili etkili bir iç denetim sistemi kurulabilmesi için, denetim verilerinin, denetim alanlarının ve denetim uygunluklarının doğru belirlenmesi gerekir. İç denetim çalışmalarında elde edilen bulguların doğru şekilde değerlendirilip, yönetime rapor aracılığıyla sunulması gerekir.

16) İşçilik giderlerinin denetimi yapılır.

- İşçilik giderleri, esas üretim yeri gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul ya da hizmetin üretim maliyetine doğrudan yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. İşçilik giderinin denetiminde denetlenen alanlar şöyledir: Dönem içinde işe alınan personel sayısı, dönem içinde işten çıkarılan personel sayısı, dönem içinde istifa eden personel

sayısı, işletmede çift vardiya sistemi olup olmadığının tespiti, personel ücretlerinin kasadan mı, bankadan personelin hesabına virman edilerek mi, yoksa kart usulüyle mi yapıldığının tespiti, personele aynı yardım yapılıp yapılmadığının tespiti, personele yemek hizmetinin ne şekilde verildiğinin tespiti, personele verilen ikramiye ve diğer sosyal yardımların olup olmadığının, varsa ne şekilde olduğunun tespiti, direkt işçilik hizmetinin fason işletmelerden karşılanması halinde, ilgili fason işletmelerinin personel kapasitesinin tespiti, personel ücret artışları sisteminin tespiti, iş akdi fesih edilen personelin kıdem ve ihbar tazminatlarının usulüne uygun hesaplanıp hesaplanmadığının tespiti, tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin doğru hesaplanarak beyan edilip edilmediğinin tespiti, tahakkuk eden personel ücretleriyle ilgili olarak hesaplanması gereken vergi ve diğer yasal kesintilerin doğru hesaplandığı halde vergi dairelerine eksik beyan edilip ve eksik ödeme yapılıp yapılmadığının tespiti, muhtasar beyannamelerin usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti, personele avans verilip verilmediğinin, veriliyorsa personel avans hesabının ortalama vadesinin bir aydan uzun süreli olup olmadığının tespiti, personelin unvan ve kıdemlerini gösterir bir tablonun hazırlanması, personele verilen ücretlerin sektörel bazda hangi düzeyde seyrettiğinin tespiti ve kıdem tazminatları ile ilgili denetimler yapılır.

17) Mamullerin ve ticari malların maliyeti içerisinde yer alan firelerin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığı denetlenir.

- Fire, dönem başında miktarı tam olarak tespit edilemeyen ancak dönem sonu işlemleri sırasında ortaya çıkarılabilen envanter azalmalarıdır. Fireler dönem başında tespit edilemese de öngörülmekte; üretilen mamullerin maliyeti ve bu surette satış fiyatı fire oranı dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu noktada önemli olan yani denetimin bu husustaki asıl görevi firelerin oranının doğru hesaplanması varsa firelerin sebepleri ve fireler ile zayıf ya da değeri düşen malların aynı olarak değerlendirilmemesidir.

18) Yasalara uygun olmayan giderlerin olup olmadığı denetlenir.

- Bu aşamada yapılan denetimde işletmedeki giderlerin, yasaların kuralların ve politikaların belirlemiş oldukları hükümlere, oranlara ve standartlara uygunluğu denetlenir. İç denetimin ilk hedefi işletmede meydana gelen ticari veya ticari olmayan faaliyetlerin yasalara ve kurallara uygunluğunu denetlemektir.

19) Reeskont hesaplamalarının doğru faiz oranıyla ve süresiyle yapılıp yapılmadığı incelenir.

- Reeskont hesaplamasında iç iskonto yöntemi kullanılır. Alacak ve borç senetlerinde faiz oranı belirtilmişse üzerindeki yazan oran dikkate alınır. Belirtilmemişse TL olarak düzenlenen senetlerde değerlendirme günü itibariyle geçerli olan T.C.M.B. kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı, dövizli senetlerde LIBOR esas alınır. Bu noktada faiz oranlarının ve sürelerin önceden belirlenmiş olan faiz oranına ve vadeye göre hesaplanıp hesaplanmadığı denetlenir.

20) Kambiyo zararlarının işlem anında ve dönem sonunda doğru hesaplanıp hesaplanmadığı incelenir.

- Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borç senetlerinin değerlemesi sonucundan oluşan kur farklarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığının denetlenmesidir.

21) Kısa ve uzun vadeli finansman giderlerinin gelir tablosuna kaydının doğru yapılıp yapılmadığı ve ilgili dipnotların düşülüp düşülmediği denetlenir.

- İç denetimin en önemli amacı elde etmiş olduğu finansal bilgilerin doğru, geçerli, açık ve eksiksiz olmasıdır. Bu yüzden finansal tabloların doğru ve eksiksiz olmasını denetler.

22) İşletmenin önceki döneminin gider ve zararlarının diğer olağandışı gider ve zararlarının kaydı esnasında ilgili tutarların matraha ilave edilip edilmediği denetlenir.

23) Çimento üretimi yapan A firmasının stok devir hızı kontrol ediliyor ve mamuller stokta- fabrikada fazla bekletilip bekletilmediği denetleniyor.

- Stok da olan mamullerin fazla bekletilip bekletilmediği ve bunun sonucunda modası geçmiş veya kullanım süresi dolmuş malların stok da bulunup bulunmadığı denetlenir. İşletme için ciddi bir gider kalemidir.

24) Satın alma prosedürleri yerine getirilirken bir mal satın alınırken birkaç yerden teklif alınmış mı? Satın alma yapılırken en az üç kişi tarafından imzalanmış mı? Fatura girişinde çift imza var mı (Finans Müdürü-Genel Müdür-Muhasebe Müdürü)

- İşletmede satın alma prosedürleri gereği, bir mal satın alınırken birkaç yerden teklif alınması, satın alma dan yönetimin haberinin olması, faturaların çift imzası olması gerekir. İç denetim bu maddelerin yerine getirilip getirilmediğini denetler.

25) Dönem sonu kapasite kullanım oranları ne durumda? Kapasite kullanım oranı düşük zarar var neden? veya kapasite kullanım oranı yüksek ama zarar var bunların sebepleri neler olabilir araştırılıyor.

- Kapasite kullanım oranı, bir işletme veya ülkenin genelinde toplam üretim kapasitesinin ne kadarının kullanıldığını gösteren orandır. Kapasite kullanım oranının denetimi yapılırken hata ve hile ile karşılaşılan nokta, kapasite kullanım oranı yüksektir fakat işletme niçin zarardadır? çünkü kapasite kullanımının yüksek olduğu dönemde üretim artmaktadır. Dolayısıyla işletme zararda ise usulsüzlük veya hata ile karşılaşılır.

26) İskontolar /indirimler piyasaya uygun yapıp yapılmadığı ve fazladan prim verilip verilmediği denetlenir.

27) Gıda üretimi yapan C firması en çok hile ya da hata çıkan tahsis hesaplarında iptallerin olup olmadığına bakarak sürekli ve arka arkaya girdi-çıkıtı olması durumunda hile olabileceğini ve hedef şaşırtmak için bu yöntemin kullanıldığını denetim sonucunda görmektedir.

28) B firmasının hizmet sektöründe en fazla gider payını oluşturan personel giderlerinin sebep ve sonuçları araştırılıyor.

29) Riskleri dağıtmak için farklı kişilerden ve elektronik sistemden doğrulama yapılmış mı?

- Risk, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek bütün olumsuz olaylardır. İç denetim risk konusunda işletmeye makul güvence verir. Risklerin öngörülmesini sağlar. Fakat karşılaşılabilecek risklere karşı makul güvence sağlamak için birçok işletme elektronik ortamda kurulmuş olan sistemlerle risk dağıtımını yapar diğer bir ifadeyle riski paylaşır. Bu noktada iç denetim işletmenin kurmuş olduğu elektronik sisteme takılan olumsuzluklara hata ve hilelere bakarak kendi verileri ile elektronik sisteme takılan verileri karşılaştırarak değerlendirme yapar ve yönetime rapor sunar.

30) Rakip firma var mı? Fiyatlar neye göre belirleniyor?

- İç denetim işletme de belirlenmiş olan fiyatların neye göre belirlendiğini rakip firmalarla benzerliklerin olup olmadığını, belirlenen fiyatların uygunluğunu araştırır.

31) Gerçekleşen bütçe ile fiili bütçe uyumlu mu?

- Bütçe, önceden ortaya konulan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir. Bütçeleme, yöneticinin kaynak ayırma

kararlarına, çeşitli stratejiler geliştirmesine, kaynak ve kullanım yerlerinin tanımlanmasına büyük katkıda bulunmaktadır. Bu yüzden işletmenin başarısının ve geleceğinin devamı için bütçe denetimi son derece önemlidir.

Yukarıdaki sorularla firmaların iç denetim sisteminde gider, maliyet, zarar hesaplarının denetimi yapılıyor.

Genel olarak bu nokta da iç denetçi yapılan işlemlerin muhasebe standartlarına uygun olarak yapılıp yapılmadığını analiz eder, yapılan işlemlerin vergi usul kanununa uygun olup olmadığını, yönetimin politika ve prosedürlerinin, işletmenin etik ve ahlak kurallarının, faaliyetlerinin ve mali durum tablolarının yasalara, mevzuatlara uygunluğunu tespit eder. İç denetçi, işletmede gerçekleşen finansal faaliyetlerin doğruluğunu ortaya çıkacak olan hata, hile ve riskleri denetleyerek önlemeye çalışır. İç denetçi işletme sadece finansal olaylarla ilgilenmez finansal olmayan olaylarla da ilgilenir. Personel eğitimi, personellerin birbiriyle ilişkisi, personel ve üst yönetim arasındaki ilişki, işletmenin dış çevresiyle olan ilişkisini de inceler.

ÖRNEK UYGULAMA:

KONYA İLİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN KURUM İÇİ DENETİM RAPORLARI

KURUM İÇ DENETİM RAPORU

GİRİŞ

Denetlenen Kurumun;

Adı	: A Firması
Yerleşim Yeri Adresi	: KONYA
VK Numarası	:
Bir Önceki Denetim Tarihi	:
Denetimin Başlama-Bitiş Tarihi	:
Denetimin Kapsadığı Dönem	:
Denetimi Yapan Kurul	:

DENETİMDE İNCELENEN HUSUSLAR

Evet / Hayır

Açıklama

1) Hazır değerlerin kontrolünde; kasadaki bilgilerle sonradan fiilen sayılan kasa uyumlu mu?		
2) Banka hesaplarının defter kaydı ile fiili kayıtları uyumlu mu?		
3) Çeklerin defter kayıtları ile fiili kayıtları uyumlu mu?		
4) Denetimdeki veriler gerçeği yansıtıyor mu?		
5) Çek-senette geri dönüşler- iadeler var mı? Varsa sebebi araştırılıyor		
6) Çeklerin vadeleri sözleşmedeki vadeyle uyumlu mu?		
7) Şüpheli çeklere karşılık ayrılmış mı?		
8) Şüpheliye düşme ihtimali olanlar var mı?		
9) Amortisman hesapları doğru yapılıyor mu?		
10) Ücretlerin hesaplanması-bordrolar tekrar inceleniyor. Bilgiler gerçeği yansıtıyor mu?		

11) Firmanın alış-satış faturaları inceleniyor, gerçekten alım-satım var mı?		
12) Yapılan alım-satımdan yönetimin haberi var mı?		
13) Beyannameler inceleniyor. Vergi açısından indirim, muafiyet ve teşvikler doğru hesaplanmış mı?		
14) Firmanın birim maliyetleri doğru hesaplanmış mı?		
15) Firma Karda mı zarar da mı?		
16) Bütçe tutuyor mu?		
17) Mamul, hammadde, yarı mamul stok sayımı ile fiili sayım tutuyor mu?		
18) Dönem başı ve dönem sonu sayımları tutuluyor mu?		
19) Fazla ödeme fazla ücret var mı?		
20) Fazla mesaiye göre işçi alınmalı mı yoksa fazla mesai mi yapılmalı?		
21) Stok devir hızı kontrol ediliyor. Mamuller stoklarda-fabrikada bekletilmiş mi? Hala bekleyen stok var mı?		
22) Yatırımlarla ilgili çalışmalar kontrol ediliyor. Ne gibi çalışmalar yapılmış?		
23) Bir mal satın alınırken birkaç yerden teklif alınmış mı?		
24) Satın almalar en az üç kişi tarafından imzalanmış mı?		
25) Faturaların girişinde çift imza var mı? (Finans müdürü- Genel Müdür- Muhasebe Müdürü)		
26) Mali tablo incelemeleri vergi mevzuatına firma muhasebe politikalarına göre uygun hazırlanmış mı?		
27) Bütçe ne kadar? Gerçekleşen ne kadar? Bütçede sapma var mı varsa ne kadar sapsmış?		
28) Kapasite kullanım oranlarını ne bekliyor? Kapasite kullanım oranı düşükse zarar var neden? Kapasite kullanım oranı yüksek ama zarar var neden?		
29) Dövizle kredi varsa bu güncel mi?		
30) Yönetimin istediği gider raporları hazırlanmış mı?		
31) Tazminatlar (kıdem tazminatları) ve tazminatlardaki artışlar düzenlenmiş mi?		

32) Yönetimin istediği raporlama programları uygulamıyor mu?		
33) Carinin tahsilatı (cari hesap yaşlandırması) ne kadar süredir yapılıyor?		
34) Firmanın ödemesi ile vadesi karşılaştırılıyor. Uyumlu mu?		
35) Personel sirkülasyonu; emekli olan var mı?		
36) Personel sigorta teşviklerine uygun personel çalıştırılıyor mu?		
37) Bakımlar-duruşlar nasıl olduğundan fazla mı?		
38) Üretim fireleri var mı? Varsa ne kadar ve neden?		
39) Iskontolar/indirimler piyasaya uygun mu yapılıyor?		
40) Yapılan işlemler vergi mevzuatına, muhasebe uygulamalarına ve uluslararası finansal raporlamaya göre mi?		

MALİ BİLGİ

İşletme /Bilanço Defteri Tutan (...Usul) Kurumun .../.../201. -.../...201. tarihleri arasındaki hesap özeti:

GİDERLER (YTL)		GELİRLER (YTL)	
Önceki Yılda Devreden Borç		Önceki Yılda Devreden Gelir	:
		a) Kasa	:
		b) Banka	:
		c) Alacaklar	:
Genel Giderler	:	Üye Ödentileri	:
Personel Giderleri	:	Finansal Gelirler	:
Amaç ve Hizmet Giderleri	:	İktisadi İşletme Gelirleri	:
Diğer Giderler	:	Bağış ve Yardımlar	:
Kasa	:	Devlet Katkıları	:
Banka	:	Diğer Gelirler	:
Menkul Kıymetler	:	Borçlar	:
Alacaklar	:		:
Genel Toplam	:	Genel Toplam	:

ÖNCEKİ DENETİM

Önceki denetimde yapılan tenkit ve işlemler ile tavsiye olunan konular yerine getirilmiş midir? Getirilmemişse nedenleri nelerdir?	
--	--

ELEŞTİRİ VE TAVSİYE EDİLEN HUSUSLAR

01.

02.

SONUÇ

01. YÖNETİM KURULUNCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

02. GENEL KURULCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

Adı Soyadı

Adı Soyadı

Adı Soyadı

İmza

İmza

İmza

KURUM İÇ DENETİM RAPORU

GİRİŞ

Denetlenen Kurumun;

Adı : B Firması

Yerleşim Yeri Adresi : KONYA

VK Numarası :

Bir Önceki Denetim Tarihi :

Denetimin Başlama-Bitiş Tarihi :

Denetimin Kapsadığı Dönem :

Denetimi Yapan Kurul :

DENETİMDE İNCELENEN HUSUSLAR

Açıklama	Evet	Hayır
1) Finansal tablolar gerçeği yansıtıyor mu?		
2) Yasalara, mevzuatlara, politika ve prosedürlere uygun mu?		
3) Seyahat riski denetimi yapılmış mı? (Seyahat riskine karşı personeller aynı araca mı bindirilmiş?)		
4) İzin parası kontrol edilerek kullanılmayan izinler ve sebepleri araştırılmış mı? (Firma için çok ağır bir külfet)		
5) İç denetim süreçlerine uygun mu işliyor?		
6) Personel izinleri kontrol ediliyor. Fazla izinler var mı?		
7) Bütçeye %100 uygunluk var mı?		
8) Bütçe esnekleşebiliyor mu?		
9) Vardiya-bakım makine bakımları?		
10) Makinelerin kullanımları ile kullanım ömürleri karşılaştırılarak makinenin kullanım ömrü aşılmış mı? (Makinenin ömrü 3 yıl neden 8 ay kullanılıp değiştirilmiş?)		
11) İş emirleri nelerdir?		
12) Personel giderleri nelerdir?		
13) Kontrol fişleri irsaliye faturaları karşılaştırılması yapılır ve		

sonucunda hata ve yanlışlık yapılmış mı?		
14) Riskleri dağıtmak için farklı kişilerden ve elektronik sistemden doğrulama yapılmış mı?		
15) Çek ve pos kontrolleri yapılıyor ve hata veya uygunsuzluklar var mı?		
16) Gider safhalarına bakılıyor mu?		
17) Alt yüklenicilerin işlemlerine dikkat ediliyor. Taşeron-puantaj giderlerine bakılmış mı?		
18) Maliyet kalemleri verimli kullanılıyor mu?		
19) Planlı yönetim dışında spesifik konular işleniyor onlar inceleniyor mu?		
20) Akaryakıt giderleri (En büyük giderlerden biri) Yazılı belgelerden elektronik verilere dönüşmüş mü? Tankta bulunan akaryakıt miktarı ne?		
21) Taşıt giderleri?		
22) Stok Maliyetleri?		

MALİ BİLGİ

İşletme /Bilanço Defteri Tutan (...Usul) Kurumun.../.../200. -.../...200. tarihleri arasındaki hesap özeti:

GİDERLER (TL)		GELİRLER (TL)	
Önceki Yıldan Devreden Borç	:	Önceki Yıldan Devreden Gelir	:
		a) Kasa	:
		b) Banka	:
		c) Alacaklar	:
Genel Giderler	:	Üye Ödentileri	:
Personel Giderleri	:	Finansal Gelirler	:
Amaç ve Hizmet Giderleri	:	İktisadi İşletme Gelirleri	:
Diğer Giderler	:	Bağış ve Yardımlar	:
Kasa	:	Devlet Katkıları	:
Banka	:	Diğer Gelirler	:
Menkul Kıymetler	:	Borçlar	:
Alacaklar	:		:
Genel Toplam	:	Genel Toplam	:

ÖNCEKİ DENETİM

Önceki denetimde yapılan tenkit ve işlemler ile tavsiye olunan konular yerine getirilmiş midir? Getirilmemişse nedenleri nelerdir?	
--	--

ELEŞTİRİ VE TAVSİYE EDİLEN HUSUSLAR

01.

02.

SONUC

01. YÖNETİM KURULUNCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

02. GENEL KURULCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

Adı Soyadı

Adı Soyadı

Adı Soyadı

İmza

İmza

İmza

KURUM İÇ DENETİM RAPORU

Denetlenen Kurumun;

Adı : C Firması
Yerleşim Yeri Adresi : KONYA
VK Numarası :
Bir Önceki Denetim Tarihi :
Denetimin Başlama-Bitiş Tarihi :
Denetimin Kapsadığı Dönem :
Denetimi Yapan Kurul :

DENETİMDE İNCELENEN HUSUSLAR

Açıklama	Evet	/
Hayır		
1) Yapılan işlemler işletmenin amacına uygun mu?		
2) İşlemler planlanan şekilde mi yapılmış?		
3) Yapılan işlemler, faaliyetler yerinde ve doğru mu yapılmış?		
4) Gelir-gider kalemindekiler gerçeğe uygun mu?		
5) Gelir-gider hesapları, işlemleri muhasebe usul ve esaslara göre doğru kaydedilmiş mi?		
6) Yapılan gelir-gider faaliyetleri muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun mu yapılıyor?		
7) Suiistimal var mı?		
8) Hata veya hile var mı?		
9) Hem mevzuata hem işletme amaçlarına uygun mu?		
10) Bütçe Hedeflerine uyulmuş mu?		
11) Personel hatalarından kaynaklı cezalar var mı? Varsa hatalar hesaplara değil sorumluya yansıtılmalı?		

12) Tahsis hesaplarda iptaller var mı? Hep ve arka arkaya girdi-çıkıtlar işlenmişse bu araştırılır çünkü kesinlikle hile vardır ve hedef şaşırtmak için girdi-çıkıtlı yapılıyor mu?		
13) Karda mıyız zararda mıyız?		
14) Sektör ortalamalarına göre firma nerede?		
15) Ay sonu ve yılsonu hesapları zamanında ve doğru aktarılmış mı?		
16) Tüm hesaplar kapanmış mı?		
17) Ürünlerin pazara çıkmasını sağlayan kalite denetimi yapılmış mı?		
18) Personel giderleri araştırılıyor hizmet sektöründe en fazla gideri oluşturan faktör personel giderleri doğru yönetilmiş mi? Uygunsuzluk var mı?		
19) İzinler, ücretler, ikramiye ve sosyal yardımlar uygun şekilde yapılmış mı?		
20) İç kontrolden bağımsız olan bir denetim programı var ve ilk önce hatalar yanlışlar bu sisteme takılıyor bu yüzden sisteme takılanlar neler?		

MALİ BİLGİ

İşletme /Bilanço Defteri Tutan (...Usul) Kurumun.../.../200. -.../...200. tarihleri arasındaki hesap özeti:

GİDERLER (TL)		GELİRLER (TL)	
Önceki Yıldan Devreden Borç	:	Önceki Yıldan Devreden Gelir	:
		a) Kasa	:
		b) Banka	:
		c) Alacaklar	:
Genel Giderler	:	Üye Ödentileri	:
Personel Giderleri	:	Finansal Gelirler	:
Amaç ve Hizmet Giderleri	:	İktisadi İşletme Gelirleri	:
Diğer Giderler	:	Bağış ve Yardımlar	:
Kasa	:	Devlet Katkıları	:
Banka	:	Diğer Gelirler	:
Menkul Kıymetler	:	Borçlar	:
Alacaklar	:		:
Genel Toplam	:	Genel Toplam	:

ÖNCEKİ DENETİM

Önceki denetimde yapılan tenkit ve işlemler ile tavsiye olunan konular yerine getirilmiş midir? Getirilmemişse nedenleri nelerdir?	
--	--

ELEŞTİRİ VE TAVSİYE EDİLEN HUSUSLAR

01.

02.

SONUC

01. YÖNETİM KURULUNCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

02. GENEL KURULCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

Adı Soyadı

İmza

Adı Soyadı

İmza

Adı Soyadı

İmza

KURUM İÇ DENETİM RAPORU

Denetlenen Kurumun;

Adı : D Firması
Yerleşim Yeri Adresi : KONYA
VK Numarası :
Bir Önceki Denetim Tarihi :
Denetimin Başlama-Bitiş Tarihi :
Denetimin Kapsadığı Dönem :
Denetimi Yapan Kurul :

DENETİMDE İNCELENEN HUSUSLAR

Açıklama	Evet /	Hayır
1) Prosedür var mı? Neye göre harcama yapılmış?		
2) Prosedür üst yönetim tarafından onaylanmış mı?		
3) Üst yönetim tarafından onaylanan prosedür çalışanlara duyurulmuş mu?		
4) Bilgiler güncel mi?		
5) İç denetçi bakış açısıyla; bilgiler gerçeği yansıtıyor mu?(Doğrulama testleri yapılır, geçmişe yönelik finansal incelemelere , faturalara ve makbuzlara bakılır)		
6) Firma ne tür hizmetler almış?		
7) Kaç saat sürmüştü?		
8) Kimden almış?		
9) Alınan hizmet faaliyetiyle ilgili sıkıntılar yaşanmış mı?		
10) Yaşanmışsa işin rengi ne?		

MALİ BİLGİ

İşletme /Bilanço Defteri Tutan (...Usul) Kurumun.../.../200. -.../...200. tarihleri arasındaki hesap özeti:

GİDERLER (TL)		GELİRLER (TL)	
Önceki Yıldan Devreden Borç	:	Önceki Yıldan Devreden Gelir	:
		a) Kasa	:
		b) Banka	:
		c) Alacaklar	:
Genel Giderler	:	Üye Ödentileri	:
Personel Giderleri	:	Finansal Gelirler	:
Amaç ve Hizmet Giderleri	:	İktisadi İşletme Gelirleri	:
Diğer Giderler	:	Bağış ve Yardımlar	:
Kasa	:	Devlet Katkıları	:
Banka	:	Diğer Gelirler	:
Menkul Kıymetler	:	Borçlar	:
Alacaklar	:		:
Genel Toplam	:	Genel Toplam	:

ÖNCEKİ DENETİM

Önceki denetimde yapılan tenkit ve işlemler ile tavsiye olunan konular yerine getirilmiş midir? Getirilmemişse nedenleri nelerdir?	
--	--

ELEŞTİRİ VE TAVSİYE EDİLEN HUSUSLAR

01.

02.

SONUC

01. YÖNETİM KURULUNCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

02. GENEL KURULCA YAPILMASI GEREKENLER

a)

b)

Adı Soyadı

İmza

Adı Soyadı

İmza

Adı Soyadı

İmza

3.6. Konya İli Halka Açık Şirketlerin Kurum İçi Denetim Raporları Sonuç Değerlendirme

Muhasebe bilgi sisteminin temel amacı, ekonomik karar alıcılara finansal raporlar ile birlikte ihtiyaç duydukları bilgiyi sunmaktır.

Şirketler ve şirket ortakları büyük bir hızla değişen ticari çevrede faaliyetlerini devam ettirebilmek ve faaliyetlerini kamuoyuna sunmak için raporlara ihtiyaç duymaktadırlar.

Finansal raporlama şirketlerin performanslarının değerlendirilmesindeki en önemli unsurdur.

Şirketlerin raporlarında yer alan bilgiler kurum içi ve kurum dışı paydaşlar için büyük bir öneme sahiptir.

Günümüzde yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak yatırımcılar istedikleri bilgilere hızla ulaşabilmektedir. İşletmelerin finansal raporlarında yer alan bilgiler gerçeği yansıttığı sürece işletmeye değer kazandıracaktır.

İşletmelerde raporlama süreci;

İşletme hakkında bilgi (finansal ve finansal olmayan bilgi)

Rapor (işletme içi ve işletme dışı rapor) süresini kapsar.

İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları;

a) İşletme ortakları

b) Yöneticiler

c) Çalışanlar

İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları;

a) Yatırımcılar

b) Kredi verenler

c) Devlet

d) Toplumdan oluşmaktadır.

Bu çalışmada Konya ilinde halka açık olan şirketlerin mali denetimlerini karşılaştırma amacı güdülmüştür.

Sektörde faaliyette bulunan halka açık olan şirketler iş hacmi ve iş sahası bakımından birbirinden farklılık göstermektedir.

İlgili şirketlerin denetim raporlarında sormuş oldukları sorular genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Şirketlerin ilgili departmanlarından alınan bilgiler de denetime ilişkin cevaplar şirket gizlilik politikası gereği paylaşılmamıştır.

Genel olarak baktığımızda;

Konya ilinde faaliyette bulunan ve halka açık olan ABCD firmaları 31 Aralık 20...x tarihi itibarıyla hazırlanan ve aynı tarihte sona eren yıla ait olan gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosunun gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirlemeyi amaçlamıştır,

İşletme yönetimleri finansal tablolarını Kamu Gözetim Kurumunca yayınlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlamayı ve dürüst bir şekilde sunmayı hedeflemişlerdir,

İşletmeler finansal tablolarında hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklı önemli yanlışlıkların olup olmadığını kontrol etmeyi amaçlamışlardır,

İşletmeler kuruluş amaçlarını, belirledikleri bütçe hedefleri doğrultusunda fayda maliyet analizi yaparak kontrol etmeyi amaçlamışlardır,

İşletmeler cari dönem giderlerini, finansal raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olup olmadıklarını ölçmeyi hedeflemişlerdir,

İşletmeler hiyerarşik yetkilere uyulup ve bu yetkililerin kullanıp kullanılmadığını belirlemek istemişlerdir,

İşletmeler mükerrer kayıtların olup olmadığını kontrol etmek istemişlerdir,

İşletmeler etik kurallara uyulup uyulmadığını belirlemek istemişlerdir,

İşletmeler iç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması ve devam ettirilmesine ilişkin koşulların yerine getirilip getirilmediği ve uygun muhasebe politikalarının seçilip seçilmediğini ölçmek istemişlerdir,

İşletmeler finansal tabloların öngörülen hesap planına uygun bir biçimde tutulup tutulmadığını kontrol etmek istemişlerdir,

İşletmeler TMS bağlamında, şirketlerin malvarlığı, finans karlılık durumunun gerçeğe uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı ölçmek istemişlerdir.

SONUÇ & BULGULAR:

Günümüzde yaşanan muhasebe hileleri sebebiyle skandalların artması iç kontrolü dolayısıyla da iç denetimi gerekli hale getirmiştir. İç denetim kurumlara belirlemiş oldukları amaçlar ve hedefler doğrultusunda yol göstererek faaliyetlerini gerçekleştirirken karşılaşılabilecekleri riskler konusunda makul bir güvence sağlar. İç denetim yönetime danışmanlık eder. İç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini denetler İşletmelerin büyümesi, hacminin artması veya kurumsal yönetim gibi nedenlerden dolayı işletme sahipleri işlerinde etkin yöneticilere devreder. Fakat bu durum işletme iyi yönetiliyor mu yöneticiler görevlerini gereği gibi yerine getiriyor mu gibi endişeleri de beraberinde getirir. Bu durumda devreye iç denetim girerek işletme sahiplerinin bu şüphelerini açıklığa kavuşturur ve sahipler ile yöneticiler arasında oluşabilecek çıkar çatışmasının önüne geçer. Bu bilgiler doğrultusunda Konya da Halka Açık İşletmeler ve bağımsız denetçilerle görüşmeler yapılarak iç denetim konusu incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar ve yapılan değerlendirmeler sonucunda iç denetimi nazı bağımsız denetçiler gereksiz görürken bazı bağımsız denetçiler işletme için olmazsa olmaz unsur olarak değerlendirmiştir. İşletmeler de ise tam anlamıyla oturmuş bir iç denetimden söz etmek yetersiz kalabilir. Fakat Halka Açık Olan İşletmeler iç denetimin varlığını önemsemekte ve geliştirmek ve tam anlamıyla uygulamak için çaba sarf etmektedir. İşletmede çalışan personelin ise iç denetim kavramından haberi yoktur. Uygulanan iç denetimi prosedür gereği rutin teftişler olarak görmektedir. İç denetçiler ve yöneticiler ise iç denetimi işletmenin zafiyeti, zayıf yönü olarak gördüğü için iç denetimle ilgili en ufak bir bilgiyi bile paylaşmak istemiyor. Araştırmanın örneklem hacmi bu noktada sınırlı kalmıştır. Araştırmanın Konya ilinde halka açık şirketlere yapılmış olması bundan sonraki makro düzeyde yapılacak çalışmalarda sektör karşılaştırması bakımından alana katkı sağlayacağı yönündedir. Makro düzeyde ve sektör kısıtlaması yapılmadan oluşturulacak örneklem hacmi ile çalışma genişletilebilir. Araştırmadan elde edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

Halka açık olan firmalar ile yapılan görüşmeler sonucunda şu bulgulara ulaşılmıştır.

- 1) Firmalar genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun denetim işlemi gerçekleştirmişlerdir
- 2) Firmalar önemlilik düzeyine uymuşlardır

- 3) Firmalar mali tablolarının analizinde muhasebe politikalarına bağlı kalmışlardır
- 4) Firmalar vergi usul kanununa uygun işlem yapmışlardır
- 5) Firmalar hedefledikleri bütçelere ulaşabilmek için fayda maliyet analizi yapmışlardır
- 6) Firmaların cari dönemde hedefledikleri büyüme hızı oranı ile cari yıl net kar oranları arasındaki sayısal değişkenler birbiri ile uyum içerisindedir
- 7) Firmalar gelecek yıla ait olası belirsizliklere ilişkin karşılık ayırmışlardır
- 8) Firmalar mali tablo hesaplamalarında önceki dönem ve cari dönem bütçe oranları ile kıyas yapmışlardır
- 9) Cari dönem oranlarını sektör oranları ve ortalamaları ile kıyaslamışlardır
- 10) Firmalar döviz endeksli satışlarında kur farklarını finansal raporlama standartlarına uygun olarak yansıtmişlardır
- 11) Firmaların finansal tablolarındaki hataları muhasebe politikalarına uygun olarak düzeltmişlerdir.
- 12) Firmalar üretim hattında kapasite kullanım oranlarını teorik, pratik, fiili, atıl ve optimum kapasite olarak sınıflandırmış ayrıca kapasite kullanım oranında fayda maliyet analizini yapmışlardır
- 13) Firmalar üretim sonucunda verimlilik, iktisadilik, karlılık ve etkenlik düzeylerini hedefleri ile karşılaştırmışlardır.
- 14) Firmalar bilançoları ile gelir tabloları arasındaki değerlerin finansal analizini yapmışlardır.
- 15) Firmalar alacak devir hızı, stok devir hızı ve öz kaynak devir hızlarının verimli olup olmadığını ve karlılık oranlarının beklentilerine uygun olup olmadığını ölçmüşlerdir
- 16) Firmalar oran analizi yaparak likidite oranlarını belirlemişlerdir.
- 17) Firmalar döviz endeksli satışlarında basit faiz ile bileşik faizde net bugünkü değer üzerinden işlem yapmışlardır
- 18) Firmalar kısa vadeli yabancı kaynak (pasif toplamı) uzun vadeli yabancı kaynak (pasif toplamı) duran varlık (devamlı sermaye) maddi duran varlık (öz kaynak) oranlarının yüzdelerini ve bu yüzdelerin oluşturacağı riskleri göz önünde bulundurmuşlar ve yatırımlarını bu doğrultuda yapmışlardır

- 19) Firmalar sabit giderleri ile değişken giderlerini toplam maliyet ve toplam sabit maliyet kalemleri altında değerlendirmişlerdir
- 20) Firmalar yatırım stratejileri ile finansman stratejilerini belirlemişler ve finansal planlama yaparken bütçeleme tekniğine uygun hareket etmişlerdir
- 21) Firmalar uzun dönemli planlamalarında ise satışların yüzdesi yöntemi, regresyon yöntemi ve oranlar yöntemini kullanmışlardır.



SONUÇ

Değişen ve gelişen ekonomik ve teknolojik koşullar artan bir rekabet ortamı oluşturmuştur. Bununla birlikte varlıklarını korumak, gelecekteki riskleri öngörebilmek ve bu riskleri fırsata dönüştürebilmek, belirlenmiş olan amaçlara ve hedeflere ulaşmak, yüksek performans faaliyetleri sergilemek örgütlerin en önemli önceliği olmuştur.

İç denetim, kurumun önceden belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasında, risk kavramının tanıtılıp riskin yönetilmesinde, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği konusunda yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilere bilgi sağlayarak kurumsallaşmaya yardımcı olmaktadır.

Etkili bir kurumsallaşma olması için, kurumda etkin bir de iç kontrol sistemi olmalıdır. İç denetim sistemi kurumsal yönetimi ve iç kontrolü destekleyerek güçlendirir. İşletmelerde yapılan denetimler örgütü daha güçlü kılarak hata ve hilelere karşı korur. Bu da işletmeye varlığının devamını ve prestij sağlar.

Örgütlerde denetimler genelde üç türde yapılır. Bunlardan ilki finansal tablo denetimidir. Bu denetimde amaç; finansal tabloların bir bütün olarak saptanıp uyum içinde olup olmadıklarını ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyup uymadıklarını araştırır. İkincisi uygunluk denetimidir. Bunun amacı ise, yetkili bir üst yönetici tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığıdır. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuç, işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Uygunluk denetiminde ilgili taraf işletme yöneticileridir. Üçüncü ve son denetim türü olan faaliyet denetiminde ise amaç, organizasyonun saptamış olduğu hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığıdır. Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyettir.

Yapılan denetimler Uluslararası İç Denetim Standartlarını, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarını referans alır. Tezimizde bu standartlar doğrultusunda Konya ilinde Halka Açık Olan işletmelerin denetim yaparken gelir-gider kalemlerinde sormuş oldukları soruları incelemiştir. Bu soruların cevaplarının şirketlerin gizlilik politikası gereği paylaşılmamış olması sonucumuzu daraltsa da iç denetimin önemini vurgulamaya yetmiştir.

Sonuç olarak bakıldığında muhasebe denetimi, şirketlerin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlamış oldukları finansal tablolarla ilgili yeterli miktarda ve güvenilir kanıt toplayarak, topladığı bu kanıtları değerlendirerek finansal durumunu, faaliyet

sonuçlarını ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve işletmenin önceden belirlenmiş olduğu ölçütlere, kurallara uygun olduğunu ve bu ölçütlerin doğruluğunun tarafsız makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun teknikler ile yapıldığı gözlemlenmiş ve denetim sürecinin; sistematik, planlı, akılcı şekilde olduğu tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

ADAMS, M.B., (1994), Agency Teory and Internal Audit, Managerial Auditing Journal, Vol.9, Issue.8

(2011). B. ADİLOĞLU içinde, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri* (s. 33-37). İstanbul: Türkmen Yayınları.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. (2005). TMSF Web sitesi: file:///C:/Users/lenovo/Downloads/5411%20Say%C4%B1%C4%B1%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20Kanunu.pdf adresinden alındı

ADİLOĞLU, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Yayınları.

AKKAYA, G. (2011). Risk Odaklı İç Denetim ve Risk Odaklı İç Denetim Planlamasında Risk Matrisinin Oluşturulmasına Yönelik Bir Uygulama . *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lİsans Tezi*. Zonguldak, Türkiye.

AKPINAR, M. (2011). Denetim Anlayış ve Metodjisinde Değişimin Adı:İç Denetim. *Denetimakademisi*, 288.

AKTAN, C. C. (2013). Kurumsal Şirket Yönetimi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 160-180.

AKYEL, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi. *Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10.

ALINHAVER, M. (2017). İşletmelerde İç Denetim Sistemi ve Gaziantep'te Faaliyet Gösteren İşletmelerin İç Denetim Sisteminin İncelenmesi. *Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Kilis, Türkiye.

ALINHAVER, M. (tarih yok). İşletmelerde İç Denetiö.

ASLAN , B. (2010). İçKontrol-İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 69.

AYSBERG. (2012). *TİDE-31. sayı*. TİDE Web sitesi: <http://www.tide.org.tr/uploads/tide31.pdf> adresinden alındı

BAKKAL Hakan , & KASIMOĞLU , A. (2012). İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış:"COSO ve COCO Modeli". *Mevzuat Dergisi*, 20.

BARUTÇUGİL, İ. (2013). *Stratejik Yönetim 101*. İstanbul: Kariyer Yayıncılık.

BİRCAN, G. (2018). İç Denetimde Kurumsal Kültür Denetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 175-190.

BOOKAL, E.L., (2002), Internal Auditors: Integral To Good Corporate Governance, Internal Auditor, August.

BOYLE, E.J., (1993), A Framework for the Modern Internal Audit Function, *Advances in Management Accounting*, Vol.2.

BOLAT, T., SEYMEN, A. O., BOLAT, İ. O., & ERDEM, B. (2016). *Yönetim ve Organizasyon*. Ankara: Detay Yayıncılık.

BT Denetim Süreçleri ve Uygulamaları Raporu. (2017, Eylül). KPMG Web Sitesi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2018/05/bt-denetim-standartlari-ve-uygulamalari.pdf> adresinden alındı

BULUT, E. (2013). *TİDE COSO Sunumu*. TİDE Web Sitesi: <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf> adresinden alındı

BUZLU, B. (2011). *Kalite Yönetim Sistemleri*. İzmir: Zeus Yayıncılık.

CAN, S. (2015, Kasım). Kamu Kurumlarında İç Kontrolün Önemi ve Etkinlik Faktörleri. *Soma Belediye Başkanlığı Mali Hizmetler Müdürlüğü Mali Hizmetler Uzmanlık Tezi*. Manisa, Soma, Türkiye.

DABBAĞOĞLU, K., & CAN, G. (2018). *Bağımsız Denetim*. Konya: Eğitim Yayınları.

DEMİRBAŞ, M. (2005). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 167-188.

DEMİRCAN, S. A. (tarih yok).

DEMİRCAN, S. A. (2007). Sarbanes Oxley Yasası ve Bağımsız Denetime Etkileri. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Edirne, Türkiye.

DERİCİ, O. (2015). *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*. Ankara: Berkad Yayınları.

DİNÇ, Y., & CENGİZ, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilelerin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 221-236.

DUYGUN, C. H. (2016). *Genel Hatlarıyla COBIT 5* . Hayri Can Duygun Web Sitesi: <http://hcduygun.blogspot.com/2016/02/genel-hatlaryla-cobit-5.html> adresinden alındı

ERDOĞAN, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.

GÜNEY, S., & SARI, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 62-80.

GÜRBÜZ, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

GÜREDİN, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmaen Yayınları.

KANDEMİR , C. (2012). Enron Olayını Doğru Okumak:Kıssadan Hisseler . *Muhasebe ve Denetime Bakış* , 90.

KAYA, E. (2010). Risk Odaklı İç Denetim ve Uygulanması. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Ankara.

KAYA, S. (2015). Üretim İşletmelerinde İç Kontrol ve İç Denetim. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul, Türkiye.

KAYGUSUZOĞLU, H. (2018). İç KOnTrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Yönetimin Etkinliğine Kattığı Değer: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Malatya İllerinde Yapılan Bir Araştırma . *İmönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Malatya, Türkiye.

KAYIKÇIOĞLU, S. (2018). Şirketlerin İç Denetim Birimlerinde Hile Denetimi ve Bir Uygulama. *Denetimakademisi*.

KURNAZ, N. (2006). Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Kütahya, Türkiye.

ÖĞÜT, A. (2013). *Yönetimin Esasları*. Ankara: Nobel Yayıncılık.

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.

PAMUKÇU, F. (2011). Finansal Raporlama İle Kmauyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi. *Muhasebe ve Finans*, 140.

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

PEHLİVANLI, D. (2014). *Modern İç Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.

SABUNCU, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 165.

SAĞLAR Jale; KANDEMİR, Canol. (2007). Enron Olayı: Muhasebe Hilesi Mi? Sistem Hatası Mı? *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23.

SAKALLI, B. (2011). İç Denetimde Danışmanlık Fonksiyonu. *Denetişim*, 7.

SELİMOĞLU, K. S., ÖZBİRECİKLİ, M., UZAY, Ş., KURT, G., ALAGÖZ, A., & YANIK, S. (2014). *Muahasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Yayıncılık.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2003). SPK Web sitesi: <http://mevzuat.spk.gov.tr/> adresinden alındı

SEZAL , L. (2006). Banka İşletmelerinde Etkin Bir Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Adana, Türkiye.

TİDE. (2015, Aralık). *Uluslararası İç Denetim Enstitüsü-Etik Kurallar*. TİDE Web Sitesi: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/TIDE_KURUMSAL_ETIK_KURALLAR_Aralik_2015-BBson.pdf adresinden alındı

TÜREDİ, H., KOBAN, A. O., & KARAKAYA, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 100-110.

UÇMA, T., & KÖROĞLU, Ç. (2006). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. *Mevzuat Dergisi*.

UZUNAY, V. (2007). *COBIT*. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi: <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6857,uzunay-v-cobit-arastirma-raporu.pdf?0> adresinden alındı

YELTEKİN, T. (2018). Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Üniversitelerde İç Denetim: Harran Üniversitesi Örneği. *Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*. Şanlıurfa, Türkiye.

YILANCI, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Eskişehir: Detay Yayıncılık.

YILDIRIM, Ö. (2009, Ocak). *Yıllık Faaliyet Hazırlama Rehberi*. Denetimnet Web sitesi: http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/Turkey-Tr_Audit_Yillikfaaliyethazirlamarehberi_.pdf adresinden alındı

YÖRÜKLER, S. (2004, 05 12). *TESEV Denetim Çalıştayı*. www.sayistay.gov.tr: https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/KontrolKavramsalCerceve.pdf adresinden alındı

YURTSEVER, G. (2017). *İç Denetim.net*. www.icdenetim.net: http://www.icdenetim.net/ic_denetçilerin_sahip_olması_gereken_temel_yetkinlikler_ve_bilgiler adresinden alındı

ÖZGEÇMİŞ

BEYZA NUR YENİŞENOL

Çaybaşı Mah. Çaybaşı Cad. Reyhan park Begonya D1 Blok No:15/7

Meram/KONYA

05531283479

Yenisenolbeyzanur09@gmail.com

Eğitim:

- Yüksek Lisans: KTO Karatay Üniversitesi İşletme Tezli
2017-2019
- Lisans: Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İşletme Bölümü
2011-2015
- Lise: Muhittin Güzelkılınç Lisesi
2006-2010

Katıldığı Eğitim ve Seminerler:

- ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013
- Entegre Yönetim Sistemi/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013
- OHSAS 18001 İş Sağlığı ve Güvenliği/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013
- NLP Beginner Eğitimi/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013
- Stratejik Yönetim/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013
- ISO 9001: 2008 Kalite Yönetim Sistemi/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013
- ISO 22000 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi/ Uniacademy Institute
Mayıs 2013

İş Deneyimlerim:**Yabancı Dil:**

İngilizce/ Okuma: İleri, Yazma: İyi, Anlama: İleri

Rusça/ Okuma: Başlangıç, Yazma: Başlangıç, Anlama: Başlangıç

Bilgisayar Bilgileri:

Microsoft Office, Logo, SPSS, Eta, Nebim programlarını kullanmaktayım.

