

**T.C.**

**OKAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ  
DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ  
YERİ VE ÖNEMİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Harun YALMAN**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. Kadir TUNA**

**İstanbul, Mayıs 2015**

**T.C.**

**OKAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ  
DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ  
YERİ VE ÖNEMİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Harun YALMAN**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. Kadir TUNA**

**İstanbul, Mayıs 2015**

**T.C.**

**OKAN ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ  
DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ  
YERİ VE ÖNEMİ**

**Harun YALMAN**

**(122008339)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 04.05.2015**

**Tezin Savunulduğu Tarih : 18.05.2015**

**Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir TUNA**

**Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL**

**Yard. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER**

**İstanbul, Mayıs 2015**

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografya’da gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Harun YALMAN

# ÖNSÖZ

Tez çalışmamın konusunun seçimi, çalışmamın yürütülmesi ve takibi aşamasında desteklerinden dolayı danışmanım, Sayın Hocam Doç. Dr. Kadir TUNA'ya teşekkür ederim.

Tez çalışmam boyunca büyük fedakârlıklar ve sabır gösteren, her zaman yardım, ilgi ve desteklerini bulduğum değerli eşim Özlem YALMAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Harun YALMAN

# İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
<b>İÇİNDEKİLER.....</b>	<b>iii</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>viii</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>ix</b>
<b>TABLolar LİSTESİ.....</b>	<b>x</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ.....</b>	<b>xi</b>
<b>KISALTMALAR.....</b>	<b>xxi</b>
<b>BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ.....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 2.....</b>	<b>3</b>
<b>2. İÇ KONTROL SİSTEMİ.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. KONTROL KAVRAMI VE TANIMI.....</b>	<b>3</b>
<b>2.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE TANIMI.....</b>	<b>4</b>
<b>2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>5</b>
<b>2.3.1. Yöneltsel Kontroller.....</b>	<b>5</b>
<b>2.3.2. Muhasebe Kontrolleri.....</b>	<b>6</b>
<b>2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....</b>	<b>7</b>
<b>2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDAKİ</b>	
<b>DÜZENLEMELER.....</b>	<b>8</b>
<b>2.5.1. Dünyada Yapılmış Olan Düzenlemeler.....</b>	<b>9</b>
2.5.1.1. COSO Raporu.....	9
2.5.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri	
Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified	
Public Accountants)(SAS 55:SAS 78).....	12
2.5.1.3. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - The Institute of	
Internal Auditors).....	13

2.5.1.4. Sarbenes-Oxley Yasası (SOX - Sarbanes-Oxley act).....	14
<b>2.5.2. Türkiye’de Yapılmış Olan Düzenlemeler.....</b>	<b>15</b>
2.5.2.1. SPK – Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri.....	15
2.5.2.2. BDDK – Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu Düzenlemeleri.....	16
2.5.2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Düzenlemeleri.....	18
2.5.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri.....	18
<b>2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ.....</b>	<b>20</b>
<b>2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....</b>	<b>22</b>
2.7.1. İşletmenin Varlıklarını Hata ve Hilelere Karşı Korumak.....	22
2.7.2. Muhasebe Bilgilerinin ve Finansal Raporların Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlamak.....	23
2.7.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak.....	23
2.7.4. İşletme Kaynaklarının Ekonomik ve Verimli kullanımını Sağlamak.....	23
2.7.5. İşletme Faaliyetleri İçin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak.....	24
<b>2.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR....</b>	<b>24</b>
2.8.1. Kontrol Ortamı (Çevresi).....	25
2.8.2. Risk Değerleme.....	25
2.8.3. Kontrol Faaliyetleri.....	26
2.8.4. Bilgi ve İletişim.....	27
2.8.5. İzleme (Gözlem).....	28
<b>2.9. İÇ KONTROL YAPISININ KURULMASINDA GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN FAKTÖRLER.....</b>	<b>29</b>

2.9.1. Risk Faktörü.....	29
2.9.2. Maliyet Faktörü.....	29
<b>2.10. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ YAPILANDIRMA MODELLERİ.....</b>	<b>30</b>
2.10.1. CobiT (Control Objectives for Information Technology- Bilgi Teknolojileri için Kontrol Amaçları) Modeli.....	30
2.10.2. eSAC (Electronic System Assurance and Control - Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol) Modeli.....	31
2.10.3. SysTrust (System Trust – Güven Sistemi) Modeli.....	31
2.10.4. COSO (Committee of Sponsoring Organizations - Sponsor Organizasyonlar Komitesi) Modeli.....	31
<b>2.11. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ.....</b>	<b>32</b>
2.11.1. Görevlerin Ayrımı İlkesi.....	32
2.11.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi.....	33
2.11.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi.....	33
2.11.4. Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Fiziki Koruması İlkesi.....	34
2.11.5. Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi.....	34
<b>2.12. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ.....</b>	<b>35</b>

## **BÖLÜM 3.....37**

<b>3. İÇ DENETİM.....</b>	<b>37</b>
3.1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE TANIMI.....	37
3.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	38
3.3. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ.....	41
3.4. İÇ DENETİM ÇEŞİTLERİ.....	42
3.4.1. Finansal (Mali) Denetim.....	42
3.4.2. Uygunluk Denetimi.....	43
3.4.3. Performans Denetimi.....	43
3.4.4. Hile (Yolsuzluk) Denetimi.....	44



3.4.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi (IT - Information Technology Audit).....	44
3.5. İÇ DENETİMİN UNSURLARI.....	45
3.5.1. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması.....	46
3.5.2. Güvence ve Danışmanlık Fonksiyonu Olması.....	46
3.5.3. İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması.....	47
3.5.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması.....	47
3.5.5. Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk.....	48
3.6. İÇ DENETİMİN KAPSAMI VE AMAÇLARI.....	48
3.7. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMASININ NEDENLERİ..	49
3.7.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme.....	50
3.7.2. Vekalet Teorisi (Sözleşmesi).....	50
3.7.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım.....	51
3.7.4. Tasarruf İhtiyacı.....	52
3.7.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı.....	52
3.8. İÇ DENETİMİN İŞLEVLERİ.....	53
3.8.1. Güvence Sağlama İşlevi.....	53
3.8.2. Danışmanlık İşlevi.....	53
3.9. İÇ DENETİMDE ETİK KURALLAR.....	54
3.9.1. İç Denetimde İlkeler.....	54
3.9.2. İç Denetimde Davranış Kuralları.....	55
3.10. İÇ DENETİMDE YETKİ VE SORUMLULUKLAR.....	56
3.10.1. İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler.....	57
3.10.2. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları.....	57
3.11. İÇ DENETİM YAKLAŞIMLARI.....	59
3.11.1. Proaktif İç Denetim Yaklaşımı.....	59
3.11.2. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı.....	59
3.11.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Yaklaşımı.....	61
3.12. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	62

<b>BÖLÜM 4.....</b>	<b>65</b>
<b>4. BAĞIMSIZ DENETİM.....</b>	<b>65</b>
4.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAM VE TANIMI.....	65
4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI.....	68
4.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	70
4.3.1. Dünya’da Bağımsız Denetim.....	70
4.3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim.....	74
4.4. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ.....	76
4.4.1. Finansal Tabloların Denetimi.....	76
4.4.2. Uygunluk Denetimi.....	77
4.4.3. Faaliyet Denetimi.....	78
4.5. DENETÇİ TÜRLERİ.....	79
4.5.1. Bağımsız Denetçiler.....	80
4.5.2. İç Denetçiler.....	80
4.5.3. Kamu Denetçileri.....	81
4.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ.....	83
4.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	84
4.7.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....	84
4.7.2. Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar.....	85
4.7.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar.....	86
4.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAM VE AMAÇLARI.....	86
4.9. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....	87
4.9.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	88
4.9.1.1. Genel Standartlar.....	90
4.9.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	90
4.9.1.3. Raporlama Standartları.....	91
4.9.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	93
4.9.3. Ulusal Denetim Standartları.....	93
4.10. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	95

4.11. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ.....	95
4.12. İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ.....	97
<b>BÖLÜM SON.....</b>	<b>100</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>100</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>103</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>114</b>

## ÖZET

### İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Bu çalışmada “işletmelerde iç kontrol sistemi ve iç denetimin etkinliğinin bağımsız denetimdeki yeri ve önemi” üzerinde durulmuştur. İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet üstünlüklerini korumaları amacıyla, işletme içerisinde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, muhtemel risklerin belirlenmesi ve bu risklere karşı önlem alınmasını sağlamak amacıyla iç kontrol sistemlerini ve iç denetim birimlerini oluşturmaları gerekmekte ve bu faaliyetlerin etkinliğini kontrol etmek amacıyla da bağımsız denetime ihtiyaç duymaktadırlar. Günümüz işletmelerinde iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyetleri ve bağımsız dış denetim faaliyetlerine büyük önem verilmeye başlanmıştır. Bu nedenle üç bölümden oluşan bu çalışmada iç kontrol sistemi kavramı, iç denetim kavramı ve bağımsız denetim kavramları üzerinde durulmuş, aralarındaki ilişki ve önem dereceleri belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan bütün açıklamalar sonucunda işletmelerde uygulanan etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetlerinin bağımsız dış denetçilere katkı sağladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Aynı zamanda işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı kurumsal hedeflere ulaşmada sürdürülebilirliği sağlamak ve iç denetçilerin kuruma değer katma ve kurumu geliştirme fonksiyonlarını destekleyici danışmanlık hizmetine yoğunlaşmalarına imkân sunmakta ve bağımsız denetim faaliyetlerinin ise işletme yönetiminde kurumsal şeffaflık ve hesap verilebilirliğin artmasına katkısının olduğu görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, İç Denetim, Bağımsız Denetim

**Tarih :** Mayıs 2015

# **SUMMARY**

## **INTERNAL CONTROL SYSTEM IN ENTERPRISES AND EFFECTIVENESS AND IMPORTANCE OF INTERNAL AUDIT ON INDEPENDENT AUDITORS**

This study was focused on “internal control system in enterprises and effectiveness and importance of internal audit on independent audit”. In order to companies survive in market and maintain their competitive edge, it is essential to prevent failures and frauds to identify any possible hazards therefore they need to create their own internal control systems and internal audit units and an independent audit service in order to check their effectiveness to how to take precautions against these risks. Modern day companies have started to pay more attention to internal control systems, internal audit activities and independent external audit activities. Therefore, in this study which is total of three parts, the importance is given on internal control, internal audit and independent audit concepts in regards with their correlation and significance levels. As a result, companies that have an effective internal control system and internal audit services were more beneficial to independent auditors. In addition, the presence of an effective internal control system is preferred for achieving maintainability of corporate objectives and assist with internal auditors in order to increase productiveness and better consulting while helping to independent auditors for increased transparency and accountability at company management.

**Keywords:** Internal Control, Internal Audit, Independent Audit

**Date :** May 2015

# TABLolar LİSTESİ

## SAYFA NO

<b>Tablo 3.1:</b> İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı.....	41
<b>Tablo 3.2:</b> Geleneksel Yaklaşımını Risk Odaklı Yaklaşımla Karşılaştırılması.....	60
<b>Tablo 3.3:</b> İç Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Özelliklerinin Karşılaştırılması.....	63
<b>Tablo 4.1:</b> Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	72
<b>Tablo 4.2:</b> İç Denetim ve Bağımsız Denetim Karşılaştırması.....	98

# ŞEKİLLER LİSTESİ

## SAYFA NO

Şekil 2.1: Coso Piramidi.....	11
Şekil 2.2: Coso Küpü.....	12
Şekil 4.1: Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması.....	67
Şekil 4.2. Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler.....	79
Şekil 4.3: Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırması.....	82
Şekil 4.4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	89

## KISALTMALAR

AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü)
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi)
FCPA	: Foreign Corrupt Practices Act (Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu)
AAA	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
FEI	: Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Enstitüsü)
IIA	: Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IMA	: Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü)
SAS	: Statement on Auditing Standards (Muhasebe Standartları Bildirisi)
SOX	: Sarbanes Oxley Act (Sarbanes Oxley Yasası)
ASB	: Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)
ERM	: Enterprise Risk Management (Kurumsal Risk Yönetimi)
SEC	: Securities And Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu



BDDK	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
ABD	: Amerikan Birleşik Devletleri
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
CoCo	: Criteria of Control (Kontrol Kriterleri)
CobiT	: Control Objectives for Information Technology (Bilgi Teknolojileri Kontrol Hedefleri)
ISACA	: Information Systems Audit and Control Association (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği)
ISACF	: Information Systems Audit And Control Foundation (Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Vakfı)
eSAC	: Electronic Systems Assurance And Control (Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol)
SysTrust	: System Trust (Güven Sistemi)
IAASB	: International Auditing And Standards Board (Uluslararası Denetim ve Standartlar Kurulu)
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing (Avrupa İ Denetim Enstitüleri Konfederasyonu)
TİDE	: Türkiye İ Denetçiler Enstitüsü
CIA	: Certified Internal Auditor (Sertifikalı İ Denetçi)
CCSA	: Certified in Control Self-Assessment (Uluslararası Kontrol �zdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası)
CFSA	: Certified Financial Services Auditor (Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası)

- CGAP : Certified Government Auditing Professional (Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası)
- ICAEW : The Institute Of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü)
- PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
- IFRS : International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
- TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TÜDESK : Türkiye Denetim Standartları Kurulu
- TDK : Türk Dil Kurumu
- KGK : Kamu Gözetim Kurumu

# BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ

Dünyada yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, sürekli olarak büyüyen ve gelişen rekabet ortamı, işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma, varlıklarını koruma, olası hata ve hileleri önleyerek güvenilir finansal bilgilere ve etkin kontrol ortamına sahip olmaları gereksinimleri doğurmuştur. İşletmelerin büyümesi ve işlem hacimlerinin artması nedeniyle işletme faaliyetleri gün geçtikçe karmaşık bir hale gelmiştir. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına, hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergileyebilmek için işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması, işletmelerin önceliğini oluşturmaktadır.

İşletmelerin günümüzde değişen ekonomik koşullara uyum sağlayabilmeleri ve küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri, etkin bir yönetim anlayışıyla mümkündür. Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişme gösteren işletmeler için kontrol, bugünkü uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları önceden belirlenmiş bir amaca yönlendiren bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Kontrol kavramının yönetim anlayışıyla öne çıkmasıyla beraber doğru, zamanlı ve eksiksiz bilginin önemi giderek önem kazanmaktadır.

İç kontrol sistemi, şirket yönetimi tarafından işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri içerir. İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarını korumak, yolsuzluk ve hataları önlemek ve tespit etmek, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, mali raporlamanın doğru ve zamanında yapılmasını sağlamak gibi şirketin verimliliğini arttıracak yöntem ve prosedürleri kapsar.

İç denetim, işletmelerin mali nitelikteki faaliyetleri ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve bu faaliyetlerin değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim sürecidir. İç denetim, örgüte hizmet etmek, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletmeler içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin esas amacı işletme varlıklarını her türlü zararlara karşı

korumak, işletme faaliyetlerinin belirlenmiş politikalarla uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak, düzeltici ve önleyici faaliyetlerde bulunmaktır.

İşletme içerisindeki yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, şirket yönetimlerinin, aynı zamanda iç denetçilerin ve dış denetçilerin sorumlulukları eskiye oranla gittikçe günümüzde önem kazanmaya başlamıştır. Bu konuda asıl sorumluluk, öncelikle işletme yönetimi ve iç denetçilerdedir. İşletmelerde yolsuzlukların oluşumu genel olarak, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden veya etkin olarak çalıştırılmamasından kaynaklanmaktadır. Bu amaçla etkin çalışan iç kontrol sistemlerinde bu tür yolsuzlukların önlenmesi mümkündür. Diğer yandan, işletme yönetiminin neden olduğu finansal raporlama yolsuzlukları ise, bağımsız ve etkin bir biçimde çalışan, yeterli bilgiye sahip iç denetçiler ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesi tarafından önemli oranda azaltılabilir. Artan hile ve yolsuzluklar, kamu kuruluşlarını ve mesleki otoriteleri yolsuzlukların önlenmesine yönelik olarak yeni düzenlemeler yapmalarına neden olmuştur. Son yıllarda ve özellikle ABD’de ortaya çıkan muhasebe yolsuzlukları sonrasında yapılan bu yeni düzenlemeler, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesine yönelik olarak önem kazanmaya başlamıştır.

Günümüzde bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun öneminin giderek arttığı görülmektedir. Bağımsız denetçi, çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim biriminin bulunduğu işletme ortamında, işletme içi denetim faaliyetlerini denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte; mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüşlerini sunabilmektedir. İç denetimin etkin bir şekilde çalışması ve arzulanan düzeyde denetim yapması bağımsız denetim üzerinde güven tesis ederek denetim çalışmalarının sürecini kısaltacaktır. Bu durumda iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında pasif işbirliği olduğu kabul edilebilir. Tesis edilecek iç kontrollerle bu kontrollerin etkinliğini inceleyen, mali nitelik taşıyan ve taşımayan faaliyetleri değerlendiren iç denetimin yeterliliği, doğrudan bağımsız denetimin kapsamını ve etkinliğini belirlemektedir. İç denetim ve bağımsız denetimin görev alanları ve kapsamaları konusunda benzer özellik taşıması nedeniyle birbirleriyle koordineli çalışılmadığı durumlarda tekrar edilen incelemelerin yapılmasına sebep olabilmektedir. Bu durumun da zaman kaybı ve maliyet artırıcı bir unsur olarak göz önünde bulundurulması gerekir.

## **BÖLÜM 2**

### **2. İÇ KONTROL SİSTEMİ**

#### **2.1. KONTROL KAVRAMI VE TANIMI**

Kontrol kavramı, Türk Dil Kurumu sözlük anlamına göre; “Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma”, “Bir işin doğru ve usulüne; gerçeğe ve aslına uygun olarak yapılıp yapılmadığını inceleme, denetim, denetleme” ve “Yoklama, arama” olarak tanımlanmıştır. (WEB\_1, 2014)

Kontrol kavramı, “denetim” anlamına gelen ve İngilizce’de “control” kelimesi ile benzer anlam taşımaktadır. Kontrol çok geniş kapsayıcı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Revizyon, denetleme, teftiş, dinleme ve ekspertiz (inceleme) terimlerinin tümünde “kontrol” anlamı vardır. (Yılancı, 2006)

Kontrol (control) kavramı, muhasebe literatüründe denetim (auditing) kavramından farklı bir anlamda kullanılmaktadır. Muhasebe sisteminde kontrol kavramı, olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamını taşımaktadır. (Kepekçi, 2004) Kontrol devam eden bir faaliyet olup, işlemlerin yapıldığı sırada ve süreklilik arz eden bir süreçtir. Denetim kavramı ise genel olarak dönemsel (periyodik) olarak gerçekleştirilen bir süreçtir. (Yılancı, 2006)

Genel anlamıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması veya bir şeyin aslına ve gerçeğine uygunluğunun incelenmesi şeklinde ifade edilebilir. (Tüm ve Memiş, 2012)

İşletmelerin genel olarak amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmalarını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “Kontrollar”, bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise “İç Kontrol Yapısı” olarak ifade edilmektedir. (Bozkurt, 2010)

İşletmelerin günümüzde değişen koşullara uyum sağlayabilmeleri ve küreselleşme sürecinde yaşanan yoğun rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri, etkin bir

yönetim anlayışıyla mümkündür. Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişme gösteren işletmeler için kontrol, bugünkü uygulamaların etkinliğini ölçen ve bu uygulamaları önceden belirlenmiş bir amaca yönlendiren bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Kontrol kavramının yönetim anlayışıyla öne çıkmasıyla beraber doğru, zamanlı ve eksiksiz bilginin önemi de giderek önem kazanmaktadır. (Adiloğlu, 2011)

İşletmelerde ölçülebilen ve düzeltilmesi mümkün olan her faaliyet, her üretim faktörü kontrolün konusuna girebilmekte ve çok çeşitli kontrol konularından söz edilebilmektedir. Ancak işletmelerdeki kontrol türlerini genel olarak üç gruba ayırabiliriz, bunlar; (İbiş ve Çatıkkaş, 2012)

- İşletmelerin temel fonksiyonları olarak nitelendirilen üretim, pazarlama, muhasebe ve finansman, personel gibi faaliyetlerinin kontrolü,
- İşletme yönetiminin kontrolü (Control of management),
- İşletmelerin faaliyet birimleri olan şube, departman v.b. yerlerin kontrolü.

## **2.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE TANIMI**

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'nın 1947 yılında yayınlamış olduğu "İç Kontrol" isimli raporda iç kontrol kavramı; "Bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini arttırmak ve oluşturulmuş işletme politikalarına uygunluğu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planlarından oluşmaktadır" şeklinde tanımlanmıştır. (Tüm ve Memiş, 2012)

Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) COSO'nun 1992 yılında yayınladığı "İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve" başlıklı raporunda iç kontrolü; "Genel olarak bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanlarından etkilenen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluğun sağlanması ve bu konularda makul bir güvence sağlamak üzere işletme içerisinde tasarlanmış bir süreç" olarak tanımlamıştır. (Tüm ve Memiş, 2012)

İç kontrol sistemi, şirket yönetimi tarafından işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri içerir. İşletmelerde verimliliğin artırılması, yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarını korumak, yolsuzluk ve hataları önlemek ve tespit etmek, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, mali raporlamanın doğru ve zamanında yapılmasının sağlanması gibi yöntem ve prosedürler iç kontrol sistemi ile sağlanmaktadır.(Aksoy, 2007)

İç kontrol tekil bir olay olmayıp, işletmelerin bütün faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan dinamik bir süreçtir. İç kontrol, işletmeler içinde ayrı bir sistem olmaktan çok yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak işlev görür. Bu yüzden iç kontrol, işletme yöneticilerinin işletmeyi çalıştırmalarına ve amaçlarının süreklilik temelinde gerçekleştirilmesine yardımcı olmak üzere işletme alt yapılarının parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrol aracı olarak kabul edilmektedir. (WEB\_2, 2014)

### **2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI**

İşletmelerin yapıları dikkate alındığında İç kontrolü Yönetimsel Kontroller ve Muhasebe Kontrolleri olarak iki sınıfa ayırabiliriz.

#### **2.3.1. Yönetimsel Kontroller**

Yönetimsel kontroller, örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetimce belirlenmiş politikalara bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve prosedürleri kapsamaktadır. Yönetimsel kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir. Yönetimsel kontroller genel olarak istatistikî analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri içerir. (Güredin, 2010)

Etkin bir iç kontrol sisteminde işletme yönetiminin amaçladığı faydalar şunlardır:

- Güvenilir bilgiyi sağlamak,
- İşletme varlıklarını ve kayıtlarını korumak,
- İşletme faaliyeti verimliliğini arttırmak,
- İşletmece belirlenmiş politika ve kurallara bağlılığı özendirme.

### **2.3.2. Muhasebe Kontrolleri**

Muhasebe kontrolleri, İşletme varlıklarının her türlü hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, finansal verilerin zamanında ve doğru düzenlenebilmesi için alınan önlemler veya kurulan sistemler sayesinde yapılabilmektedir. İşletmelerde kurulmuş olan bu belge düzeni sayesinde, personel sorumluluğundaki varlıklar kolayca ortaya çıkarılabiliyor, hata ve hileler meydana geldiğinde hatalı işlemin kimden kaynaklandığı tespit edilebiliyor ve bu kayıt yöntemi sayesinde tüm bilgiler muhasebe birimine zamanında iletiliyorsa etkin bir muhasebe kontrolü yapılıyor demektir. (Kaval, 2008)

Muhasebe kontrollerinin unsurları ise şunlardır; (Güredin, 2010)

#### ***a) İşletme Varlıklarının Korunması:***

Geniş anlamda varlıkların korunması, kaynakların istenmeyen her türlü olaylara karşı korumak amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler dizisidir. Dar anlamda ise varlıkların korunması, kıymet hareketlerinin muhasebe kayıtlarına aktarılması ve ilgili varlıkların korunması sırasında meydana gelebilecek kasıtlı veya kasıtlı olmayan her türlü kayıplara karşı önlemlerin alınmasını ifade eder.

#### ***b) Finansal Bilgi ve Kayıtlarının Güvenilirliği:***

Finansal bilgi ve kayıtların güvenilirliği hem işletme içine ve hem de işletme dışına raporlanması ile ilgilidir. İşletme içine sunulan raporlar daha ayrıntılı, işletme dışına sunulan raporlar genel amaçlı raporlardır. Denetim açısından işletme dışına sunulan finansal bilgi ve raporların güvenilirliği önemlidir.

#### ***c) Kıymet Hareketleri (Varlık ve Hizmet Değişimi):***

Kıymet hareketleri işletme ile işletme dışındaki taraflar arasındaki varlık ve hizmet değişimleri ve bu tür varlıklar ve hizmetlerin işletme içindeki kullanımını ifade eder. Muhasebe sistemi içinde kıymet hareketlerinin akışı, bu hareketlerle ilgili yetkilendirmenin, yürütmenin, muhasebe kayıtlarına aktarılmasının ve ilgili varlıkların hesabının verilmesinin gerçekleştirilmesini gerektirir. İşletmelerde kıymet hareketleri ile ilgili tek yetki, işletme sahibi ve ortaklarına aittir.



Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanması için yönetsel kontroller ile muhasebe kontrollerinin bir arada yürütülmesi ve işletilmesi gerekmektedir.

#### **2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

İç Kontrol kavramı ilk olarak 1940'lı yıllarda ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanmış olan iç kontrolün denetime ilişkin uygulamalarını açıklayan rapor ve standartlarda görülmektedir. (Tümer, 2010)

Kurumsal anlamda iç kontrole yönelik çalışmalar 1947 Yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanmış olan "İç Kontrol" isimli raporla başlamıştır. Bu raporda iç kontrol kavramı " Bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini arttırmak ve oluşturulmuş işletme politikalarına uygunluğunu sağlamak için yönetim tarafından kabul edilmiş metotlar ve ayrıntılı örgüt planlarından oluşmaktadır." şeklinde tanımlanmıştır. (Tüm ve Memiş, 2012)

1970'lere kadar iç kontrol sistemi ile ilgili bir çok çalışma yapılmış ve iç kontrol uygulamaları ile ilgili iyileştirmeler yapılmıştır. 1973'te Watergate siyasi skandalı sonucunda kanun yapma ve düzenleyici yetkiye sahip kuruluşlar tarafından iç kontrole yönelik çalışmalara büyük önem verilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri Senatosu'nca 1977 yılında yabancı hükümet yetkililerine kamu kaynaklarının kanunlara aykırı bir şekilde rüşvet ve benzeri yollarla aktarılmasının ortaya çıkarılması üzerine giderlerin beyanını zorunlu kılan " Foreign Corrupt Practices Act" (FCPA) "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" çıkarılmıştır. Bu kanun, tüm kurumlarda uygulanarak iç kontrolün etki alanı genişletilmiş ve sağlam bir iç kontrol sistemiyle yolsuzlukların önlenmesi hedeflenmiştir. (WEB\_3, 2013)

1980'li yıllarda dünyada yaşanan ekonomik krizler nedeniyle hatalı ve hileli finansal raporların, başta bankacılık sektörü olmak üzere, tüm mali piyasalarda yaşanan maddi kayıplar ve iflaslar sonucunda ciddi ekonomik sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu sebeple ABD'de muhasebe ve denetim alanında çalışma yapan Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA-American Accounting Association), Finans Yöneticileri

Enstitüsü (FEI–Financial Executives Institute), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-Institute of Internal Auditors), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA-Institute of Management Accountants) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA-The American Institute of Certified Public Accountants ) meslek örgütlerinin sponsorluğunda 1985 yılında Treadway Komisyonu COSO - Committee of Sponsoring Organization (Sponsor Organizasyonlar Komitesi) kurulmuştur. COSO tarafından kamu ve özel sektör kuruluşlarına yönelik iç kontrole ilgili tavsiye ve değerlendirmelerini içeren ilk rapor 1987 yılında yayımlanmıştır. (WEB\_4, 2013)

Amaçları finansal raporlamanın kalitesini arttırmak olan, ABD'nin finans sektörünün beş büyük kuruluşlarınca oluşturulan bu komitece 1992 yılında “Internal Control - Integrated Framework” (İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve), diğer adıyla “COSO İç Kontrol Raporu - COSO Raporu” ile uluslararası düzeyde kabul gören bir “iç kontrol” tanımı yapılmıştır. Bu raporda “İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır. (Adiloğlu, 2011)

Bu tanım dünyada bütün düzenleyici kuruluşlar ve denetim firmaları tarafından benimsenmiş ve yapmış oldukları çalışmalarında rehber olarak kullanılmıştır. Bu raporla birlikte işletmelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve süreklilik temelinde geliştirilmesi önem kazanmaya başlamıştır.

## **2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDAKİ DÜZENLEMELER**

İç kontrol sisteminin tarihsel gelişimine bakıldığında önceleri sadece muhasebe ve finans alanlarıyla sınırlı kalınarak mali raporlamalardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması şeklinde iken, günümüzde ekonomideki ve teknolojik alanlardaki gelişmelere bağlı olarak işletmelerin gelişip büyümesi, pazarlama stratejileri ve piyasa koşullarının genişlemesi sonucu işletme faaliyetleri üzerindeki kontrol gereksinimi artmıştır. İç kontrol sistemine yönelik olarak uluslararası düzeyde birçok düzenlemeler

yapılmıştır. Bu düzenlemeler Dünya’da yapılmış olan düzenlemeler ve Türkiye’de yapılmış olan düzenlemeler şeklinde ayrı iki başlıkta incelenecektir.

### **2.5.1. Dünyada Yapılmış Olan Düzenlemeler**

İç kontrol ile ilgili dünya genelinde yapılmış olan düzenlemeler aşağıda belirtilen başlıklar altında toplanabilir;

- COSO Raporu (Committee of Sponsoring Organization Reporting)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Muhasebe Standartları Bildirisi (Statement on Auditing Standards) SAS 55: ve SAS 78
- İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)
- Sarbenes Oxley Yasası (SOX)

#### **2.5.1.1. COSO Raporu**

İç kontrol sistemi denilince dünyada akla gelen ilk oluşum COSO’dur. Amerika Birleşik Devletleri’nde 1970’li yılların sonu ve 1980’li yılların başında hileli finansal rapor sayısındaki artış nedenleri ile oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting - The Treadway Commission), hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirlemiştir. Bu komisyonun çalışmaları, dikkatlerin tekrar iç kontrol sistemleri üzerine çevrilmesini sağlamış ve iç kontrol kavramsal olarak yeniden ele alınmıştır. Bu amaçla komisyon, Sponsor Organizasyonlar Komitesini (COSO - Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) oluşturmuştur.

COSO; iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyondur. 1985 Yılında kurulan bu organizasyonun gönüllü beş profesyonel üyesi şu örgüt bileşimlerinden oluşmaktadır.

- AICPA, American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

- AAA, American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
- FEI, Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Enstitüsü)
- IIA, Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
- IMA, Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebeciler Enstitüsü)

COSO raporunun amacı; iç kontrol, etik uygulamalar ve kurumsal yönetim konularına odaklanarak finansal raporlamaların kalitesinin geliştirilmesi ve artırılmasıdır. Bu komite, uzun ve sistematik bir çalışma sürecinden sonra 1992 yılında "İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (Internal Control - Integrated Framework)" isimli bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor ile iç kontrolün temel kriterlerini ortaya koyan bir model geliştirilmiştir. Bu çalışmanın ismi "Integrated Framework – Bütünleşik Çerçeve" olmasına rağmen, daha çok komisyonun ismi ile "COSO Raporu" olarak adlandırılmaktadır. (WEB\_5)

2004 yılında COSO tarafından işletmelerde risk yönetiminin önemini vurgulayan "Kurumsal Risk Yönetimi (ERM- Enterprise Risk Management" adlı yeni bir çerçeve oluşturularak, bu çerçeve ile iç kontrol sistemini risk yönetimi ile daha yakından ilişkilendirerek, iç kontrolü risk yönetiminin bir parçası olarak ele almıştır. 2007 yılında ise COSO tarafından iç kontrol sisteminin beşinci bileşeni olan "İzleme" üzerine, "İç Kontrol Entegre Çerçevesi-İç Kontrol Sistemlerini İzleme Rehberi" başlıklı yeni bir belge yayınlamış, ardından 2009 yılında ise iç kontrolün nasıl izlenmesi gerektiği konusunda son bir rapor daha yayınlamıştır. (Tüm ve Memiş, 2012)

COSO raporunun esas amacı, işletme yönetimi ve ilgili kişilerin örgütlerindeki faaliyetleri daha iyi kontrol etmelerine yardımcı olmasıdır. Bu amaçla çeşitli iç kontrol kavramlarının ortak bir çatı altında entegre edilerek ortak bir tanım oluşturulması ve kontrol unsurlarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Böylece her tür ve büyüklükteki işletmelerin kendi iç kontrollerini değerleyebilecekleri, yasa koyucular ve eğitimler için ortak bir hareket noktası sağlayacak çoğunlukla genel kabul gören bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır. (Yılancı, 2006)

COSO Modeline göre iç kontrol sistemi beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler "Coso Piramidi" veya "Coso Küpü" ile açıklanmaktadır.

### a) Coso Piramidi:

Coso piramidi ile, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkisi ele alınmıştır. Kontrol ortamı temelde yer alırken, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirmesi yapılarak, bilgi ve iletişim kanallarının kullanılmasıyla gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanmış olur. (WEB\_6, 2014)

Şekil 2.1: Coso Piramidi (WEB\_7, 2014)



### b) Coso Küpü:

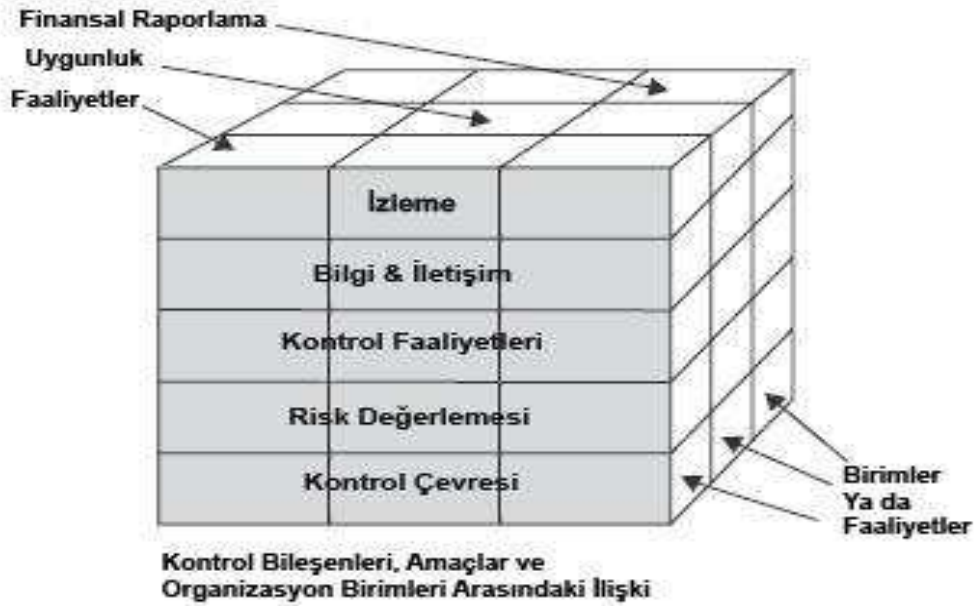
Coso Küpü ile, iç kontrol sistemi, üç boyutlu ve birbirleriyle etkileşimli çalışacak şekilde tasarlanmıştır. İç kontrol sisteminin amaçları küpün dikey katmanında, faaliyetler (operasyonlar), finansal raporlama ve uygunluk olarak yerleri belirlenmiştir. Bu modele göre küpün yatay bölümünde ise aşağıdaki bileşenler yer almaktadır: (WEB\_8)

- Kontrol Çevresi
- Risk Değerlendirmesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim

- İzleme

İç kontrol sistemi unsurlarında bu kavramlar üzerinde genişçe durulacaktır.

**Şekil 2.2 : Coso Küpü (Yılancı, 2006)**



### 2.5.1.2. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants)( Muhasebe Standartları Bildirisi SAS 55: ve SAS 78)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants), Denetim Standartları Kurulu'nun (ASB - Accounting Standards Board) yayımladığı "Bir Finansal Tablo Denetiminde İç Kontrol Yapısının Dikkate Alınması (Consideration of Internal Control in a Financial Statement)" başlıklı 55 nolu denetim standardı, 1990 yılının başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu standart iç kontrol kavramını oldukça geniş olarak ele almış ve bağımsız dış denetim sürecinde, denetçilerin iç kontrol sistemlerini tanımalarına ve değerlendirmelerine ilişkin sorumluluklarını arttırmıştır. AICPA, daha önce yapmış olduğu iç kontrol tanımını 1995 yılında, 78 nolu standart ile güncellemiş ve COSO modelinde yapılan tanımı esas almıştır. COSO'nun iç kontrol tanımı ve kriterleri, uluslararası standartları

belirleyen bütün meslek otoritelerinin düzenlemelerinde ve hemen hemen tüm ülkelerin ilgili yasal düzenlemelerinde temel dayanak olmuştur. (Tuan, 2009)

SAS 55 nolu denetim standardına göre iç kontrol “kurumun belirlenmiş amaçlarının yerine getirilmesinde makul bir güvence sağlayabilmek amacıyla kurulmuş politika ve prosedürlerden oluşan bir yapı” şeklinde tanımlanmıştır. (Tüm ve Memiş, 2012)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Denetim Standartlar Kurulu (ASB) tarafından yayınlanan 78 no’lu ve “Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması (SAS 78 “Consideration of Internal Control in a Financial Statement)” başlıklı denetim standardında iç kontrol şu şekilde tanımlanmıştır. (Demirbaş, 2005)

“İç Kontrol, finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.”

### **2.5.1.3. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - The Institute of Internal Auditors)**

IIA, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” nda iç kontrol sistemi geniş olarak ele alınmıştır. Bu çalışmada iç denetim faaliyet alanı; örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinden oluştuğu kabul edilmiştir. Aynı enstitü tarafından 1983 yılı Aralık ayında “İç Denetçi” adlı çalışma yapılmış ve iç kontrol konusunda iç denetçilere kılavuz olması amacıyla bu çalışma yayınlanmıştır. Çalışmada iç kontrolle ilgili şu hususlar yer almıştır: (Baskıcı, 2012)

- İç Kontrol, işletmelerin belirlenen hedeflere ulaşılması ihtimalini arttırmak için işletme yönetimince sürdürülen bir faaliyettir.
- İç Kontrol, yönetim tarafından planlanır, örgütlenir ve yönlendirilir.
- İç Kontrol, genel bir terim olmakla birlikte, idari kontrol ve yönetim kontrolü gibi çeşitleri vardır.

- İç Kontrol, İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için kontrol sisteminin organizasyonda kullanılan diğer sistemlerle entegre edilmesi gerekmektedir.
- İç Kontrol, önleyici, tespit edici veya yönlendirici tarzda olmalıdır. Hem yönetsel kontroller hem de muhasebe kontrolleri için bu kontroller uygundur.

#### **2.5.1.4. Sarbanes-Oxley Yasası (SOX - Sarbanes-Oxley act)**

Sarbanes-Oxley yasası, ABD ve Avrupa’da yaşanan ekonomik krizler, ekonomik skandallar (Enron, Worldcom, Xerox, Tyco, AOL gibi) neticesinde ortaya çıkan kurumsal yönetim (corporate governance) gereksinimi sonucunda gelişen ve ortaya çıkan bir yasadır. Kurumsal yönetim, yatırımcılar arasındaki problemlerin çözümüne ve şirketin çıkar sahipleri ve paydaşları arasındaki çıkar çatışmalarının uzlaştırılmasına yardımcı olan ve oldukça popüler olmaya başlayan bir kavramdır. Ayrıca, dünya çapında görülen “Kurumsal Yönetişimi İyileştirme” çalışmalarının yoğunluğu nedeniyle hükümetlerin ve iş dünyasının öncelikli gündem maddelerinden biri haline gelmiştir. Şirket skandallarından sonra kurumsal yönetim ile ilgili “çok daha sıkı” yasal düzenlemelerin “derlenmiş şekli” olarak adlandırılan SOX yasası (Sarbanes-Oxley yasası), 30 Temmuz 2002’de yürürlüğe girmiştir. SOX Yasası ile, ABD Sermaye Piyasası Kurulu’na (SEC - Securities And Exchange Commission) kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol yapısını kurmaları tavsiye edilmektedir. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012)

Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) bir muhasebe ve muhasebe denetimi yasası olmakla birlikte, aynı zamanda yolsuzluklar ve suiistimallerden dolayı halka açık işletmelerin yöneticilerine çeşitli sorumluluklar yükleyen, işletme yöneticileri ile ilgili önemli birçok suçun tanımlandığı ve bu suçlara ilişkin cezaların öngörüldüğü, işletmelerde karar alma mekanizmalarında bulunan yöneticilere bir takım yükümlülüklerin getirildiği ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumlarında uygulanacak yaptırımların yer aldığı “kurumsal yönetim” yasası olup işletmelerin “kurumsal yönetimlerinin” güçlendirilmesi hedeflenmiştir. (Elitaş, 2012)



## 2.5.2. Türkiye’de Yapılmış Olan Düzenlemeler

Ülkemizde iç kontrole yönelik yapılmış olan düzenlemeleri dört ana grupta inceleyebiliriz.

- SPK Düzenlemeleri
- BDDK Düzenlemeleri
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Düzenlemeleri
- Yeni TTK Düzenlemeleri

### 2.5.2.1. SPK – Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine yönelik ilk ve önemli düzenleme, SPK tarafından 04.03.1996 tarihinde yayınlanan (Seri:X, No: 16) “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile yapılmıştır. ABD’de yaşanan (Enron, Worldcom, Xerox, Tyco vb.) küresel muhasebe ve denetim skandalları sonucu çıkarılan 2002 yılındaki Sarbanes-Oxley Yasasını (SOX) takiben, SPK tebliğinde de bu yasa paralelinde bir takım değişikliklere gidilmiştir. Bu yasaya uyum niteliğindeki düzenleme hükümleri Seri:X, No:19 sayılı tebliği ile uygulamaya konulmuştur. SPK’nın muhasebe ve denetim standartlarını çağın gereklerine yaklaştırma çabalarının bir sonucu olan Seri:X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 12.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Aksoy, 2010) Ülkemizde bağımsız denetimle ilgili yapılan en kapsamlı ve en önemli düzenlemedir.

SPK mevzuatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi (Seri:X No:22) sayılı tebliğ de ayrıntılı olarak düzenlemeye konu edilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek suretiyle, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını öncelikli olarak değerlendirmesi gerekmektedir. Bağımsız dış denetçi, dönem içerisinde zamanla bu iç kontrol sistemi değerlendirmelerine bağlı olarak bağımsız denetim programını ve denetim tekniklerini gözden geçirmelidir. Ayrıca SPK düzenlemeleri ile SOX yasası paralelinde, denetimden sorumlu komite kurma zorunluluğu benimsenmiştir. Buna göre hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen ve doğrudan icra fonksiyonu

üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite oluşturmak zorundadır. (Aksoy, 2007)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri: X, No: 23, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğdir. SPK, 22 numaralı tebliğin 10. kısmında iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. SPK Türkiye’de dış denetim faaliyetlerini organize ettiği için iç kontrole ilişkin düzenlemeler genelde dış denetim açısından ele alınmıştır. Tebliğ düzenlemeleri ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC - Securities And Exchange Commission) tarafından yapılan düzenlemelerin paraleli niteliğindedir. Tebliğe göre dış denetçiler riskleri belirleme, dış denetim tekniklerini zamanlama, kapsamını belirleme ve yapısını tasarlama sürecinde iç kontrolden yararlanırlar. Bunun için iç kontrol sistemi işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan risklerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini içeren bilgi sistemleri, kontrol işlemleri ve kontrollerin gözetimi faaliyetlerini içerir. Denetçi uygun olmayan ve yetersiz bir iç kontrol sistemi ile karşılaşır bu durumu işletme yönetimine veya yönetimden sorumlu kişilere bildirmek durumundadır. İmza yükümlüsü görevliler ilgili eleştiri ve önerileri ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine ve denetim kuruluşuna ayrıca bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. (Uyar, 2010)

#### **2.5.2.2. BDDK – Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu Düzenlemeleri**

1990’lı yılların sonunda Türkiye’de bankacılık alanındaki yasal ve kurumsal düzenlemelerin değişen koşullara ve uluslararası standartlardaki gelişmelere uyumu konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bu çerçevede, 23 Haziran 1999 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu önemli bir dönüm noktasıdır. 4389 sayılı bankalar kanununun incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, bu kanuna geçişin temel hedefinin basel prensipleriyle uyumu sağlamak olduğu görülmektedir. Söz konusu kanun ile getirilen düzenlemelerin en önemlilerinden birisi de kanunun 9/4. maddesinde yer almıştır. Bu maddede “Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esasları ve usulleri Kurumca çıkarılacak yönetmelikle

belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ve risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla” yükümlü olduğu ifade edilmiştir. (Yurtsever, 2008)

01 Kasım 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun İç Sistemler konu başlığı altındaki ikinci bölümün 29. ve 32. maddelerinde bankalar tarafından oluşturulması gereken iç sistemlerden iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimi sistemleri hakkında çeşitli yükümlülükler getirilmiş, 29. madde de “Bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi, kontrolünün sağlanması, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve konsolidasyona tâbi ortaklıklarını kapsayan yeterli ve etkin bir iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kuruluşuna, işleyişine, yeterliliğine, oluşturulacak birimlere, icra edilecek faaliyetlere, üst yönetimin görev ve sorumlulukları ile kuruma yapılacak raporlamalara ilişkin usul ve esaslar kurulca belirlenir.” ifadesine yer verilerek Bankacılık Kanunu’nun geçici 1.maddesinde ise öngörülen düzenlemelerin bir yıl içerisinde yürürlüğe konulması zorunluluğu getirilmiştir. (Yurtsever, 2008)

5411 Sayılı bankalar kanunu ile bankalarda iç kontrol ve iç kontrol sistemlerinin ilgili mevzuatlara uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması ile finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması banka yönetim kurulunun sorumluluğundadır. (Aksoy, 2007)

1 Kasım 2005 Tarihli ve 25983 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5411 Sayılı Bankacılık Kanununun 30’uncu maddesinde ; “Bankalar, iç kontrol sistemi kapsamında, faaliyetlerinin mevzuata, iç düzenlemelerine ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesini, muhasebe ve raporlama sisteminin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve bilgilerin zamanında elde edilebilirliğini her seviyedeki personeli tarafından uyulacak ve uygulanacak sürekli kontrol faaliyetleri ile sağlamak, görevlerin fonksiyonel ayrımlarını, yetki ve sorumlulukların paylaşımını, fon ödemelerini, banka işlemlerinin mutabakatını, varlıkların korunmasını ve yükümlülüklerin kontrol altında tutulmasını temin etmek, maruz kalınan her türlü riskin tanınması, değerlendirilmesi ve yönetimi için gerekli alt yapıyı hazırlamak ve yeterli iletişim ağını oluşturmak zorundadır. İç kontrol faaliyetleri yönetim kuruluna bağlı olarak çalışacak iç kontrol birimi ve personeli tarafından yürütülür” şeklinde ifade edilmiştir. (WEB\_9, 2005)

### **2.5.2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Düzenlemeleri**

24.12.2003 tarihli ve 25326 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetim sistemimiz Uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu amaçla kamuda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması hedeflenmiştir.

5018 Sayılı kanunun 1'inci maddesinde “Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir” şeklinde açıklanmıştır. (WEB\_10, 2003)

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna ilişkin ikincil mevzuatlar ile COSO modeli, INTOSAI - Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları esas alınarak bir iç kontrol sisteminin kurulması amaçlanmıştır. 5018 Sayılı Kanunun 55'inci maddesinde; “İç kontrol sistemi, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü” şeklinde tanımlanmıştır. (Tümer, 2010)

### **2.5.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri**

6102 sayılı yasa ile 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde uygulanmaya başlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda şirketlerin daha iyi yönetilmesini sağlamak amacıyla; şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin ve iç denetimin gerekliliği hüküm altına alınmış ve iç denetim birimlerinin kurulmasını teşvik eden düzenlemeler getirilmiştir. Yeni TTK'nın içeriğinde kurumsal yönetim yaklaşımı

benimsenmektedir. Bu kapsamda işletmelerde kurumsallaşmanın sağlanması için Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim kurulu komiteleri kurulması gerekmektedir. Bu uygulamalar tüm firmalar için geçerli olacaktır. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun yönetimin devri başlıklı 367'inci maddesinde işletmelerin iç kontrol sistemlerinin bir ölçüde biçimsel tarifini veren şekilde bir düzenleme yapılmış ve bu düzenlemeye göre; “ Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümlerle, düzenleyeceği bir iç yönetmeliğe göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu yönetmelik şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu yönetmelik hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.” (WEB\_11, 2011)

6102 Sayılı Kanunun bu maddesine göre anonim şirketlerde işletme yönetiminin yetki ve sorumluluk ilişkisinin biçimsel bir şekilde düzenlenmesini ve sorumluluk pozisyonlarında bulunan kişilerin görev tanımlarının yapılmasını öngörmektedir. “Kılınabilir” ifadesi bir zorunluluktan çok bir ihtiyarılık anlamı taşımaktadır. Her ne kadar, tasarının 375'inci maddesinde yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında; “Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal plânlama için gerekli düzenin kurulması, müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimde görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönetmeliklere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi” hükümlerine yer verilmiş olması 367'inci madde hükmünü tamamlayan ve zorunluluk ifade eden bir anlam taşısa da 367'inci madde de tarif edilen şekilde bir biçimsel yapıyı zorunlu kılmamaktadır. (Cömert, 2008)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 375. Maddesine ilişkin gerekçeleri incelendiğinde; (c) bendinin gerekçesinde muhasebe ve finans denetimi düzeninin kurulmasından şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin bir iç denetim

sisteminin ve bunu yapacak örgütün bulunması öngörülmüştür. Öncelikle kanunun bahse konu gerekçesine iç kontrol sistemi ile iç denetim fonksiyonu kavramlarının yerinde kullanılması amacıyla açıklık getirilmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Kanunun gerekçesinde bahsedilen iç denetim sistemiyle “ İç Kontrol “ sistemi, bunu yapacak örgüt olarak ise “şirketin iş ve işlemlerinin denetlenmesine ilişkin örgüt olarak iç denetim birimi” anlaşılmalıdır. (İğdelipınar, 2012)

## **2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ**

İç Kontrol sistemi, bir organizasyondaki tüm yönetici ve çalışanlar tarafından yürütülen ve işletme hedeflerine ulaşmak için gereken “makul güvenceyi” sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. Ne kadar sağlıklı ve güçlü bir iç kontrol sistemi yapısı kurulmuş olursa olsun, hiçbir iç kontrol sistemi işletmelerin hedeflerine ulaşmasında kesin güvence vermez. Çünkü organizasyon dışlıları insanların oluşturduğu bir çarktır. İnsan faktörünün olduğu her yerde olduğu gibi, iç kontrol ortamında da, yanlış anlamalar, görevi kötüye kullanmalar, hata ve hileler, dikkatsizlikler, ihmal ve eksiklikler v.b. ortaya çıkmaktadır. (Tümer, 2010)

Bir organizasyonda etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, iş süreçlerin standart tanımları, işletme içi görev tanımları, işletmede içi kuralların belirlenmesi, işletme etkinliği ve verimliliğinin artırılmasında katma değer oluşturur. Aynı zamanda işletme varlıklarının kontrol faaliyetleri aracılığıyla korunmasını sağlar. Çünkü işletmeler büyüdükçe, işletme varlıklarını korumak sistem açısından sorun haline gelmekte ve kontrolü güçleşmektedir. Bir başka önemli amaç ise, mali tablo ve finansal raporlama güvenilirliğinin sağlanmasıdır. Mali tablo ve finansal raporlamaların güvenilirliği, işletme yönetiminin doğru kararlar alması, işletme içi yolsuzlukların tespitine veya önlenmesine yardımcı olur. İç kontrol sisteminin önemli diğer bir amacı ise, gerek işletme içi ve gerekse de yasal düzenlemelerin getirmiş olduğu kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olarak ayrı bir güvence sağlar. Bir işletmede iç kontrol sisteminin var olmamasının olumsuz sonuçları ise; para ve mal kaybına, yönetimin hatalı kararlar alınmasına, suiistimaller ve çeşitli kayıplarla karşı karşıya kalınmasına, gelir kaybına ve en önemlisi işletme amaçlarına ulaşamamasına neden olur. İşletmelerde iç kontrol sisteminin etki alanları; organizasyon yapısı ve yetkilendirme

sistemi, politikalar ve yazılı prosedürler, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrol, bütçe ve yönetim raporlama sistemleridir. (WEB\_12, 2014)

İşletmelerde kurulmuş olan güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı, yapılacak olan iç ve dış denetim açısından son derece önemlidir. Konu iç denetim açısından değerlendirildiğinde, üst yönetimin temsilcisi olarak iç denetçi, yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmalıdır. Bu amaçla iç denetçiler, işletmelerde iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirmek, örgütün hedef ve amaçlarına ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin güvenilirliğini gözden geçirmelidir. İşletmelerde iç kontrolün önemini şu başlıklar altında toplayabiliriz. (Tüm ve Memiş, 2012)

- **Hata ve Hilelerin En Asgari Seviyeye İndirilmesi:** İşletmelerde güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletme içerisinde oluşabilecek hata ve hilelerin en aza indirilmesini ve bu hataların başlamadan önlenmesini sağlar.
- **Yasadışı Davranışların Azaltılması:** İşletmeler çok karışık yasa ve düzenlemeler çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Yanlış ve dikkatsiz davranış sonucu ortaya çıkabilecek hukuki bir ihlal, işletmelerin kamuoyu nezdinde imajına ciddi zararlar verebilir, aynı zamanda işletmeler çeşitli hukuki tazminatlarla karşı karşıya kalabilirler. Bu yüzden işletmelerde güçlü bir iç kontrol sisteminin olması yasadışı olayların azalmasına neden olur.
- **İşletmelerin Rekabet Gücünü Arttırması:** İşletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi, çalışanların şirketin amaç ve hedefleri konusunda temel anlayışlarını geliştirerek, çalışanların faaliyetlerini yerine getirirken şirket politika ve programlarına daha fazla uyum göstermelerini sağlar.
- **İşletme İçerisinde Üretilen Bilginin Kalitesinin Arttırılması:** Etkin bir iç kontrol sistemi, üst yönetim, yönetici ve paydaşların karar alma süreçlerinde gerekli bilgi kalitesinin artmasını hedefler.
- **Denetim Ücreti ve Zamanın Azaltılması:** Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletmede yapılacak denetim faaliyetlerinin süresini, denetçinin iş yükünü ve denetim ücretini azaltır.

## 2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sisteminde amaç çok önemlidir. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır. Amaç olmadan kontrolden söz edilemez. İşletmelerde amaçlar belirlendikten sonra bu amaçlara ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların belirlenmesi gerekecektir. İç kontrol, bu aşamada işletme politika ve prosedürlerinin amaçları gerçekleştirmeye ne ölçüde yardımcı olduklarını ve bunların etkilerini ölçen bir görev içerecektir. (Aksoy, 2007)

İşletmeler ekonomik faaliyetleri sırasında çeşitli riskler; piyasa riski, faiz riski, çevresel riskler, kur riski vb. ile karşı karşıyadırlar. İşletme yönetiminin temel görevlerinden birisi de söz konusu bu risklerin işletmelere vereceği olumsuz durumlara karşı çeşitli politika ve prosedürler geliştirerek önlem almaktır. (Tüm ve Memiş, 2012)

İç Kontrol sisteminin tanımında iç kontrol sisteminin esas amaçları belirtilmiş olup bu amaçları şu şekilde sıralayabiliriz;

- İşletme varlıklarını her türlü hata ve hilelere karşı korumak,
- Muhasebe bilgilerinin ve finansal raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak,
- İşletme faaliyetleri için belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

### 2.7.1. İşletmenin Varlıklarını Hata ve Hilelere Karşı Korumak

Geniş anlamıyla varlıkların korunması, işletme varlıklarının istenilmeyen durumlara karşı korunması amacıyla yönetim tarafında önceden alınmış tedbirleri içerir. İç kontrol sistemi, varlıkların korunması için işletme içinde kabul edilen usul ve yöntemlerin uyumlaştırılmasını gerektirir. Diğer bir anlatıma göre varlıkların korunması, işletme varlıklarının yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesinde ve kayıt altına alınmasında yapılan hata ve yolsuzluklardan doğacak her türlü zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanan usul ve yöntemler olarak ifade edilir. (Kepekçi, 2004)



### **2.7.2. Muhasebe Bilgilerinin ve Finansal Raporların Doğruluk ve Güvenilirliğini Sağlamak**

İşletme yönetimi ve ilgili taraflar alacakları kararlarda genellikle muhasebe bilgi ve finansal verilerinden yararlanırlar. Etkin bir iç kontrol sistemi ile muhasebe bilgi ve finansal raporlamaların doğruluğu ve güvenilirliği sağlanır. Muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve finansal raporlamanın doğruluğu Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) ve ilgili yasalara uyulduğunu; güvenilirliği ise belge ve kayıtların gerçekleri yansıttığını, kayıt dışı işlemlerin var olmadığını gösterir. (Toroslu, 2014)

### **2.7.3. İşletme Faaliyetlerinin Yönetim Politikalarına ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak**

İşletme faaliyetlerinin yönetimin politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlayacak kontrol usul ve yöntemleri belirlemek yönetimin sorumluluğundadır. İşletme yönetimi, kendi politikalarını uygulamak ve ne derecede gerçekleştiğini izlemek için kontrol usul ve yöntemlerini kabul ederek, bu usul ve yöntemleri personellerine anlatmalıdır. İşletme personelleri, bölüm yöneticileri, diğer çalışanlar faaliyetlerin yürütülmesinde bu kontrol usul ve yöntemlerine bağlı kaldığı ölçüde, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk o derecede sağlanmış olur. (Kepekçi, 2004)

### **2.7.4. İşletme Kaynaklarının Ekonomik ve Verimli kullanımını Sağlamak**

İşletme kaynaklarının ekonomik kullanımı, belirlenen amaçlara ve hedeflere uygun maliyetlerle ulaşılmayı ifade eder. İşletmelerin gerçekleşen maliyetleri, planlanmış maliyetlerin altında oluşmuş ise kaynaklar etkin kullanılıyor demektir. İşletme kaynaklarının verimliliği ise kullanılan kaynaklar ile elde edilen çıktıları ifade eder. Kaynakların doğru ve uygun zamanda en ekonomik kullanılması sonucu amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmış olur. İşletme organizasyonunda kontrollerin varlığı, iş süreçlerinin standart tanımları ve kuralların düzenlenmesi, işletme kaynaklarının etkinliği ve verimliliği üzerinde katma değer yaratır. (Tüm ve Memiş, 2012)

### **2.7.5. İşletme Faaliyetleri İçin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak**

Bütün işletmelerin misyon olarak tanımlanan bir varlık sebebi vardır. İşletme, misyonuna ulaşmak için kendisine stratejik amaçlar belirler ve bu amaçları gerçekleştirmek için çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. İç kontrol, işletmelerin stratejik amaçlarıyla bu amaçlara ulaşmak için yürütmüş olduğu faaliyetler arasındaki bağıntıyı kurar. İç kontrol sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine engel olabilecek risk olarak tanımlanan herhangi bir olay veya durumun gerçekleşme ihtimalini tespit edecek, değerlendirecek ve bu riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutacak şekilde tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi, riskleri minimize etmekte ne kadar başarılı olursa işletmenin misyonunu gerçekleştirme ve dolayısıyla bu faaliyetlerini planladığı gibi yürütme olasılığı da o kadar yüksek olur. Ancak, iç kontrolün belirlenen amaçlara ulaşılması için yalnız makul bir güvence sağlayacağı unutulmamalıdır. (Erdoğan, 2009)

### **2.8. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR**

İç kontrol sistemi, işletmelerin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak için belirlenen politikalar, usul ve prosedürlerden oluşmaktadır. İç kontrol sistemi, birçok amacı ve bu amaçla ilgili, politika ve prosedürleri kapsamaktadır. İç kontrol sistemi çeşitli unsurları bünyesinde taşıyacak şekilde oluşturulmalı, önceden belirlenen işletme amaçlarına en etkin şekilde ulaşabilmesini sağlamalıdır. Bu unsurlara iç kontrol sisteminin bileşenleri veya unsurları da denilebilir. Birbirleriyle ilişkili olan ve bütünleşik bir yapının ortaya çıkmasını sağlayan iç kontrol sistemi unsurlarının sınıflandırılmasını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kontrol Ortamı (Çevresi),
- Risk Değerleme,
- Kontrol Faaliyetleri,
- Bilgi ve İletişim,
- İzleme (Gözlem).

### **2.8.1. Kontrol Ortamı (Çevresi)**

Bir işletmenin kontrol ortamı, işletmenin hem içinde bulunduğu sektördeki rekabet koşulları gibi genel faaliyet ortamına ilişkin hem de örgütte biçimsel veya biçimsel olmayan yetki dağılımı gibi daha özel bilgileri kapsar. Bir işletmenin iç kontrol çevresi, o işletmede çalışanların kontrol bilincini etkilemesi sonucu örgütün niteliğine yön verdiği için iç kontrol sisteminin temelini oluşturur. Kontrol ortamı, işletmenin geçmişinden ve kültüründen etkilenir, organizasyonun niteliğini belirlerken aynı zamanda işletme çalışanlarının kontrol bilincini artırır. (Aksoy, 2007)

Kontrol ortamı, bir işlem grubuna özgü politika ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan çeşitli faktörlerin bütünüdür. İyi bir iç kontrol ortamı, yazılı kontrol usul ve yöntemlerini tamamlarken, aksine zayıf bir kontrol ortamı ise bu kontrolleri olumsuz yönde etkiler. Kontrol ortamı, işletme yönetiminin işletme için kontrolün önemine bağlılığını ve genel duyarlılığını yansıtır. Aynı zamanda, etkin bir kontrol ortamı tüm iç kontrol sisteminin etkinliğini kendi başına sağlayamaz. Ancak tüm diğer bileşenler için gerekli disiplin ve yapıyı sağlayan bir temel işlev görür. Kontrol ortamı, işletme yönetiminin ortaya koymuş olduğu politika, prosedür, davranış, tutum ve hareketlerden oluşur. İç kontrol ortamı şu faktörleri içerir; (Türedi, 2005)

- Dürüstlük ve etik değerler,
- Personelin mesleki yeterliliği ve performansı,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi faaliyetleri,
- Yönetim felsefesi ve işletme politikaları,
- Organizasyon (Kurumsal) yapısı,
- Yetki ve sorumlulukların dağıtılması,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları.

### **2.8.2. Risk Değerleme**

İşletme ve varlıkları iç ve dış çevre kökenli çeşitli risklere sürekli maruz kalabilmektedir. Bu risklerin tanımlanması, tespit edilmesi, olasılık ve etkilerinin değerlendirilmesi gerekir. Risk değerlendirme; işletme hedeflerinin başarılmasını

engelleyecek risklerin tanımlanması ve bu risklerinin analizinin yapılmasıdır. Günümüz işletmeleri ekonomi, endüstri, düzenleyici-denetleyici otorite ve faaliyet koşullarının sürekli değişkenlik gösterdiği bir ortamda faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu sebeple risklerin tanımlanması kadar düzenli aralıklarla ve gerektiğinde sürekli güncellenmesi gerekir. (Pehlivanlı, 2010)

İşletmeler mevcut kaynaklarını amaç ve hedeflerine ulaşmak için kullanırlar. Bu kaynakların kullanımı için alınan kararlar, yürütülen faaliyet, süreç ve projeler beraberinde bir takım riskleri oluşturur. Risk değerlendirme, işletmelerin vizyon ve misyonları doğrultusunda belirledikleri amaçlara ulaşmalarında yardımcı olan bir araçtır.

Risk değerlemesi, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesini önleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Bu riskler değerlendirilirken işletme yönetiminin karşılaşacağı çeşitli olaylar ile işletmenin kendine özgü durumu; işletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı, yürütmüş olduğu faaliyette tabi olduğu mevzuat, siyasi öncelikleri ve kamuoyu ilgisi göz önünde bulundurulmalıdır. (WEB\_13, 2013)

İşletme yönetimi, işletmeyi yakın veya uzak zamanda etkileyebilecek her türlü riskleri tespit ederek bunlara karşı gerekli tedbirleri almak zorundadır. Riskler iki tip olup bunlardan birincisi iş ve işletme riski; işletmenin yaşamını, karlılığını, büyümesini ve gelişmesini etkileyen risklerdir. İkincisi ise işletme içi risk; özellikle personellerin kasıtlı ve kasıtsız hareketleri ile yeterli düzeyde bilgi ve eğitim eksikliğinden kaynaklanan risklerdir. Yani iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanan, hata, hile, kaçak ve kayıp gibi durumları önleyici tedbirlerin alınmamasından kaynaklanan riskler ile değişen çevre koşullarına uygun yeni ürünler üretmemekten, uygun kalite ve fiyatlardan ilk madde ve malzeme bulamama ve tedarik edememekten kaynaklı risklerdir. (Kaval, 2008)

### **2.8.3. Kontrol Faaliyetleri**

İşletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda karşılaşacağı riskleri önlemek ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek üzere oluşturulan ve uygulanan politikalar, prosedürler ve usuller kontrol faaliyetleri olarak ifade edilmektedir. Kontrol faaliyetleri

önleyici, tespit edici ve düzeltici mahiyettedir. Ayrıca risk değerlendirmesi aşamasında olası risklerin etkisini hafifleterek yönetimin amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar. Kontrol faaliyetleri, gerek işletme yönetimi gerekse de ilgili tüm işletme personeli tarafından rutin olarak yürütülen faaliyetlerin bir parçası olarak değerlendirilmeli ve işletmenin bütün birimlerin de her seviyede uygulanan yöntem ve politikaları içermelidir. Kontrol faaliyetleri işletmenin bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalı ve işletmenin günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Kontrol faaliyetlerinin fazladan bir iş yükü ve maliyet getiren bir işlem olarak algılanması kontrol sisteminin etkinliğini zayıflatacak ve sistemin başarısının olumsuz yönde etkilenmesine neden olacaktır.(WEB\_14, 2013)

Kontrol faaliyetleri, işletme yönetimi tarafından belirlenen politika, prosedür ve yöntemlerden oluşmaktadır. İç kontrolün önemli bir parçası olan kontrol faaliyetleri, işletmenin faaliyetleri sırasında karşılaşılabilecek her türlü riskin azaltılması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Kontrol faaliyetleri işletme organizasyonunun her kademesinde ve tüm faaliyet alanlarına göre oluşturulur. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve uygulanması işletme yönetiminin görev ve sorumluluk alanındadır. Bu amaçla işletme yönetimi kontrol faaliyetlerini işletmenin iç kontrol amaçlarına ulaşmasını sağlayacak bir biçimde tasarlamalı ve uygulanmasını sağlamalıdır. (Tüm ve Memiş, 2012)

#### **2.8.4. Bilgi ve İletişim**

İşletmelerde, etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsuru ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi ve bunların ilgili kişilere zamanında iletilmesini sağlayan sistemlerin varlığıdır. Bilgilerin üretilmesi kadar kişiler arasında paylaşılması da büyük önem taşımakta olup iletişimin etkinliği için de işletmelerde yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve çapraz iletişim kanallarının çalıştırılmasının gerektiğidir. (Adiloğlu, 2011)

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç vardır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlerin ve işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekir. Anlamlı bilgiler, personelin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak formatta ve takvime göre

belirlenip elde edilmeli ve onlara iletilmelidir. İşletme bilgi sistemleri; faaliyetlerin yürütülmesi ve kontrolünü mümkün kılan raporlar üretmelidir. Bu sistemler sadece işletmeyle ilgili olarak üretilmiş verilerle değil, aynı zamanda karar almayı ve raporlamayı sağlamak üzere ihtiyaç duyulan işletme dışı işler hakkındaki bilgileri de ele alır. Bilginin uygun, zamanlı, güncel, doğru ve erişilebilir nitelikte olması önemlidir.

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç ve dış kontrole ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele iletilmelidir. İşletmenin planları, kontrol alanı, riskleri, kontrol faaliyetleri ve performansı belirli şekillerde ve sürelerde duyurulmalıdır. İşletme üst yönetimi ile çalışanlar arasında düzgün bir iletişim ağı kurulmalıdır. Böylece çalışanlar iç kontrol konusunda işletme yönetimin baskısını hissetmeye, sistem içindeki yerlerini ve diğer çalışanların faaliyetleri ile kendi işlerinin bağlantısını anlamaya ve kavramaya başlarlar. (Saltık, 2006)

#### **2.8.5. İzleme (Gözlem)**

İşletmeler, gerek iç gerekse de dış faktörlerin etkisi nedeniyle sürekli değişimle karşı karşıyadırlar. Yeni müşteri talepleri, artan rekabet koşulları, yasal düzenlemeler, bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler işletmeleri, iş süreçlerini değiştirmeye veya yenilik yapmaya yöneltmektedir. Bu anlamda işletmeler, organizasyonun bir parçası olan iç kontrol süreçlerinin etkinliği için bu değişikliklere uyum sağlamak zorundadırlar. (Tüm ve Memiş, 2012)

İzleme, iç kontrol sistemi performansının, kalitesinin ve kontrollerin tasarımı ve işleyişinin gözden geçirilerek gerekli önlemlerin alınması ve değerlendirilmesi sürecidir. İzleme, sürekli, ayırık ve karmaşık şekilde yapılabilir. Sürekli izleme, işletmelerin normal faaliyetlerinin yürütülmesi aşamasında gerçekleştirilen izleme sürecidir. Bu tür izlemeye örnek olarak yönetim ve danışmanlar tarafından düzenli olarak yapılan izlemeler ile işi yapan diğer personeller tarafından yapılan izlemeleri gösterilebiliriz. Ayırık izleme ise daha çok iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen veya faaliyeti gerçekleştiren kişilerden bağımsız kişilerce gerçekleştirilen, belli zamanlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan izleme faaliyetleri sürecidir. (Pehlivanlı, 2010)

## **2.9. İÇ KONTROL YAPISININ KURULMASINDA GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN FAKTÖRLER**

İşletmeler iç kontrol yapılarını oluştururken bir takım faktörleri göz önüne alarak iç kontrol sistemlerini oluşturmaları gerekir. Bu faktörleri şu başlıklar altında inceleyebiliriz;

### **2.9.1. Risk Faktörü**

Tüm işletmeler amaçlarına ulaşmada çeşitli risklerle karşı karşıyadırlar. Kar, işletmelerin bu risklere katlanmasının önemli bir sonucudur. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Etkin bir işletme yönetimi, bu risklerin tespit edilmesini ve mümkün olduğunca bu riskleri azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol prosedürlerinin uygulanmasını gerekli kılar. İşletme yönetimi, iç kontrol sistemi kurulmadan önce mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini belirlemelidir. İşletme yönetimi tarafından bu risklerden kaçınılamayacağına kabullenilmesinden sonra, bu riskleri azaltmak amacıyla işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulması gereklidir. (Kepekçi, 2004)

### **2.9.2. Maliyet Faktörü**

İç kontrol sistemi yöntemlerinin uygulanması işletme içerisinde bürokrasiyi artırır. İşlemlerin yürütülmesinde daha fazla belge ve işgücü kullanılmasına neden olur. Ayrıca bürokratik işlemler nedeniyle işlerin yavaşlaması, karlılık ve verimliliğin düşük düzeyde gerçekleşmesine neden olduğu için çeşitli kayıplar meydana gelir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ve çalıştırılmasında işletmelerin katlanmış olduğu bu kayıp ve harcamalar, iç kontrol sisteminin maliyetini oluşturur. İşletmelerde uygulanan iç kontrol yöntemleri arttıkça, iç kontrol sisteminin maliyeti de bu doğrultuda artmış olur. Ne kadar etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulursa oluşturulsun, önceden tahmin edilemeyen ve önlenemeyen kayıp ve kaçakların her işletmede olması muhtemeldir. İç kontrol prosedürlerinin işletme içerisinde gittikçe daha fazla uygulanması sonucu yolsuzluk ve savurganlıktan doğacak zararların azaltılması mümkündür, ama bu zararların sıfıra indirilmesi ise mümkün değildir. (Toroslu, 2014)

## 2.10. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ YAPILANDIRMA MODELLERİ

Dünyada iç kontrol sistemleri ile ilgili önemli birçok model geliştirilmiştir. Günümüze kadar en çok uygulanan modeller ise şunlardır:

- CobiT Modeli (Bilgi Teknolojileri için Kontrol Amaçları)
- eSAC Modeli (Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol)
- SysTrust Modeli (Güven Sistemi)
- COSO Modeli (Sponsor Organizasyonlar Komitesi)

### 2.10.1. CobiT (Control Objectives for Information Technology- Bilgi Teknolojileri için Kontrol Amaçları) Modeli

COBIT, ilk olarak 1996'da Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Kurumu (ISACF- Information Systems Audit and Control Foundation) tarafından yayımlanmıştır. Günümüzdeki başlıca yayımcısı Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACA - Information Systems Audit and Control Association) tarafından 1998'de kurulan Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (IT Governance Institute)'dür.

COBIT (Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları), Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği tarafından bir denetim aracı olarak tasarlanmış olup bilgi işlem ve iş yönetiminde de kullanılan bir araç olarak kullanılmıştır. COBIT, bilgi teknolojisi kontrol amaçları yaklaşımıdır ve ulaşılmak istenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli yollar tarafından tasarlanan kontroller olarak tanımlanan iç kontrol odaklı bir yaklaşımıdır. İşletmenin iş hedefleri doğrultusunda hizmet vermesini sağlamak amacıyla bilgi işlem kaynaklarını kullanmalarını gerektirir. Aynı zamanda verilen hizmetlerin istenilen kalite olmasını, güvenlik ve hukuksal ihtiyaçlara cevap verilmesini sağlar. COBIT, süreç odaklı değil, kontrol esaslı bir modeldir. İşletmelerin neler yapması gerektiği ile ilgilenir ama bunları nasıl yapmaları gerektiği ile ilgilenmez. (WEB\_15, 2007)



### **2.10.2. eSAC (Electronic System Assurance and Control - Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol) Modeli**

Electronic Systems Assurance and Control (eSAC- Elektronik Sistemler Güvence ve Kontrol), işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere bağlı olarak ortaya çıkan e-ticaret (e-business) ile ilgili risklere yönelik olarak geliştirilen bir modeldir. 2001 yılında geliştirilen bu sistem, işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlar. eSAC modelinde sorumluluk özellikle iç denetçilere düşmektedir. İç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkinliğini sağlamanın dışında, bilgi işlem sistemlerinin etkinliğini sağlama konusunda da sorumluluk sahibidirler. (Aksoy, 2005)

### **2.10.3. SysTrust (System Trust – Güven Sistemi) Modeli**

SysTrust (System Trust –Güven Sistemi), 1999 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants) ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CoCo- Canadian Institute of Chartered of Accountants) tarafından dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla geliştirilen bir sistemdir. SysTrust Modeli, sistemi kurma sorumluluğunu yönetime, etkin çalıştırılması konusunda ise sadece bağımsız dış denetçilere sorumluluk yüklemektedir. Sistemin kapsama alanı işletmelerin bilgi sistemleridir. Bu model ile, güvenilir finansal raporlamanın yapılması ve yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşılmasının sağlanması öngörülmektedir. (WEB\_16, 2014)

### **2.10.4. COSO (Commitee of Sponsoring Organizations - Sponsor Organizasyonlar Komitesi) Modeli**

COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli, Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından geliştirilen bir sistemdir. Coso Modelinde, iç kontrol sistemini kurma sorumluluğu işletmenin yönetim kurulu ve yöneticilerine, etkin çalıştırma sorumluluğu ise sadece yöneticilere aittir. Sistemin kapsama alanı tüm

işletme organizasyonudur. Bu sistem, işletmelerde güvenilir finansal raporlamanın yapılmasını, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve mevzuata uygunluğun sağlanmasını öngörmektedir. (Dabbağoğlu, 2006)

## **2.11. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ**

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınacak temel koşullar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Görevlerin ayrımı ilkesi,
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi,
- Uygun bir belge ve muhasebe kayıt düzeninin var olması ilkesi,
- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki koruması ilkesi,
- Bağımsız mutabakatların yapılması ilkesi.

### **2.11.1. Görevlerin Ayrımı İlkesi**

Görevlerin ayrımı ilkesi, bir kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli tarafından paylaşılmasını öngörmektedir. Görevlerin ayrımı ilkesi kasıtlı ve kasıtlı olmayan hataların önlenmesi ve yapılmış olan bu hataların mümkün olduğunca erken ortaya çıkarılmasını sağlar. Bunun sağlanması içinde bir kıymet hareketine neden olunması, kıymet hareketlerinin kayıtlara alınması ve bu kıymet hareketleri sonucu edinilen varlıkların koruma altına alınması, görevlerin farklı kişilerin ve bölümlerin sorumluluğuna verilmesini gerektirir. Örnek olarak; satınalma ile ilgili kıymet hareketi satınalma bölümü personeli tarafından yapılmalıdır. Alımların kayıtlara geçirilmesinden önce de muhasebe bölümü bu alımların onayının bulunup bulunmadığını ve malların işletme deposuna girip girmediğini kontrol ederek araştırmalıdır. (Güredin, 2010)

İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişi sorumlu tutulduğu zaman, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ihtimali azalmaktadır. İşletme organizasyonu büyüklükleri dikkate alınarak, görev ve sorumluluklar hata ve

yolsuzlukları en aza indirebilecek biçimde tasarlanmalı ve farklı kişiler arasında görev paylaşımının yapılması sağlanmalıdır. (Bozkurt, 2010)

Görevlerin ayrımı ilkesi şu dört grup altında ele alınabilir : (Toroslu, 2014)

- Varlıkların korunması ile muhasebe kayıtlarına alınması görevleri birbirinden ayrılmalıdır.
- Kıymet hareketlerine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunması görevleri birbirinden ayrılmalıdır.
- Muhasebe kayıt ortamına yapılan kaydetme görevleri birbirinden ayrılmalıdır.
- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluklar, kayıt tutma sorumluluklarından ayrılmalıdır.

### **2.11.2. Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması İlkesi**

Bu ilke iç kontrol sisteminin, işlemlerin yönetimin devrettiği genel ve özel yetkiler çerçevesinde yürütülmesini sağlar. İşletmelerde meydana gelen her işlemin genel veya özel yetkilendirmeye dayalı olarak yapılmasını, yönetimin tarafından belirlenen politikalara ve prosedürlere uygun olarak hareket edilmesini sağlar. (Tüm ve Memiş, 2012)

Her işlem mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve belirlenmiş yetkiler dahilinde yürütülmelidir. Kişilere verilecek yetkiler genel veya özel nitelikte olabilir. Yetkiler, genel politikalar kapsamında yürütülecekse genel, özel bir alım veya ödeme için ihtiyaç duyuluyorsa özel niteliktedir. Örneğin satış işlemlerinde liste fiyatında belirtilen fiyatla satışın gerçekleştirilmesi genel bir yetkidir. (Güredin, 2010)

### **2.11.3. Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması İlkesi**

Belge ve muhasebe kayıt düzeninin var olması; işletmede gerçekleşen işlemlerin akışına, yetki ve sorumluluk sürecine ilişkin oluşturulan belgelendirme düzeni, sistemin etkinliğinin sağlanması için önemlidir. İşlemlerin muhasebe kayıt sistemine aktarılmasını sağlayacak bir muhasebe organizasyon sisteminin varlığına gereksinim duyulmaktadır. (Keskin, 2009)

Etkin bir iç kontrolün yapılabilmesi uygun bir belgeleme düzeninin varlığını gerektirir. Kıymet hareketine neden olunması ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesi belge ile gerçekleştirilir ve bu sorumluluk belge üzerinde takip edilir. Kıymet hareketlerinin muhasebe defterlerine ve kayıt ortamına kaydedilmesi sırasında kaydı yapan her bölüm kaydını bir belgeye dayandırmalıdır. (Güredin, 2010)

#### **2.11.4. Varlıkların ve Muhasebe Kayıtlarının Fiziki Koruması İlkesi**

Varlıkların korunması amacı, varlıkların kullanımının yetkili personelle sınırlandırılmasını gerektirir. Varlıkların kullanılma yetkisinin sınırlandırılmasına ilişkin kontrol prosedürleri hem varlıkların fiziki kullanımını, hem de varlıkların kullanılması ve yönetilmesi yetkisini veren belgelerin hazırlanması ve işleme konulması suretiyle varlıkların dolaylı kullanımını kapsamaktadır. Varlıkların korunması, uygun şekilde fiziki koruma araçları ve donanımı ile korunması yada işletme dışında banka ve genel depo gibi güvenilir ortamlarda varlıkların muhafazasını gerektirir. Varlıkların fiziki korunmasına ilişkin kontrol prosedürleri, sadece kilit, kasa, çit, güvenlik görevlisi bulundurma, yangına ve hırsızlığa karşı alarm sistemi kurulması gibi güvenlik araç ve donanımlarını içermemelidir. Aynı zamanda muhasebe kayıtlarının ve kaynak belgelerin, hatta kullanımda olmayan basılı belgelerin fiziki korunması, bu kayıtlara ve belgelere yetkili olmayan personel erişiminin önlenmesi ve yasaklanmasını içermelidir. (Kepekçi, 2004)

#### **2.11.5. Bağımsız Mutabakatların Yapılması İlkesi**

İç kontrol sistemi unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını tespit etmek için işletme içi bağımsız mutabakatların yapılması zaruridir. Bu mutabakatlar, o muhasebe kayıtlarının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişilerce, belirli zaman ve aralıklarla, önceden haber verilmeksizin yapılmalıdır. Yapılan mutabakatlar sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar ise işletme yönetimine rapor olarak sunulmalıdır. (Güredin, 2010)

## 2.12. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İç kontrol ve iç denetim, birbirinden ayrı ama birbiriyle yakından ilişkili, aynı zamanda birbirini tamamlayan kavramlardır. İç kontrol ve iç denetim uzun yıllarca var olan ve özellikle son on yılda ve günümüzde zenginleşen ve derinleşen bir kavram olarak önemini korumaktadır. Özellikle ülkemizde bu iki kavram, tam anlamıyla henüz anlaşılmalı, birbirleriyle ilişkileri net olarak kurulabilmiş değildir. İç kontrolün tanımlanmasında, amaçlarının belirlenmesinde ve iç kontrol için yeni bir çerçeve oluşturulmasında meslek komitelerince yada kuruluşlarınca (COSO, CoCo ve INTOSAI v.b.) anlamlı ve önemli katkılar sağlanmıştır. (Keskin, 2006)

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturur. İç kontrol, bir işletmenin, işletmeye ait politikaların ve yönetim politikalarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu politikaların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; zamanında ve güvenilir bilginin elde edilmesi, muhafazası, raporlanması ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür. İç kontrol sistemleri ne kadar ayrıntılı ve ne kadar özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence veremez. Bu yüzden işletme yönetimi iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli bir biçimde izlemeli, gözden geçirmeli, aksayan yönlerini düzeltmelidir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010)

Yöneticiler iç kontrol sistemlerinin niteliği hakkındaki bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarına dayanarak elde ederler. İç denetim birimleri, işletmelerde kurulu iç kontrol sistemlerinin gereği gibi çalışıp çalışmadığı konusunu inceleyerek üst yönetime rapor verir. Başka bir ifadeyle iç denetim birimleri, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve tekliflerde bulunur. İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliklerini değerlendirmek ve sürekli gelişimini teşvik etmek suretiyle işletmenin etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olur. İç denetçiler sahip oldukları görev ve yetkilere karşın, işlemeyen mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinliğinden sorumlu değildir. İç denetçiler sadece iç denetimin başarısından sorumludur. İşletmelerin iç kontrol sisteminin başarısından ise yöneticiler sorumludur.

İç denetim birimi, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sunar, değerlendirmeler yapar ve bununla ilgili çeşitli önerilerde bulunurlar. Ancak iç denetim birimi yönetime ne kadar değerli bilgi sağlarsa sağlasın etkin iç kontrol sisteminin bir ikamesi olarak düşünülmemelidir. Öte yandan etkin ve güçlü bir iç kontrol sistemi yapısı işletme yönetiminin olduğu kadar, iç denetim biriminin de işini kolaylaştıracak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine imkan sağlayacaktır. (WEB\_17, 2014)

# BÖLÜM 3

## 3. İÇ DENETİM

### 3.1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE TANIMI

İç denetim kavramı, Türk Dil Kurumu sözlük anlamına göre “Bir kurumun çalışmalarını geliştirmek, onlara değer katmak amacı güden bağımsız, nesnel bir güvence ve danışmanlık işi” şeklinde tanımlanmıştır. (WEB\_18, 2014)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - The Institute Of Internal Auditors) tarafından yapılmış olan genel kabul görmüş tanıma göre; “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” şeklinde ifade edilmiştir. (WEB\_19, 2014)

İç denetim, işletmelerin mali nitelikteki faaliyetleri ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve bu faaliyetlerin değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim sürecidir. İç denetim, örgüte hizmet etmek, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletmeler içerisinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin esas amacı işletme varlıklarını her türlü zararlara karşı korumak, işletme faaliyetlerinin belirlenmiş politikalarla uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak, düzeltici ve önleyici faaliyetlerde bulunmaktır. (Adiloğlu, 2011)

İç Denetim Faaliyeti (Internal Audit Activity); Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacıları içermektedir. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmayı sağlar. (WEB\_20, 2014)

İç denetim faaliyetinin diğer denetim faaliyetlerinden en büyük farkı, sağlamış olduğu güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, işletme yönetiminin bir parçası olduğu halde, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir sistem olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesinde büyük katkı sağlamaktadır. Ayrıca iç denetim, bireysel işlemleri incelemek yerine sisteme yönelik bir denetim faaliyetine dayanmakta ve program sonuçlarının kalitesi üzerinde durmaktadır. (WEB\_21, 2014)

İşletme ve kurumlarda iç denetim; risk ve kontrol değerlendirme faaliyetlerine destek sağlar, işletme faaliyetlerini izler, bu faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur, iç kontrol sistemlerinin uygunluğunu ve etkinliğini test eder. İç denetim faaliyetinin çok yönlü kapsamı; mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve bilgi sistemleri denetimi gibi çeşitli denetim faaliyetlerini içerir. Bu işlevleriyle ve özellikleri ile iç denetim; işletmelerde ve kurumlarda mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği için vazgeçilmez faaliyetlerden biri olarak kabul edilir. İç denetim ile şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkılar sağlanmaktadır. Ayrıca risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. İç denetim, kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, işletmelerde kurumsal değeri yükseltir. İşletmeye yatırım yapmış pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar ve onların haklarını korur. (WEB\_22, 2014)

### **3.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

Bir kişinin yaptığını bir başkasının gözden geçirmesi şeklinde ifade edilen denetimin tarihi çok eskilere, milattan öncesi 3000'li yıllara kadar uzanmaktadır. O dönemlerde eski Mısır Medeniyetinde ve Mezopotamya'da Babiller'de gelir ve gider durumlarını gösteren hesaplar tutulmakta, ayrıca tarım ürünlerinin tespiti için özel yetiştirilmiş kişiler tarafından denetimler yapılmaktaydı. (Önder, 2008)

Denetim kavramının, Batı dillerindeki karşılığı "audit" kökenini oluşturan Latince "audire" kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. Meslek ünvanı olarak "auditor" ünvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere'de kullanılmaya başlamıştır.



Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Sanayi devrimi ile birlikte, Avrupa'da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dahil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim yapısı oluşturulmaya başlanmıştır. Daha sonraları Avrupalılar bu uygulamaları Kuzey Amerika'ya taşımıştır. 1850'li yıllarda "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında New York'ta "Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu" nun çıkarılmasını sağlamışlardır. (WEB\_23, 2014)

İşletme faaliyet ve yapılarında meydana gelen değişim ve gelişmeler sonucunda iç denetim mesleği 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamış ve 1941 yılında ABD'de kurulan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü ( IIA - Institute Of Internal Auditors) ile kurumsal kimlik kazanmıştır. (Adiloğlu, 2011)

ABD'de özellikle 1933 yılında Menkul Kıymetler Yasasının çıkarılması ve 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA- Institute Of Internal Auditors) kurulması, iç denetime yeni bir bakış açısı kazandırmış, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun tespit edilmesinde, dış denetimin yetersiz kaldığını göstermiş ve işletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması önem kazanmaya başlamıştır. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), 1947 yılında iç denetimin tanımını yayımlamış ve 50 yıla yakın aynı mahiyette uygulaması olmuştur. Ancak sanayi devrimi ile işletme yapılarında değişiklikler olmuş, yakın tarihte ise teknolojiye hızlı değişimler yaşanmış ve hala bu hızlı değişim devam etmektedir. Bu nedenle iç denetim, mevcut durumdan geçmişe yönelme değil, işletme veyahut kamu idaresinin yönetimle birlikte geleceğe bakılması ve yönetime yol gösterilmesi şekline dönüşmüştür. (Önder, 2008)

ABD'de 1977 Tarihli Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu (FCPA - Foreign Corrupt Practices Act) halka açık şirketlerin işletmelerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemlerini oluşturmalarını öngörmekte; bu kanunla öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan birinin işletmelerde iç denetim birimlerinin kurulması olması nedeniyle birçok şirket iç denetim birimlerini kurmaya başlamış ve aynı zamanda mevcutların ölçü ve kalitelerini arttırmışlardır. Bu düzenleme

dışında işletmelerin iç denetim birimi kurmalarını zorunlu kılan yasal düzenleme bulunmamasına rağmen, birçok işletme sağladığı faydalar açısından iç denetim uygulamalarını gönüllü olarak kabul etmiş ve uygulamışlardır. (Toroslu, 2014)

2000'li yıllardan sonra özellikle ABD'deki büyük şirketlerde yaşanan denetim skandalları sonucu, iç denetimin önemini bir kat daha arttırmış ve iç denetimi içeren Sabanes-Oxley (SOX) yasası gibi önemli yeni düzenlemeler yapılmasını sağlamıştır. (Önder, 2008)

Türkiye'de iç denetim çalışmaları 1995 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün akredite olmuş şubesi olarak Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü – TİDE 'nin kurulmasıyla başlamıştır. Aynı zamanda Avrupa Ülkeleri Enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing-ECIIA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute Of Internal Auditors-IIA) üyesi olan TİDE, düzenlemiş olduğu mesleki toplantılar, eğitimler, iletişim seminerleri, sunmuş olduğu kariyer fırsatları ile iç denetçilik mesleğinin örgütlenmesine ve meslek mensuplarının eğitim ve iletişimine büyük katkı sağlamıştır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayınlanmış olan Uluslararası İç Denetim Standartları'nın Türkiye'de yayınlanması TİDE tarafından sağlanmaktadır. TİDE, Uluslararası iç denetçilik sertifikası (Certified Internal Auditor-CIA) ve bunun gibi uluslararası geçerliliği olan Uluslararası Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Sertifikası (Certified in Control Self-Assessment-CCSA), Uluslararası Mali Hizmetler Denetçisi Sertifikası (Certified Financial Services Auditor-CFSA), Uluslararası Kamu Denetçisi Sertifikası (Certified Government Auditing Professional-CGAP) gibi sınavların ülkemizde yapılmasını sağlayarak iç denetçilik mesleğinin gelişmesinde ve yerleşmesinde Ülkemize önemli katkıları olmuştur. (Adiloğlu, 2011)

Ülkemizde iç denetimle ilgili bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar; 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu İç Denetim Birim Yönergesi, Kamu İç Denetim Standartları ve Rehberi, Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Sermaye Piyasası Kurulu Seri:V, No:68 Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine ilişkin Yönetmelik, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile 6102 sayılı yeni TTK ve yine

SPK Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile iç denetime yönelik yapılan önemli düzenlemelerdir. (WEB\_24, 2014)

**Tablo 3.1:** İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı (Memiş, 2008)

Süreç	İç Denetimden Beklenen Faydalar
1950'li yıllar	İşletme Varlıklarının Korunması
1960'li yıllar	İşletme Verilerinin Güvenilirliğinin Denetlenmesi
1970'li yıllar	Uygunluk Denetiminin Yapılması
1980'li yıllar	İşletme Etkinliğinin Denetlenmesi
1990'li yıllar	İşletme Amaçlarına Ulaşılması
2000'li yıllar	İşletmeye Artı Değer Katma

### 3.3. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

İç denetim, işletme yönetimine denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık hizmeti sağlar. Denetim sonucunda işletme yönetimi, işletme amaç ve hedeflerine uygun olarak kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, işletme varlıklarının korunması ve işletme içi kontrollerin yeterliliği, işletmenin ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde etmiş olur. Bu güvence ve danışmanlık faaliyeti devlete, toplum ve işletmeyle ilgili kişi ve kurumlara karşı da sağlanmış olur. İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden işletmeler için etkin bir risk yönetiminin kurulmasında önemli rol oynar. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010)

Objektif ve bağımsız bir iç denetim faaliyeti, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi süreçlerinin tasarlanması ve uygulanmasındaki etkinliği değerlendirirken, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ile yönetime ve yönetim kuruluna destek olmaktadır. İç kontrollerin ve risk yönetim süreçlerinin iç denetim faaliyeti tarafından objektif olarak

değerlendirilmesi, yönetime, yönetim kuruluna ve hissedarlara şirketin risklerinin uygun olarak yönetildiğine ilişkin bağımsız bir güvence sağlar. (WEB\_25, 2014)

İç denetim, günümüzde işletmelerin amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarında biri haline gelmiştir ve önemi günden güne daha da artan bir işlev kazanmıştır. İç denetim, birey ve hata odaklı klasik yaklaşımların terk edildiği, süreç odaklı yeni yaklaşım ile proaktif bir rol üstlenmiştir. Bu yeni işlevin anahtar ifadesi “değer yaratmak” tır. Öncelikli olarak işletme yönetimlerinin bu yönde beklentisi olmalı, daha farklı bir ifadeyle yönetimin katma değer beklentisi içerisinde olabilmesi için iç denetimin işlevi hakkında yeterli bilgi sahibi olmaları gerektirir. İç denetçilere yönetimi aydınlatma ve bilgilendirme konularında büyük görevler düşmektedir. Rol ve sorumluluklarını ve katma değer yaratma işlevlerini yönetime anlatarak, onları bu konuda bilgilendirecek, farkındalık yaratacak olan iç denetçilerdir. İç denetçilerin bunu yapabilmeleri ise yetkinlikleri, teknoloji ve metodolojilerinin yeterliliğine bağlıdır. Değişim ve gelişim hangi seviyede olursa olsun, tanım ne kadar açık bir ifade taşıyor olursa olsun eğer iç denetçiler öz güven ve iddia sahibi değiller ise değer yaratan bir denetim faaliyetinden söz etmek mümkün olmayacaktır. (Erdoğan v.d., 2012)

### **3.4. İÇ DENETİM ÇEŞİTLERİ**

Uygulamada iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsamaktadır. Bunları; finansal denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, hile (yolsuzluk ) denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi şeklinde inceleyebiliriz.

#### **3.4.1. Finansal (Mali) Denetim**

Bir işletmenin mali (finansal) tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarının doğru, dürüst ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının tespitine yönelik denetime mali (finansal) denetim denir. Bu tür denetimin esas amacı işletmelerin mali tablolarına olan güvenilirliğin sağlanmasıdır. (Erkan, 2012)

Finansal denetim, bir işletmenin finansal raporlarındaki verilerinin, denetlenen birimin varlık ve yükümlülüklerinin gerçek değeriyle, finansman kaynaklarıyla,

varlıklarının yönetimiyle ve tahsis edilen bütçe ödenekleriyle uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesidir. Yapılan denetimde çok sayıda işlemsel hata tespit edilirse kayıtların doğruluğu, mevzuata uygunluğu ve düzenliliği üzerine daha fazla hesap denetimi yapılmasında fayda vardır. (Toroslu, 2014)

### **3.4.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, bir işletmenin mali işlemlerinin ve diğer faaliyetlerinin belirlenmiş politikalara, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan incelemedir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010)

Uygunluk denetiminin amacı, uygulayıcıların belli bir otorite tarafından konulmuş kurallara uyma derecelerinin tespitine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için çalışanlarına uymaları gereken kuralları açıklamaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığının tespit edilmesi amacıyla denetim olgusuna ihtiyaç duyarlar. İşletmelerde genellikle bu tür denetimler iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konuları dahilinde çeşitli uyulması gereken kuralları belirlerler. Bunlara uyulup uyulmadığının tespit etme amacıyla da kendi elemanları ile denetim yaparlar. Bu denetimin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri de girmektedir. (Bozkurt, 2012)

### **3.4.3. Performans Denetimi**

Performans denetimi, Kurum yada işletme çalışanlarının görevlerini yerine getirirken kullandığı fiziki, mali ve beşeri kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik derecelerinin değerlendirilmesidir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010)

Performans denetimi, işletme yönetiminin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğinin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir. Performans denetimi, işletmelerdeki kaynak yönetiminin kalitesini artırmak, iyi yönetim uygulamalarını belirlemek ve geliştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle işletme yöneticilerini destekler. Aynı zamanda işletme yöneticilerinin faaliyetlerinden ve bu faaliyetlerin

sonuçlarından dolayı sahip oldukları hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlamış olur. Performans denetiminin amacı, esas itibarıyla işletme kaynaklarının parasal değerlerine uygun olarak harcanıp harcanmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesi ve işletme yönetimine raporlanmasıdır. (WEB\_26, 2014)

#### **3.4.4. Hile (Yolsuzluk) Denetimi**

Hile, sahtekârlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan tanıma göre; hile, sahtekârlık, emniyeti kötü kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Hile; para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak, şahsi veya işle ilgili bir avantaj sağlamak amacıyla çeşitli kişiler ve kurumlar tarafından yapılabilmektedir. İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün yayınlamış olduğu Mesleki Uygulama Standartlarına göre hile belirtilerini tespit edebilecek yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır. İç denetçiler, işletme içindeki hilenin potansiyel büyüklüğü ile orantılı olarak iç kontrol sisteminin uygunluk ve yeterliliğinin değerlendirilmesini yaparak hilelerin önlenmesinde yönetime yardımcı olma sorumlulukları bulunmaktadır. (Adiloğlu, 2011)

#### **3.4.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi (IT - Information Technology Audit)**

Bilgi teknolojileri denetimi, işletmelerin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesini ve bilgi teknolojileri altyapısı içerisindeki kontrollerin değerlendirilmesini amaçlanmaktadır. Bilgi teknolojileri denetimi, finansal denetim, iç kontrol değerlendirmesi şeklinde diğer denetimlere destek sağlayacak şekilde yürütülebileceği gibi, finansal veya iç kontrol ortamına yönelik olarak oluşabilecek riskleri değerlendirmek amacıyla da kullanılabilir. (Adiloğlu, 2011)

Bilgi teknolojileri denetimi (IT), organizasyonların sahip oldukları bilgi teknolojisi kaynaklarının değerlendirilmesi aşamasıdır. Bu amaçla Bilgi Teknolojisi ile ilgili unsurların güvenlik altında olduğu, bilgisayar verilerinin bütünlüğü ve doğruluğunun sağlanmış olduğu ve organizasyonel amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı dikkatli bir şekilde incelenmelidir. Bilgi Teknolojisi kaynak ve araçlarının karşı karşıya olduğu riskler belirlenerek bunlarla ilgili gerekli bilgisayar sistemleri için var olan kontrol standartları,

politikaları ve süreçlerini inceleyerek bu süreçlerle ilgili geliştirilebilecek ek kontrollerin tanımlanması ve bu olumsuzluklar sonucu olası kayıpların en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. (Aksoy, 2002)

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin sağladığı faydalara paralel olarak işletmelerde verimlilik artmış, daha hızlı işlem geliştirme ve dolayısıyla zaman ve maliyetlerden tasarruf sağlanmıştır. Ancak teknolojik alandaki gelişmelere paralel olarak ticaret yöntem ve tekniklerinde yoğun kullanım alanı bulan ve karmaşık yapıya sahip olan bilgi teknolojilerinin nasıl kontrol altına alınacağı konusu gündemdeki yerini korumuştur. Bankalar ve diğer birçok işletmelerde bilgi teknolojileri ve sistemleri doğrudan yönetsel karar alma süreçlerinde kullanılmaya başlamıştır. Bu yüzden işletme ve banka yönetimi açısından bilgi teknolojileri süreci içerisinde elde edilen ve üretilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması büyük önem kazanmıştır. (Aksoy, 2002)

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak iç denetim mesleği büyük ölçüde etkilenmiştir. Bilgi teknolojileri, işletmelerin günlük faaliyetlerinin yürütülmesine ve finansal tabloların üretilmesine kadar birçok alanda kullanılmaya başlanması, bilgilerin elektronik ortamda işlenip saklanması ile birlikte bu elektronik ortamların denetimlerinin yapılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Manuel yöntemlerle yapılan denetim çalışmaları sırasında hem işletmelerdeki teknolojiye dayalı muhasebe sistemlerinin denetlenmesi, hem de denetim sürecinin etkinliğinin artırılması konusunda yetersiz kalmıştır. Denetim süreçlerinde bilgi teknolojisi araçlarının kullanılmaya başlaması sonucunda denetçilerin daha fazla dikkatli davranması ve bilgi teknolojilerinin anlamı, karmaşıklığı ve denetim sırasında kullanılacak verinin geçerliliği hakkında fikir sahibi olmalarını gerektirmiştir. (Önce ve İşgüden, 2012)

### **3.5. İÇ DENETİMİN UNSURLARI**

Etkin bir iç denetimin işletme varlıklarını koruma işlevi yanı sıra, işletmeye değer katma yaratma görevini de içermesi gerekir. İç denetimden beklenen faydaların gerçekleşmesi için en önemli husus, iç denetimin bağımsız, tarafsız ve objektif olması, iç denetim faaliyetini gerçekleştiren iç denetçilerin ise mesleğinde, yeterli gerekli bilgi

ve deneyime sahip olması gerekmektedir. Bu nedenle işletmelerde oluşturulan iç denetimin unsurlarını şu başlıklar altında inceleyebiliriz.

### **3.5.1. Bağımsız ve Tarafsız Bir Faaliyet Olması**

Bağımsızlık, iç denetim bölümünün diğer işletme faaliyetlerinden tamamen bağımsız olmasını ve iç denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütebilecek derecede yeterli yetki ve bilgiye sahip bir kişiye bağlı olmasını gerektirmektedir. Tarafsızlık, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürlerken ön yargısız ve çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde davranmalarını gerektirmektedir. Bu kavramlar iç denetimde yetkin ve bilgi sahibi olmayı aynı zamanda iç denetim standartlarının öngörmüş olduğu gerekliliklere uygunluğu ifade etmektedir. İç denetçilerin finans, muhasebe ve denetim konularının yanı sıra yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve deneyime sahip olması gerekir. İç denetçiler, iç denetim konularında uzmanlaşmış olmalı, bağımsız görüş oluşturabilmeleri için denetledikleri faaliyetlerin oluşturulması ya da uygulanması aşamalarına katılması ve şirket organizasyonu içerisinde bağımsız bir konuma sahip olması gerekir. (Erkan, 2012)

### **3.5.2. Güvence ve Danışmanlık Fonksiyonu Olması**

İç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri verme şeklinde iki farklı boyutu bulunmaktadır. Güvence sağlama fonksiyonu aslında denetim faaliyetinin en klasik olarak nitelendirilebilecek fonksiyonudur. Güvence Hizmetleri (Assurance Services), Kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların objektif bir şekilde incelenmesidir. Mali yapıya, performansa, mevzuat ve düzenlemelere uyma, bilgi sistemleri güvenliğine ve ayrıntılı durum tespit çalışmalarına yönelik görevler bu kapsamdaki örneklerdir. Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir süreç, sistem veya bir başka konu hakkında bağımsız görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence hizmeti görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir.

Danışmanlık Hizmetleri (Consulting Services), her hangi 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 hizmetleri içerir. Usul ve yol göstermek, tavsiyelerde bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir. Burada belirtildiği gibi danışmanlık hizmetlerinde herhangi bir idari sorumluluk üstlenilmemesi son derece önemlidir. (WEB\_27, 2014)

### **3.5.3. İşletmeyi Bir Bütün Olarak Ele Alması**

İç denetim, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinin yanında kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkililiğini de değerlendirerek ve geliştirerek işletmelerin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmaktadır. Bu aşamada iç denetimin asıl amacı, bütün işletme faaliyet ve süreçlerini dikkate alarak işletme amaç ve hedeflerine ulaşması için işletmelere ayrı bir katma değer sağlamaktır. Bu nedenle işletmelerin amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlenmesine ve geliştirilmesine önemli katkıları bulunmaktadır. İç denetçiler, işletme amaç ve hedefleri hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini geliştirmeli ve işletme yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlemiş oldukları raporlarda yönetime iyileştirme ve geliştirme konularında çeşitli önerilerde bulunmalıdırlar. (Adiloğlu, 2011)

### **3.5.4. Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Olması**

Sürekli ve disiplinli, risk değerlemesine dayanan bir denetim anlayışını benimseyen iç denetim, işletmelerde etkin bir risk yönetiminin kurulmasına ve geliştirilmesine yardımcı olur. Denetim aşamalarında iç denetçiye, işletme yönetimi ve çalışanlarına düşen birçok görevler bulunmaktadır. Bu hususlar Uluslararası İç Denetim Standartlarında detaylı olarak belirtilmiştir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetlerini, İç denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun olarak sistematik ve disiplinli bir şekilde icra etmeleri gerekmektedir. (Toroslu, 2014)

### **3.5.5. Mevzuata, İşletme İçi Usul ve Kurallara Uygunluk**

İç denetçiler, işletme varlıklarının yeterince korunup korunmadıklarını araştırmaları, işletme üst yönetimi tarafından belirlenmiş politika ve prosedürlere ve mevzuata tüm çalışanlarca uyulup uyulmadığını denetim faaliyetleri aşamasında tespit etmeleri ve gözetmeleri gerekir. Belirlenmiş olan bu kural ve usullerin denetlenmesinin yanında bunların işletme amaç ve hedeflerine uygunluğunun da sürekli olarak iç denetçiler tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. (Erkan, 2012)

### **3.6. İÇ DENETİMİN KAPSAMI VE AMAÇLARI**

İç denetim faaliyeti, şirketin yönetimi, operasyonları ve bilgi sistemleri ile ilgili olarak maruz kaldığı riskleri; operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal ve operasyonel bilgilerin bütünlüğü ve güvenilirliği, işletme organizasyonu politikalarına, prosedürlere ve yasalara uygunluğu, işletme varlıklarının korunması çerçevesinde değerlendirmektedir. İç denetçiler, risk yönetim sonuçlarını da baz alarak risklerin belirlenmesinin ve yönetilmesinin uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirirler. Aynı zamanda iç denetçiler, şirketin etik değerleri, performans yönetimi, kontrol bilgisi gibi alanlarını da değerlendirmekle yükümlüdürler. (WEB\_28, 2014)

İç denetimin işletme organizasyonu içindeki yerini; bir organizasyon yapısı içinde bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak kurulan ve kurumun faaliyetlerini kontrol ve değerlendirme hizmetlerini sunan bir birim olarak değerlendirebiliriz. Bu açıdan bakılırsa iç denetim; organizasyon içinde bağımsız olarak kurulan ve işletme faaliyetlerini bağımsızca inceleyen, analiz eden ve değerlendiren bir fonksiyon olarak ifade edilebilir. İç denetimin amacı gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili objektif analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmeleri konusunda yardımcı olur. İç denetim diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren yönetsel bir kontroldür. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliği ve etkinliği işletme yönetimi sorumluluğundadır. (WEB\_29, 2014)

İç denetimin esas amacı, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kişilerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmasıdır. İç denetim, işletme varlıklarının her türlü hile ve zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini araştırarak, işletmedeki kontrolleri ölçmeyi ve bunları değerlemeyi hedef alarak, işletme yönetiminin görev ve sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmasıdır. (Akpınar, 2010)

Bir kurum yada organizasyonda yürütülen faaliyet ve işlemlerin, yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesinde iç denetim önemli rol oynamaktadır. Faaliyetlerin kontrolü, risk yönetimi ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonu içeren iç denetim, kurum ve organizasyonlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesinde önemli katkı sağlamaktadır. İç denetim, kurum ve organizasyonda faaliyetlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına yönelir. İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinliğini makul bir maliyetle arttırmayı da içermektedir. (Adiloğlu, 2011)

### **3.7. İÇ DENETİME İHTİYAÇ DUYULMASININ NEDENLERİ**

Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar. Küçük ölçekli işletmelerde yöneticiler günlük faaliyetleri ve çalışanları etkin bir şekilde yönetebilecek ve takip edebilecek yeterliliğe sahiptirler. İşletme ölçeklerinin büyümesi, karmaşıklaşan işlemler ve piyasa ilişkileri içinde etkin bir şekilde yönetilebilmesi için kontrol ihtiyacı sürekli olarak artmaktadır. İşletme yöneticilerinin iç kontrol sisteminin kurulması ve işlerliğinin sağlanması amacıyla önemli sorumlulukları vardır. İç kontrol sistemi ile ilgili, bağımsız ve tarafsız olarak yönetime güvence sağlayan ve yatırımcılar ile kredi verenler için işletmenin kredibilitesine değer katan özelliğinden ötürü iç denetim faaliyetinin yürütülmesine ihtiyaç duyulmaktadır. İşletme yöneticileri bu ihtiyaçtan dolayı, işletmenin ölçek ve faaliyetlerinin türü, sermaye kaynakları ve risk faktörlerini dikkate alarak iç denetim

faaliyetinin nasıl organize edileceğine yönelik kararlar verirler ve bu doğrultuda hareket ederler. (WEB\_30, 2013)

İşletme yönetimi, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, varlıkların korunması ve kaynaklarının israfını önlemek, işletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve prosedürlerin işleyişini sağlamak amacıyla iç denetim birimine ihtiyaç duyarlar. Güçlü bir iç denetim, işletmelerde iç kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkı sağlar, aynı zamanda verimlilikte ve rekabette rakip firmalara karşı üstünlük sağlar. İç denetime ihtiyaç duyulmasını sağlayan faktörler aşağıda başlıklar halinde açıklanmaktadır.

### **3.7.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme**

Bütün işletmelerde, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. İşletme yöneticilerinin, çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve işletme hedeflerinin bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşip ulaşmadıklarını bilmeleri gerekmektedir. Söz konusu bilgilenme faaliyetinde ne yöneticilerin kişisel çabaları, ne de astların kendi faaliyetlerini raporlamaları mevcut olan çıkar çatışması nedeniyle beklenen yararı sağlayabilir. Bu nedenle iç denetçiler; bilgi toplama, şartları analiz etme ve problemleri tanımlama konularındaki mesleki yeterlikleri nedeniyle sistemlerin, usullerin, kontrollerin değerlendirilmesi ve etkinliği ile hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi faaliyetlerini yöneticilere vekaleten yerine getirirler. (Korkmaz, 2007)

### **3.7.2. Vekalet Teorisi (Sözleşmesi)**

Günümüzde teknolojik gelişmelere bağlı olarak ticaretin büyük hacimlere ulaşması, beraberinde şirketlerin de ölçülerinin ve ölçeklerinin büyümesine neden olmuştur. Bu nedenle, aynı zamanda yönetici olan işletme sahiplerinin yerini büyük ölçüde profesyonel yöneticiler almışlardır. Yöneticiler, görevleri karşılığında uzun vadede daha fazla ücret alma temel güdüsüyle hareket eden ve bu yüzden çoğu zaman işletme sahipleri ile çatışabilecek kişisel amaç ve hedefleri bulunan kişilerdir. Bu nedenlerle, işletme sahipleri yöneticilerin emanet ettikleri kaynakların etkin ve verimli olarak

kullanımı hususunda endişe içinde olabilirler. Aynı zamanda, işletme sahiplerinin yöneticilerin görevlerini yerine getirip getirmediği konularında yeterli değerlendirmeleri yapacak zamanları, deneyimleri teknik ve metodolojik bilgileri olmayabilir. (Sezal, 2006)

İşletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki bu ilişki vekâlet sözleşmesine benzetilmiştir. Bu kapsamda iç denetim birimi, bir vekil olarak görev yapan yöneticilerin söz konusu ilişkiden doğan borçlarını yerine getirmesi sırasında ortaya çıkabilecek düzensizlikler hakkında işletme sahiplerinin şüphelerini ortadan kaldıracak en önemli kontrolleri gerçekleştirir. Bağımsız ve nesnel bir biçimde gerçekleştirilen ve tatmin edici sonuçlar veren iç denetimler, yöneticilerin taşıdıkları sorumlulukları yerine getirdikleri hususunda işletme sahiplerini daha kolay ikna etmelerini sağlamaktadır. Bu bağlamda iç denetçiler, finansal ve finansal olmayan işlem ve olaylara ilişkin denetimler ile işletme sahipleri ve yöneticileri arasındaki potansiyel çıkar çatışmasını da önlemiş olur. (Sezal, 2006)

### **3.7.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım**

İyi bir denetçi yönetime yardımcı olacak nitelikte mesleki eğitim ve deneyime sahip olmalıdır. Mesleklerinde ehil olan iç denetçiler işletme içi hata ve hileleri ortaya çıkarmak yanında, ileride bu tür sorunlarla karşılaşılmaması konularında yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti de verebilirler. İç denetçilerin belirtilen nitelikte bir faaliyeti yerine getirebilmeleri için planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol konularında mesleki bilgi ve deneyime sahip olmaları, olayları profesyonel bir yönetici gözüyle değerlendirmeleri gerekir. (Adiloğlu, 2011)

İç Denetim, işletme amaçları, faaliyetleri ve kaynaklarını etkileyebilecek risk unsurları ile ilgili kontrollerin yeterliliği ve etkinliği hakkında incelemeler yaparak güvence ve danışmanlık hizmetleri verir, ancak tam bir garanti veremez. İç denetim faaliyetlerinin yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturur. Danışmanlık, üst yönetimin ihtiyaçları doğrultusunda ve işletme faaliyetlerine değer katmak, geliştirmek için öneri ve tavsiyelerde bulunmak yolu ile iç denetimin üst yönetime sorumluluklarını yerine getirmelerinde yardımcı olmasıdır. İç Denetçiler önemli potansiyel riskleri de

değerleyerek yönetimi bilgilendirip çeşitli önerilerde bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile danışmanlık hizmetlerini “danışma kurulu ve ilgili müşteri hizmetleri faaliyetleri, organizasyonun çalışmasına değer katacak ve geliştirecek faaliyet alanları ve yapısı” olarak tanımlayabiliriz. Danışmanlık hizmetleri; Usul ve yol gösterme, önerilerde bulunma, işleri kolaylaştırma ve eğitim verme kapsamındaki faaliyetleri içermektedir. (WEB\_31, 2013)

#### **3.7.4. Tasarruf İhtiyacı**

Tasarruf ihtiyacı, iç denetim faaliyetlerine duyulan gereksinimin yapı taşlarından birisini oluşturmaktadır. Profesyonel olarak yürütülen denetimler sonucunda tespit edilen eksikliklerin giderilmesi sayesinde işletmeler maddi açıdan büyük tasarruflar sağlamakta ve büyük kazançlar elde etmektedirler. İşletmelerdeki bu maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak büyüklükte olabilmektedir. (Alptürk, 2007)

Yoğun rekabet ortamlarında işletmelerin ayakta kalabilmeleri için maliyetlerini her alanda minimize ettiği günümüz koşullarında iç denetim birimleri işletmelerde tasarruf sağlayacak alanların ortaya çıkarılmasında katkı sağlamaktadır. (Pehlivanlı, 2010)

#### **3.7.5. Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı**

Finansal tablolarda meydana gelebilecek önemli yanlışlıklar muhasebe açısından iki temel gruba ayrılmaktadır. Bu yanlışlıklar hata veya hile, sahtekârlık ve usulsüzlüklerden kaynaklanabilir. Hatalar, finansal tablolardaki kasti olmayan yanlışlıklardır. Bunlar, kaydedilmesi gereken bir ekonomik olayın, bir tutarın veya açıklamanın finansal tablolara dahil edilmemesi veya yanlış bir işlemin veya bir tutarın finansal tablolara dahil edilmesi sonucunda meydana gelirler. (Güredin, 2010)

Hile, sahtekârlık, yolsuzluk ve usulsüzlük gibi düzensizlikler kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır. Bunlar işletme personeli, yönetimden sorumlu kişiler yada üçüncü kişilerin bilinçli olarak menfaat sağlamak amacıyla aldatma ve yanıltma içeren davranışlarda bulunmalarıdır. Hile ve usulsüzlükler finansal tablolara yanlış bilgilerin dahil edilmesi veya dahil edilmesi gereken tutarların ve açıklamaların kasıtlı olarak

finansal tablolara dahil edilmemesi sonucu meydana gelen yolsuzlukları içermektedir. (Güredin, 2010)

### **3.8. İÇ DENETİMİN İŞLEVLERİ**

Haziran 1999 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nce (The Institute of Internal Auditors-IIA) kabul edilen iç denetimin tanımı göz önüne alındığında, iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri verme gibi iki işlevinin olduğu görülecektir. (Erkan, 2012)

#### **3.8.1. Güvence Sağlama İşlevi**

İç denetim faaliyetinin en klasik anlamda nitelendirilecek işlevi güvence sağlama işlevidir. Güvence sağlama işlevi ile işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulgular objektif bir şekilde ele alınır. İç denetçi güvence sağlama işlevi ile bir süreç, sistem veya başka konu hakkında bağımsız görüş ve kanaat sunabilmek için, eldeki bulguları objektif bir şekilde değerlendirme imkânı bulur.

İç denetimin güvence sağlama işlevi kapsamında, işletmeyi büyük zararlara uğratabilecek risklerin tespit edilmesi ve bu risklerin ortaya çıkmadan önce engellenmesi mümkün olabilecektir. Özellikle işletme yönetimine operasyonel riskler konusunda yapılan raporlamalar ile bu tür risklerin azaltılmasının sağlanması büyük önem taşımaktadır. İşletmelerde iç denetim faaliyetlerinin bulunmadığı durumlarda ise, oluşabilecek risklerin önceden tespiti ve bu risklere karşı gerekli önlemlerin alınabilmesi imkânının büyük oranda azalacağı da bir gerçektir.

#### **3.8.2. Danışmanlık İşlevi**

Danışmanlık hizmetleri, herhangi bir yönetim sorumluluğu üstlenmeden, bir örgütün faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı güden, niteliği ve kapsamı denetlenen faaliyetler ve bununla ilişkili diğer hizmetleri içerir. Danışmanlık hizmetleri; usul ve yol gösterme, önerilerde bulunma, işleri kolaylaştırma ve eğitim verme kapsamındaki faaliyetleri kapsar. Belirtildiği gibi danışmanlık hizmetlerinde herhangi

bir yönetim sorumluluğu üstlenilmemesi son derece önemli ve gereklidir. Danışmanlık hizmetleri, özü itibariyle üst yönetime tavsiye niteliğinde olup, genellikle iç denetimi talep eden işletmenin özel talebi üzerine bu faaliyet yerine getirilir.

İç denetimin danışmanlık işlevi kapsamında, iç denetim birimindeki nitelikli personellerin görüşlerinden faydalanmak suretiyle işletmenin faaliyetleri gelişir ve işletmeye sağlanan katma değer artar, iş süreçlerinin hatalı oluşturulması ve bundan kaynaklanan risklerin önemli oranda azaltılması sağlanır. Hatalı iş süreçlerinin oluşturulması nedeniyle ortaya çıkabilecek riskler ve olumsuz sonuçlar bazen çok büyük olabilmekte ve geç fark edilmesi nedeniyle büyük zararlarla sonuçlanabilmektedir. İç denetimin süreçlerin oluşturulması aşamasında vermiş olduğu danışmanlık hizmetleri sonucu hatalı iş süreci ve uygulamalarının oluşmasının önüne başlangıçta geçilmesi sağlanmış olur.

### **3.9. İÇ DENETİMDE ETİK KURALLAR**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen etik kuralların esas amacı iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmektir. İç denetim mesleğinde risk yönetimi, kontrol ve yönetimle ilgili çalışmalar güven üzerine kurulu olduğundan, gerekli güven ortamının sağlanabilmesi için etik kuralların geliştirilmesi, bu kurallara uyulması zorunlu ve gereklidir. (Toroslu, 2014)

Etik kurallara ilişkin ilkeler ve davranış kuralları şunlardır: (WEB\_32, 2010)

#### **3.9.1. İç Denetimde İlkeler**

İç denetçilerin aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenir.

- **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri kararlara itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.
- **Objektiflik:** İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi 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 çok etkilenmez.

- **Gizlilik:** İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.
- **Yetkinlik (Ehil Olma):** İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübelerini ortaya koyarlar.

### 3.9.2. İç Denetimde Davranış Kuralları

#### a) Dürüstlük

İç denetçiler;

- Çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar,
- Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar,
- Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler,
- Kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

#### b) Objektiflik

İç denetçiler;

- Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilir herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir,
- Meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilir herhangi bir şeyi kabul etmezler,

- Tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde faaliyetlerinin raporlanmasını bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

#### c) Gizlilik

İç denetçiler;

- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar,
- Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

#### d) Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler;

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,
- Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı olarak geliştirirler.

### 3.10. İÇ DENETİMDE YETKİ VE SORUMLULUKLAR

Günümüzde işletme içerisindeki yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, şirket yönetimlerinin, aynı zamanda iç denetçilerin ve dış denetçilerin sorumlulukları eskiye oranla gittikçe önem kazanmaya başlamıştır. Bu konuda asıl sorumluluk, öncelikle işletme yönetimi ve iç denetçilerdedir. İşletmelerde yolsuzlukların oluşumu genel olarak, iç kontrol sisteminin yetersizliğinden veya etkin olarak çalıştırılmamasından kaynaklanmaktadır. Bu amaçla etkin çalışan iç kontrol sistemlerinde bu tür yolsuzlukların önlenmesi mümkündür. Diğer yandan, işletme yönetiminin neden olduğu finansal raporlama yolsuzlukları ise, bağımsız ve etkin bir biçimde çalışan,

yeterli bilgiye sahip iç denetçiler ve bunların bağlı olduğu iç denetim komitesi tarafından önemli oranda azaltılabilir. Artan hile ve yolsuzluklar, kamu kuruluşlarını ve mesleki otoriteleri yolsuzlukların önlenmesine yönelik olarak yeni düzenlemeler yapmalarını gerekli kılmıştır. Son yıllarda ve özellikle ABD’de ortaya çıkartılan muhasebe yolsuzlukları sonrasında yapılan bu yeni düzenlemeler, iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesine yönelik olarak önem kazanmaya başlamıştır. (WEB\_33, 2014)

### **3.10.1. İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler**

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiye yönetim tarafından bazı imkânların sağlanması ve iç denetçilerin ise bazı özelliklere sahip olması gerekir. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz. (Kepekçi, 1982)

- İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri yazılı bir dokümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler gerekli mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olmalıdırlar.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçiler, atılgan ve önder olmalıdırlar.
- İç denetçiler, görevlerinde dürüst olmalıdırlar.

### **3.10.2. İç Denetçilerin Görev ve Sorumlulukları**

İç denetçiler mali ve mali olmayan işlemleri kapsamak üzere geniş bir alanda faaliyetlerini sürdürmektedirler. İç Denetçilerin görev ve yetkileri aşağıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde belirlenmelidir. (Demirbaş, 2005)

- Müşteri ihtiyaçlarına yönelme,
- Risk yönetimi üzerine odaklanma,
- İşe değer katma (Performansın geliştirilmesine katkıda bulunma),
- Eğitim hizmetleri,
- Danışmanlık (Bilginin organizasyon bünyesindeki birimlerle paylaşılması),

- Yeni program ve sistem oluşturma aşamalarında tavsiyelerde bulunma,
- Bağımsız dış denetime yardımcı olma.

İç denetim biriminin üstlendiği görevleri yerine getirmek üzere yaptığı denetim çalışmaları sonucunda, iç denetim biriminin temel görevlerini şu şekilde sıralayabiliriz. (Yılancı, 2006)

- İç kontrol sisteminin uygunluğu ve etkinliği konusunda güven sağlamak.
- İşletmenin amaçlarına en iyi bir biçimde ulaşmasını sağlayacak uygun politika ve prosedürlerin saptanabilirliğini güvence altına almak.
- İşletmenin süreçlerini ve kontrol çevresini etkin bir şekilde izlemek.
- Yönetim kurulunun denetim komitesi ile uyumlu bir raporlama sürecini sürdürmek.
- İç kontrolün etkinliği ve uygunluğu konularındaki görüşleri denetim komitesine iletme.

İç denetimin amaçlarını ve kapsamını, doğal olarak işletmenin yapısı, büyüklük derecesi ve yönetimin bu yöndeki ihtiyaçları belirler. Söz konusu ihtiyaçları, mümkün olduğu ölçüde, işletmenin yararına olacak bir biçimde karşılamak durumunda olan iç denetim birimi aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmekten sorumludur. (Sağlar ve Tuan, 2009)

- Muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi,
- Finansal bilgilerle faaliyetlere ilişkin bilgilerin incelenmesi,
- İşletmede finansal olmayan kontroller de dahil olmak üzere işletme faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi,
- İşletmelerin iç ve dış düzenlemelere, şartlara ve mevzuata uygunluğunun incelenmesi,
- Faaliyetlerle ilgili iyileştirme önlemlerini üst yönetime tavsiye etmek,
- İşletme yönetiminin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- İşletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlamak,
- İşletme yönetiminin istediği özel denetimleri gerçekleştirmek.

### **3.11. İÇ DENETİM YAKLAŞIMLARI**

İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamalarda proaktif bir anlayış ile risklere odaklanan, sürekli kaliteyi arttırmayı hedefleyen ve müşteri memnuniyetini ön planda tutan anlayışın ortaya çıkmasını sağlamıştır. İç denetimde meydana gelen bu değişimler aşağıda üç başlık altında incelenmiştir.

#### **3.11.1. Proaktif İç Denetim Yaklaşımı**

Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlarda bulunmak ve önlemler hazırlamaktır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir. Buna göre, iç denetim değişime ve yeniliklere açık ve dinamik, işletmenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve yönetim sistemlerinin çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri proaktif bir biçimde önceden öngörebilecek yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği üstlenmelidir. (WEB\_34, 2010)

İç denetçiler proaktif bir yaklaşım sergileyerek organizasyonun iş süreci kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilirler. İç denetçiler; denetim sırasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak, işletme kaynaklarının karşılaşılan risklere karşı yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemleri incelemek, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarını sürekli olarak izlemek ve tüm bu çalışmalarını yapabilmek için ileri teknolojik araçlar geliştirmek yollarıyla işletmeye katkı sağlarlar. (Uyar, 2013)

#### **3.11.2. Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı**

Risk yönetimi, işletme amaç ve hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek her türlü risklerin tanımlanması, gerçekleşme olasılığının ve etkisinin ölçülmesi,

değerlendirilmesi, minimize veya transfer edilerek, uygun iç kontrol noktalarıyla risklere karşı gerekli önlemlerin alınmasını içeren sistematik bir yönetim sürecidir.

Etkin bir iç denetim sisteminin en önemli görevlerinden biri de işletmede tüm risklerin tespit edilmesi ve bu risklerin en aza indirilmesi için uygun önerileri geliştirmektir. Geleneksel yaklaşımlarda denetim faaliyetleri sadece geçmiş döneme ait hataların incelenmesi ve belirli bir faaliyete veya kişilere yönelik yürütülen faaliyetleri içermektedir. Günümüzde denetimin risk odaklı yapılması ile işletmelerin geçmiş faaliyetlerinin değerlendirilmesinden çok, gelecekte daha iyi yönetilmesine yönelik çalışmalar hedeflenmektedir. (Keskin, 2006)

Risk odaklı iç denetim, günümüzde denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden daha çok geleceğin yönetilmesine çevrilmesine neden olmuştur. Risk odaklı iç denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi, denetim sürecinin işletmenin risk profillerine göre şekillendirilmesi ve denetim kaynaklarının buna göre tahsis edilmesi esasına dayanan ve denetimin etkililiğini arttırmayı hedefleyen bir denetim yaklaşım biçimidir. (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010)

**Tablo 3.2:** Geleneksel Yaklaşımını Risk Odaklı Yaklaşımla Karşılaştırılması (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010)

<b>Özellikler</b>	<b>Geleneksel Yaklaşım</b>	<b>Risk Odaklı Yaklaşım</b>
<b>İç Denetim Odağı</b>	İç Kontrol	Ticari Risk
<b>İç Denetim Cevabı</b>	Reaktif, Olay Sonrası, Kesintili, Stratejik Planlama İnisyatiflerinde Denetçiler Gözetmendirler.	Zorlayıcı, Gerçek Zaman, Sürekli İnceleme, Denetçiler Stratejik Planlarda Katılımcıdırlar.
<b>Risk Değerlendirmesi</b>	Risk Faktörleri	Senaryo Planlaması
<b>İç Denetim Testleri</b>	Önemli Denetimler	Önemli Riskler
<b>İç Denetim</b>	Detay Kontrollerinin	Belirli Ticari Risklerin

<b>Metotları</b>	<b>Bütünlüğünün Vurgulanması</b>	<b>Öneminin Vurgulanması</b>
<b>İç Denetim Önerileri</b>	İç Denetim: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Güçlendirilmiş</li> <li>• Faydalı</li> <li>• Etkili/Etkin</li> </ul>	Risk Yönetimi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Riskten Kaçınım/Riski Değiştirin</li> <li>• Riski Paylaşın/Devredin</li> <li>• Riski Denetleyin/Kabul Edin</li> </ul>
<b>İç Denetim Raporları</b>	Fonksiyonel Denetimlerin İşaret Edilmesi	Süreç Risklerine İşaret Edilmesi
<b>Kurumda İç Denetimin Rolü</b>	Bağımsız Değer İşlevi	Entegre Risk Yönetimi ve Ortak Yönetim

### **3.11.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Yaklaşımı**

Günümüz ekonomik koşullarında gelişim oyunun bir parçası değil ta kendisidir. Tüm yönetim çevrelerinde “hatalara karşı koyma yerine hataları engellememiz gerekiyor”, “yaptığımız her şeyi sürekli geliştirmemiz gerekiyor” türünde hedef ve anlayışların hâkim olmasının bir sonucu olarak ortaya çıkan toplam kalite yönetimi düşüncesi, müşteri beklentilerinin karşılanması amacıyla tüm işlem ve hizmetlerin tam katılımı, sürekli iyileştirme ve geliştirme çabalarını içermektedir. Bu anlayış, kendisinden bir sonraki süreci müşteri kabul eder ve kaliteyi her bir süreçte oluşturmak yoluyla nihai ürünün hatasız olarak sunulması ve müşteri memnuniyetini ön planda tutar. Müşteri odaklı yaklaşımda, iç denetim çalışanları sistemin kullanıcısı ile sıkı bir iletişim içerisine girerek, iç denetim birimi, denetlenen birimini iş ortağı olarak görerek, bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin standartları zedelemekten denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler içerisinde olabilirler. Bu anlayışa göre iç denetim birimi, bir uygunluk denetimi faaliyeti yerine bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamayı işletmede oluşturma amacını taşımalı, taraflar iç denetimde kalite, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanmasında takım oyununun önemini, birlikte çalışmanın zıtlasmaya tercih edilmesi gerektiğini ve bunun kontrollerin daha hızlı ve daha iyi uygulanmasına katkı sağlayacağını bilmelidirler. Organizasyon içerisinde iletişim, denetim hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi konusunda denetlenenin açık biçimde bilgilendirilmesi, denetim

sürecinin stratejik noktalarına işletme yönetiminin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, riskler, denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi amacıyla daha yapıcı stratejilerin geliştirilmesi, denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanması şeklinde sağlanabilir. Bu amaçla, işletmelerde oluşturulacak ağ sistemleri kesintisiz ve eşzamanlı olarak bilgi toplanmasına yardımcı olacağı gibi organizasyonda kaliteli bir iletişim ortamını da oluşturmaktadır.

İç denetim biriminin etkinliği işletme yönetiminin yaklaşımları ile yakından ilgilidir. İşletmede etkin ve hesap verilebilir kurumsal yönetim anlayışının varlığı kontroller, iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin kapsam ve fonksiyonları üzerinde önemli etkilere neden olur. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının etkinliğini belirleyen en önemli bileşen ise denetim komitelerinin varlığıdır. (WEB\_35, 2010)

### **3.12. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ**

İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol, bir işletmenin, işletmeye ait politikaların ve programların istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve işletme hedefleriyle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ile yol ve yöntemler bütünüdür. İşletme yönetiminin esas sorumluluğu etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesidir. Hiçbir iç kontrol mekanizması ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlayamaz. Bu amaçla, işletme yönetimi iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemeli ve gözden geçirmeli ve gerekli durumlarda iyileştirici önlemler almalıdır. İşletme yöneticileri iç kontrolün kalitesi hakkındaki bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde ederler. İç denetim, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime işletmeyle ilgili gerekli bilgileri sağlar, değerlendirmelerde bulunur ve iyileştirmeler için çeşitli önerilerde bulunur. (WEB-36, 2014)



İç denetim işletme yönetimine yönelik bir hizmettir. Bu amaçla, iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye (accounting officer) güvence sağlanması iç denetimin fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi, organizasyonun iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontroller değil, iç kontrolün bütün yönleri girmektedir. İç kontrol ise; süreçlerin denetimi, işletme içinde üretilen her türlü bilginin tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği; operasyonların etkinliği ve verimliliği; belirlenmiş politika ve prosedürlere uyum ve işletme varlıklarının korunmasını ifade etmektedir. İşletmelerde iç denetim biriminin başarısı iç denetçilerin, iç kontrolün başarısı ise yöneticilerin sorumluluğundadır. (Gönülaçar, 2007)

İşletmelerin büyümeleri sonucunda yöneticilerin işletme faaliyetlerini doğrudan kontrol etme imkanları azaldığı için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması önem taşımaktadır. İç kontrol sistemlerinin kurulması sorumluluğu işletme yönetiminin sorumluluğunda olup, iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması ve değerlendirilmesi için ise iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim faaliyetleri ise iç denetçiler tarafından yerine getirilir. İç denetim çalışmaları işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için belirli aralık ve zamanlarda devreye girerken, iç kontrol sistemi işletmelerde mevcut olan ve süreklilik içeren bir kontrol mekanizmasıdır. (Adiloğlu, 2011)

İç denetim ve iç kontrolü özellikleri yönüyle karşılaştırıldığımızda benzer yönlerinin olduğunu saptayabiliriz. Bu bağlamda iç denetim ve iç kontrol sisteminin özellikleri aşağıda tabloda karşılaştırılmıştır.

**Tablo 3.3:** İç Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Özelliklerinin Karşılaştırılması (Önder, 2008)

İç Denetim	İç Kontrol
1. Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini test edip yönetime güvence vermek	1. Bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak
2. Plan, program ve mevzuata uygunluğu kontrol etmek	2. Plan, program ve mevzuata uygunluğu gerçekleştirmek

3. Etkinlik ve verimliliği teşvik ederek artı değer kazandırmak	3. Etkinlik ve verimliliği sağlamak
4. Risk denetimi suretiyle bağımsız ve tarafsız faaliyette bulunmak	4. Başta yönetimce belirlenen hedeflere, iç ve dış denetime hizmet etmek

Günümüzde iç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri bakımından birbirinden farklı olarak değerlendirilmektedir. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte kurumların iç yapılarıyla ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren başka bir ifade ile iç kontrol sürecinin aynası konumundadır. İç kontrol örgütlerin belirlenen amaçlarına uygun davranılmasını sağlayan, iç denetim ise örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen bir süreçtir. Aynı zamanda iç kontrol, süreklilik esasına tabi olarak denetlenen kurumun organizasyonuna ve işleyişine entegre bir sistemdir. İç kontrol sistemi ile harcama öncesi eşzamanlı kontroller yapılarak risklerin oluşumuna karşı bir güvenlik çemberi oluşturulmaktadır. İç denetim ile de harcama sonrasında uygunluk, performans ve finansal denetimin yapılması sağlanmaktadır. Kısaca ifade edilirse iç kontrol sistemi yerindeliğinin denetimi iç denetçilerce yapılmaktadır. İç denetimle iç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinliği değerlendirilerek sistemin geliştirilmesi amaçlanmıştır. İşletmelerde yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin var olması sonucunda, işletmede varlık kayıpları ve kaynak israflarının önlenmesi, yönetimin eksik ve hatalı kararlar almasının ve işletme içi ve dışı suistimallerin artmasının önüne geçilmesi sağlanmaktadır. (Kızılböğâ ve Özşahin, 2013)

# BÖLÜM 4

## 4. BAĞIMSIZ DENETİM

### 4.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAM VE TANIMI

Muhasebe denetimi olarak dilimize çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson Ülkelerindeki karşılığı “Auditing”dir. Auditing kavramının kökeni latince “işitme veya dinleme” anlamında gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı ise eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğrulara ulaşmaya çalışmalarıdır. (Bozkurt, 2012)

Denetim kavramını tanımlamadan önce daha çok bu kavramla karıştırılan kontrol, teftiş ve revizyon kavramlarını tanımlamak gerekir.

**Kontrol**, TDK sözlük anlamı “denetleme, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma” olarak tanımlanmaktadır. (WEB\_37, 2014)

Kontrol, Latince karşılaştırma cetveli anlamına gelen “contrarotula” kelimesinden gelip, karşıt veya diğer bir kayıt ve belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğu araştırmak, incelemek ve soruşturmadır. İşletmelerde ortaya çıkan hataların bulunması sonucunda bu hatların düzeltilmesi ve önlenmesi için alınan tedbirleri ve yapılan faaliyetleri içeren bir kavramdır. (Ulusoy, 2007)

**Teftiş**, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme ve araştırmadır. Denetim bir şeyin geneli için yapılırken teftiş ise bu genel içinde özel durumlara ilişkin yapılır. (Selimoğlu ve Uzay, 2011)

**Revizyon**, TDK Sözlük anlamı “yeniden gözden geçirip düzeltme” olarak tanımlanmaktadır. (WEB\_38, 2014)

Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemektir. Revizyon daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon muhasebe kayıtları tamamlandıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulamada olan diğer

muhasebe sistemlerine uygunluğunun tekrar incelenmesini kapsar. (Selimoğlu ve Uzay, 2011)

Tanımlara bakıldığı zaman kontrol, teftiş ve revizyon kavramlarının denetim işi ile örtüşmeyen ve tam olarak da denetim olgusunu içermeyen kavramlar olduğu görölmektedir.

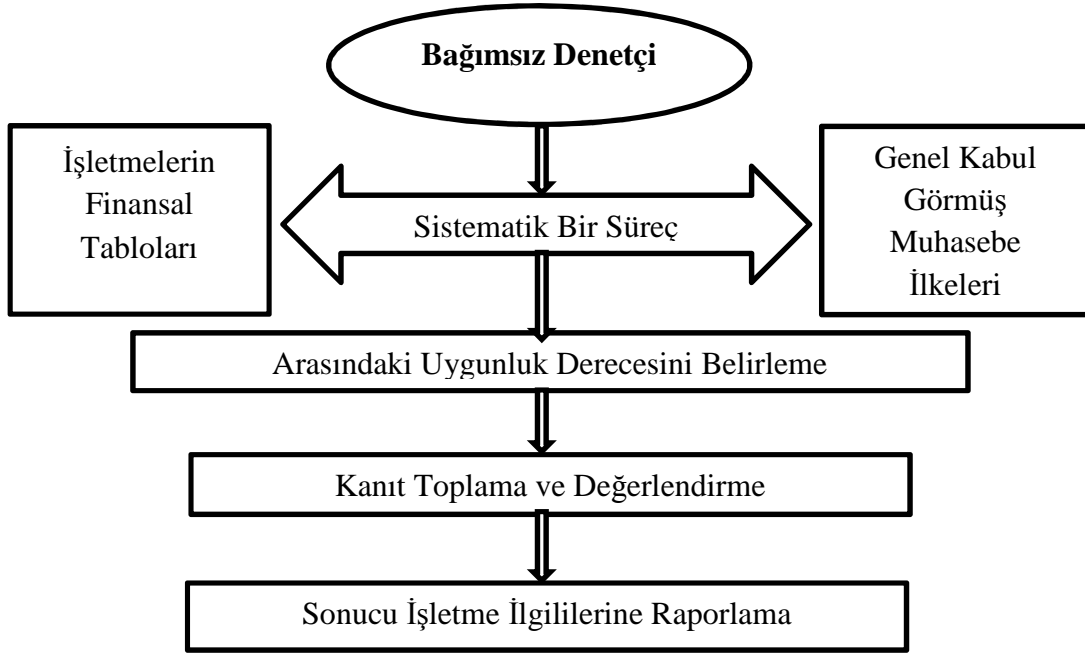
Denetim kavramı, geniş anlamlı bir kavram olması nedeniyle farklı açılardan bakıldığında çeşitli tanımlamalar yapmak mümkündür. Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. (Akgül, 2000)

Denetim Kavramı, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun ilgili bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir, şeklinde tanımlanabilir. (Kepekçi, 2004)

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts Of The American Accounting Association) tarafından denetim Kavramı şöyle tanımlanmıştır. “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir.” (Ulusoy, 2007)

Bağımsız denetim kavramı ise, “ bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması” şeklinde tanımlanabilir. (Selimoğlu ve Uzay, 2011)

**Şekil 4.1:** Bağımsız Denetim Kavramı Akış Şeması (Selimoğlu ve Uzay, 2011)



Bağımsız denetim (Independent auditing), müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi yada denetçiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GKGMI) uygunluk derecesini saptamak amacıyla yapılan denetim faaliyeti çalışmalarıdır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2.maddesinde, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının denetiminin yapılması yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Aynı zamanda bu kanunun 12.maddesi gereğince Yeminli Mali Müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların sahip oldukları teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin ilgili mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu ve hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi verilmiştir. (Kepekçi, 2004)

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye göre; "Bağımsız Denetim, Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu

ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır. (WEB\_39, 2011)

SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri: X, No: 22) “ Bağımsız denetim, İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması süreci” olarak tanımlamıştır. (WEB\_40, 2011)

## **4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI**

### **a) Denetimle ilgili yapılan bütün tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğu vurgulanmaktadır:**

Bu amaçla denetimin dinamik bir faaliyet olduğu ortaya konulmaktadır. Bu süreç denetim faaliyeti ile ilgili gerekli kanıtların ve bilgilerin toplanması, bunların incelenmesi ve değerlendirilmesi, bu değerlendirme sonucunda bir denetim görüşüne ulaşılması, bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi süreçlerini içerir. Bu açıdan değerlendirildiğinde denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak anlaşılmalıdır. (Güredin, 2010)

### **b) Denetim konusu, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialardır:**

İktisadi faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlamaktadır. (Kepekçi, 2004)

İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırlamış olduğu çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliği taşımaktadır. İşletme tarafından hazırlanmış olan söz konusu bu raporlar ve beyanlar menfaat gruplarına sunulmaktadır. Denetimin

temel işlevi, bu iddiaların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılmasını içermektedir. (Kaval, 2008)

**c) Denetim, tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme sürecidir:**

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her tür belge, bilgi ve kayıtları içermektedir. Denetçiler denetim çalışmalarında belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt elde etmek zorundadırlar. Çeşitli denetim teknikleriyle elde edilen bu kanıtlar denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta denetim raporu için bir görüş oluşturulur. (Bozkurt, 2012)

**d) Denetim, önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir.** Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tablolarını önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırarak bu ölçütlere göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütleri, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından belirlenmiş hedefler ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olarak sıralayabiliriz. (Kaval, 2008)

**e) Denetimin son evresi ise sonuçların ilgililere raporlanması sürecidir.** Denetim süreci sonucunda denetçi elde ettiği bilgi, belge ve kayıtlara göre bir görüş oluşturarak bunu ilgililere raporlar.

Denetçi işletme yönetiminin ileri sürdüğü iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları kabul veya reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının ilgili taraflara açıklanması ise yazılı bir rapor ile olur. Denetçi denetim süreci sonucunda hazırlamış olduğu raporda yapmış olduğu incelemenin sonucuna dayanarak, denetlemiş olduğu işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gereğince doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve oldukça güvenilir bir biçimde yansıttığı hususundaki görüşünü ifade eder. (Güredin, 2010)

### 4.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

#### 4.3.1. Dünya’da Bağımsız Denetim

Bazı kaynaklar milattan 3000 yıl önce Babil’de önemli ekonomik olay ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmekte olduğunu, firavunlar döneminin Mısır’ında alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiğini, yine milattan 300 yıl kadar önce Atina’da kamu maliyesinin bir de denetleme organı bulunduğunu, Roma İmparatorluğu’nun da 5.yüzyılda hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesinin kontrol altına alındığı belirtilmektedir. Gemilerini nispeten daha yakın mesafeli ticaret merkezlerine yollayarak dönüşte kaptanlarla hesaba oturan Fransız, Alman, Hollandalı ve İtalyan ortaçağ tüccarları, Afrika’yı dolanarak Hindistan’a giden deniz yolunun bulunmasından sonra, bu hacimli ve uzak yolculuğu gerçekleştirmek için bazen devletinde katıldığı ortaklıklar kurmaya yönelmişler, bu ortaklıklara ödünç verebilir fon sahiplerinin de eklenmesiyle, yapılan ticaretin denetlenmesini gündeme getirmiştir. (HUD, 2013)

Denetçi kelimesi ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmaya başlanmıştır. İngiliz Toprak sahiplerinin hesaplarını tutan kimselerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek amacıyla, bu işlemleri bağımsız bir kişiye incelemek üzere ikinci bir uzman görevlendirildiği bu tarihlere görülmüştür. Mesleki anlamda bağımsız denetimin ilk örgütü 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. “Collegio Dei Raxonati” isimli kurulan bu örgüt çok saygınlığı olan ve üyelik koşulları çok ağır bir kuruluştur. Bu kuruluşun üye adayları 6 yıl bir muhasebeci yanında çalıştıktan sonra bir dizi mesleki sınavlara tabi tutularak diploma almak şartıyla mesleğe kabul edilmekteydiler. Sonrasında 1658 yılında Milano’da “Academia Del Regionieri” adlı benzer bir örgüt kurulmuştur. (Aksoy, 2002)

Modern anlamda bağımsız denetim, ilk olarak 19.yüzyılın başlarında İngiltere’de uygulanmaya başlanmıştır. Sanayi devriminin etkisi ile birlikte işletmelerde üretim kapasitesinin ve çeşitlerinin artması, işletme kayıtlarının hacminin artması ve doğruluklarını güvenceye almak bakımından onaylanmaları gerekli olmuştur. Bu amaçla 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca zorunlu kılınmıştır. Dış denetimin uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim



kuruluşlarının ilk olarak yasal bir biçimde görüldüğü yer İngiltere'dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu'nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelerde bir denetçinin tayini ile ilgili bir hükmün yer alması zorunluluğu getirilmiştir. Bu arada bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinim duyulmuş ve çeşitli meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu meslek birlikleri özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ile muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkilidiler. Bu meslek birliklerinden bir tanesi olan ve 1870 yılında kurulan İngiliz Muhasebeciler Derneği, 1880 yılında Yeminli (Sertifikalı) İngiltere ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute Of Chartered Accountants in England and Wales –ICAEW) adını alarak günümüzde de faaliyetini devam ettiren bu enstitü, mesleğin saygınlık kazanmasını ve mesleğe giriş koşullarını belirlemiştir. İngiltere'de bu enstitünün kurulmasından sonra şirketlerde zorunlu olan denetçi tayininin bu kuruluş tarafından uzmanlığı belgelenen denetçiler arasından seçilmesi zorunluluğu getirilmiştir. (Beyazıt, 1991)

Denetim mesleğinin İngiltere'de tanınmasından sonra bu ülkeden ABD'ye ve Kanada'ya göç eden muhasebeciler 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere Kraliyet hükümetinin izniyle "Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü"nü ve 1887 yılında da New York'ta "Amerikan Kamu Muhasebe Uzmanları Birliği"ni (Certified Public Accountants –CPA)" kurmuşlardır. Aynı yıl New York'ta ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir. Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin yaygınlaşması ve bağımsız dış denetim faaliyetlerinde standartların oluşmasını sağlayan bu kuruluş 1917 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü – The American Institute Of Certified Public Accountants) adını almıştır. İngiltere ve ABD'den sonra ilk uygulamayı 1879 yılında Fransa yapmıştır. Daha sonraları sırasıyla 1893 yılında Hollanda, 1896 yılında Almanya, 1909 yılında Hindistan, 1941 yılında İsviçre, 1945 yılında Arjantin, 1946 yılında Brezilya ve Meksika, 1955 yıllarında ise İtalya, Yunanistan ve Nijerya da denetim mesleğini yasal olarak uygulamaya koymuşlardır. (Aksoy, 2002)

ABD'de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930'lu yıllarda başlamaktadır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants - Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)'nün "Mali Tabloların Bağımsız Kamu

Muhasebecilerince İncelenmesi” (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi 1936 yılında çalışmalarına başlamıştır. ABD’de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act -SEC), ile bağımsız denetimin önemi karar altına alınarak, halka açık şirketlerde muhasebe denetiminden geçmiş mali tabloların periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirilmiştir. (WEB\_41, 2008)

ABD’de 23 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe giren ve 1933 ile 1934 tarihli Menkul Kıymetler Kanunundan bu yana en kapsamlı yasal düzenleme olarak kabul edilen 3763 sayılı Sarbenes-Oxley (SOX) Kanunu, ABD muhasebe uygulamalarında ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız dış denetim düzeninde önemli ölçüde değişikliğe neden olmuştur. Bu kanunun getirmiş olduğu en önemli yeniliklerden biri de Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) kurulmuş olmasıdır. Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC) gözetimi altında faaliyet gösterecek olan bu kurul ile, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini denetleyerek açık, doğru ve tarafsız bir denetim raporunun hazırlanması ve bu amaçla yatırımcıların çıkarlarının korunması hedeflenmiştir. (Ulusoy, 2007)

**Tablo 4.1:** Denetimin Tarihsel Gelişimi (Güredin, 2010)

<b>Zaman Dilimi</b>	<b>Denetim Yaklaşımı</b>	<b>Denetimin Amacı</b>	<b>İlgili Taraflar (Bilgi Kullanıcıları)</b>
<b>Sanayi Devrimi Öncesi</b>	% 100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
<b>Sanayi Devrimi ile 1900’lü Yıllar Arası</b>	% 100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
<b>1900-1930’lü Yıllar Arası</b>	% 100’lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilanço ve Gelir Tablolarının Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet

<b>1930'dan Bugüne</b>	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar
----------------------------	---	--	---

Sanayi devrimi öncesi denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütülmekteydi. Bu devirlerde yapılmış her işlem ve kayıtlarla ilgili belgelerin tamamının eksiksiz olarak tek tek incelenmesiydi. Bu açıdan bakıldığında %100'lük bir inceleme ve doğrulama söz konusuydu. Yapılan denetimin amacı yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahiplerine hizmet verenlerin dürüstlük derecelerinin saptanması olmuştur. (Güredin, 2010)

Sanayi devriminden 1900 yılına kadar olan süreçte teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle anonim şirket şeklinde büyük işletmeler kurulmaya başlanmış, ekonomik faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması, halka açık şirketlerin ortaya çıkması gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya, sermayedar ve yöneticinin ayrışmasına yol açmış, sermaye sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak zorunda kalmışlar, böylece işletme sahipleri ile işletme yönetimi birbirinden ayrılmıştır. Bu dönemde yürütülen denetim çalışmalarında asıl amaç, işletme sahipleri için belge ve kayıtların hatalı veya hileli olup olmadığının tespit edilmesi olmuştur. (Karacan, 2012)

1900'lü yıllardan sonra ise, denetçilerin sadece belge ve kayıtları incelemelerinden tümüyle finansal tabloların incelenmesi ve onaylanması sürecine geçtikleri görülmektedir. Bu gelişmenin asıl nedeni, sanayi devrimiyle birlikte işletmecilik alanında büyük gelişmelerin yaşanmasıdır. Bu dönemde çok ortaklı büyük işletmelerin kurulması, işletmelerin sürekli büyüme sürecinde olmaları, karmaşık muhasebe yapılarının oluşmasının sonucunu doğurmuştur. İşletme sahip ve yönetimi ayrımı nedeniyle ortakların yönetimin faaliyet sonuçları hakkında güvenilir bilgi elde etme ihtiyacını doğurmuştur. Ayrıca büyük işletmelerin sermaye ve kredi ihtiyacı içerisinde olmaları önemli finansal bilgilerin kullanıcısı olarak bankaların ön planda

olmasını gerektirmiştir. Bu süreçte denetimle ilgili tarafları ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet olarak sıralayabiliriz. Bu yıllarda denetimin amacı finansal tabloların bütünüyle onaylanması idi. Denetçiler bu nedenle işlem ve kayıtların tamamını eksiksiz incelemekteydiler. Aynı zamanda bu dönemde denetçilerin belgelerin %100'ünün incelenmesinin yanı sıra, örnekleme tekniklerine de başvurdukları görülmektedir. (Yılancı v.d., 2013)

1930 yıllardan sonra denetim alanında gelişim hızlanarak devam etmiştir. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistikî örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarının şeklini değiştirmiştir. (Bozkurt, 2012)

Bütün bu gelişmelerin sonucunda denetim uygulamalarında yeni bir yaklaşım ortaya konulmuştur. Literatürde bu yaklaşıma “ Sistemlere Dayalı Denetim” adı verilmektedir. Bu yaklaşım “ bir işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi, bu düzen içinde hazırlanmış olan mali tabloların güvenilirliğinin göstergesidir” varsayımına dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bir işletmedeki muhasebe düzeni ve iç kontrol sistemi ne kadar güvenilir ise bu sistem içerisinde hazırlanmış olan finansal tablolarda o kadar güvenilir bilgiler içermektedir. Bu yaklaşım sisteminde denetim çalışmalarında kanıtları, işletme dışındaki kaynaklardan elde etmek yerine büyük oranda denetlenen işletmenin muhasebe ve iç kontrol sisteminden elde edilmesini öngörmektedir. (Karacan, 2012)

Son dönemlere kadar ise, denetim faaliyetlerinde bilgisayar programları, istatistikî ve matematiksel yöntemler ile analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı yaygınlaşmış, zaman içinde denetçilerin yetkileri genişletilmiş ve sorumlulukları da arttırılmıştır. (Akgül, 2000)

#### **4.3.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim**

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır.

Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu'na bağılı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu takip ettiğı görölmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmeliğı yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağılı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra; 18 Haziran 1988 tarihinde Seri:X, No:3 Tebliğı ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri:X, No:4 Tebliğı ile de denetimin nasıl yapılacağını, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir. Seri:X, No: 3 Tebliğı Seri: X, No: 16 Tebliğı'nin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır). Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996'da Seri: X, No: 16 sayılı tebliğı yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu, Seri: X, No:16 nolu Tebliğ'deki esas amaç; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralların belirlenmesidir. Sermaye piyasası bu tebliğ dışında denetime ilişkin olarak, Seri X, No:12 sayılı "Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliğı", Seri:X, No:7 sayılı "Özel Denetime Tabiyet Tebliğı" ve Seri:X, No:15 sayılı "Denetim Kuruluşları Liste Tebliğı"ni yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde son olarak, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliğı 02.11.2002 tarihinde yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değışikliğe gidilmiştir. (Ersoy ve Dönmez, 2006)

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir. 3568 sayılı kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğı bulunduğundan, bu kanununda bağımsız denetimle iç içe girdiğı görölmektedir.

14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen en önemli yenilik ise bağımsız denetimle ilgilidir. Yeni TTK 'nın anonim şirketlerle ilgili 4.kısımın 3.bölümü "Denetleme" başlığı taşımaktadır. Bu başlık altında anonim şirketin ve şirketler

topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenmesini hüküm altına almıştır. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere Yeni TTK ile bütün sermaye şirketlerine muhasebe denetimi zorunluluğu getirilmiştir. Daha sonra yapılan değişikliklerle bağımsız denetim yükümlülüğü tekrar düzenlenmiş ve denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği hükme bağlanmıştır. (Yılcı, 2013)

Ülkemizde denetimle ilgili son düzenleme ise 02.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yapılmıştır.

Kararnamenin amaç ve kapsam bölümü madde-1'de “ Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir” hükmüne yer verilmiştir. (WEB\_42, 2011)

#### **4.4. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ**

Genel olarak denetimi; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında inceleyebiliriz.

##### **4.4.1. Finansal Tabloların Denetimi**

Finansal tablolar, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye imkan tanımak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişmeler ile

işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen “Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Özkaynaklar Değişim Tablosu” olup; bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tablolar, diğerleri ise ek mali tablolar niteliğindedir. (HUD, 2013)

Finansal tabloların denetimi (audit of financial statements), bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş elde etmek amacıyla bu mali tabloların incelenmesi ve sonuçların bir raporla ilgili taraflara iletilmesi sürecidir. Bu kriterler ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, ilgili vergi mevzuatları, yine bunlarla ilgili ulusal ve uluslararası standartlardır. (Kepekçi, 2004)

Finansal tablolarının denetimi, teoride ve uygulamada gerçekleştirilen en yaygın denetim türüdür. Bu denetim hem bağımsız denetçiler, hem de kamu denetçileri tarafından yerine getirilmektedir. İşletmelerde finansal tabloların denetimi yapılmak suretiyle, mali tablolardaki hatalı veya hileli işlemler ortaya çıkarılmakta ve böylece bu tabloların güvenilirliği sağlanmaktadır. (Akgül, 2000)

#### **4.4.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, sosyal güvenlik yasaları gibi mevzuata veya işletme üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmek için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesi sürecidir. (Kaval, 2008)

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili kişi ve kuruluşlara raporlandığından dolayı genellikle iç denetçiler, gerekli durumlarda ise bağımsız denetçiler tarafından yapılabilmektedir. Uygunluk denetiminin performansı, araştırılabilir verilerin, genel kabul görmüş kriter veya standartların varlığına bağlıdır. Uygunluk denetiminin amacı işletmenin kanunlara, kurallara, anlaşmalara veya yönetmeliklere uygunluk derecesini belirlemektir. (Ulussoy, 2007)

#### 4.4.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir kuruluş veya işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını, ekonomik ve verimli bir faaliyette bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla kuruluş veya işletme politikalarını, bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma faaliyetlerini içerir. (Aksoy, 2002)

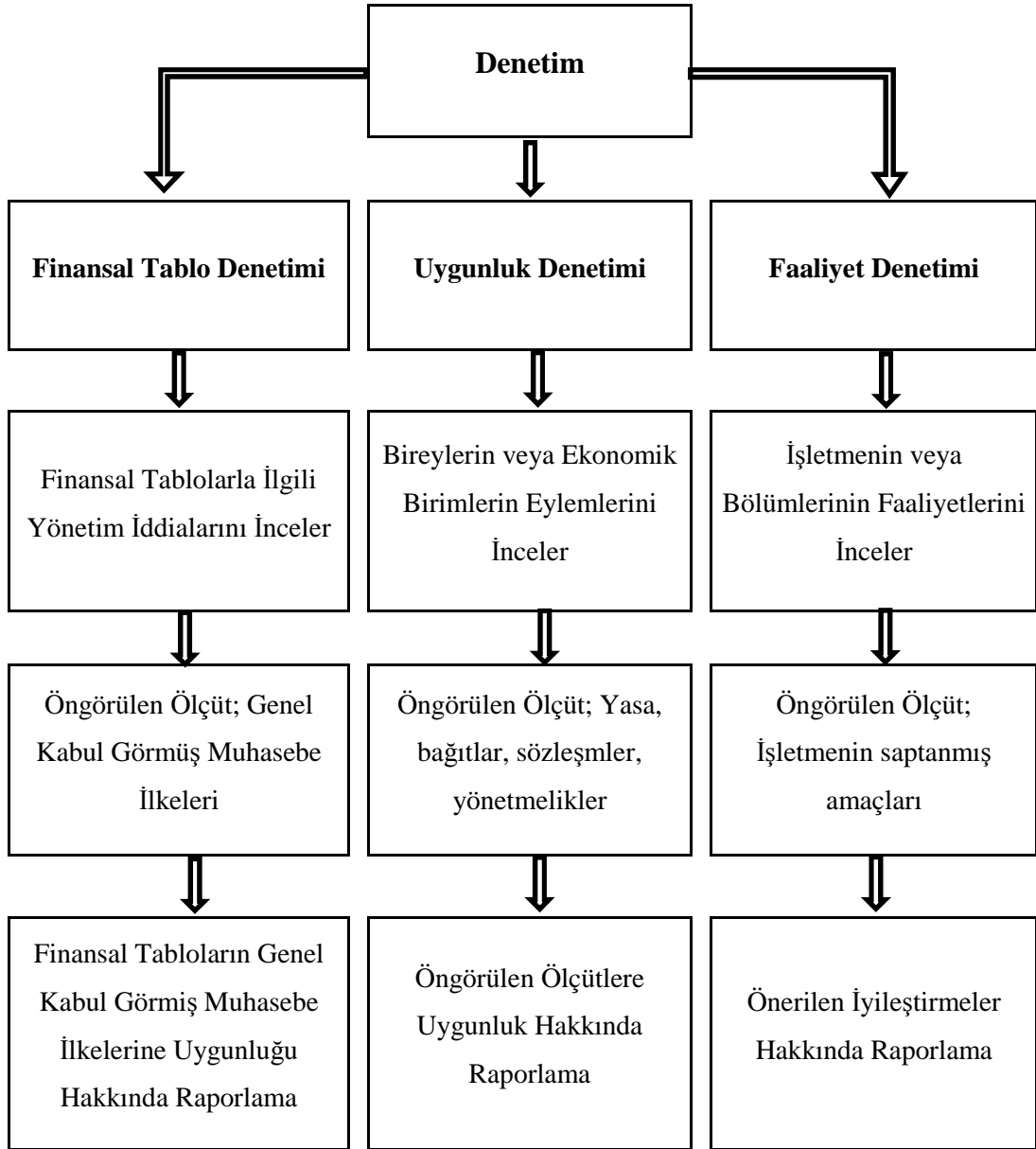
Faaliyet denetimi, genel olarak işletmelerin faaliyetlerinde etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim biçimidir. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yarar. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti olarak kabul edebilir. (Bozkurt, 20012)

Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyet olup işletme yönetimince belirlenmiş hedeflere ve politikalara ulaşıp ulaşılmadığını ölçmeye çalışır. Aynı zamanda işletme yönetimince belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derecede ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikte olmayan her türlü konuyu araştırır. (Güredin, 2010)

Faaliyet denetimi, işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi tahminlerini ortaya koymaya veya bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasındaki olabilecek olumsuz durumları ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yarayan sistematik bir süreçtir. (Kaval, 2008)



Şekil 4.2. Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler (Güredin, 2010)



#### 4.5. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçileri genelde bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayırabiliriz.

#### 4.5.1. Bağımsız Denetçiler

Dış denetçi olarak da adlandırılan bağımsız denetçiler, bir denetim şirketine bağlı olarak veya kendi başına denetim hizmeti veren kişilerdir. Dış denetçi olarak anılmalarının nedeni denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmadıklarındandır. Bağımsız dış denetçiler, eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsız nitelikleriyle denetim sürecinde önemli bir görevi yerine getirmektedirler. Bu yüzden denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra, toplumsal bir sorumluluk da üstlenmiş olurlar. (Erdoğan, 2006)

Bağımsız denetçiler, denetlenen işletmenin finansal tablolarının, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını, bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği doğru, dürüst bir biçimde yansıtmadığını, denetim standartlarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden inceleyerek, sonuçta görüşlerini bir raporla açıklarlar. Bağımsız denetçilerin kendilerine ait işyerleri olup denetledikleri işletme ile aralarında herhangi bir işçi ve işveren ilişkileri bulunmamaktadır. Bu yüzden bağımsızlıkları en yüksek olan denetçi grubu içinde yer alırlar. Genel olarak bağımsız denetçilerin görev alanları işletmelerin finansal raporlarının denetimidir. (Uşul, 2013)

#### 4.5.2. İç Denetçiler

İç denetçiler, işletmelerin kendi iç yapıları içinde kurdukları iç denetim bölümünde çalışan, işletme organizasyonu içerisinde bulunan ve ücretleri işletme yönetimi tarafından karşılanan denetçilerdir. İç denetçiler, işletme faaliyetleri ve hesaplarını incelemek yoluyla işletme yönetimine rapor sunarlar. İç denetçilerin, denetim faaliyetlerini sürdürürken ve iç denetim raporunu düzenlerken tarafsız davranmaları esastır. İç denetim biriminin tarafsızlığını sağlamak için raporlarını işletme yönetim kuruluna vermeleri ve ilişkilerinde yönetim kuruluna karşı sorumlu olmaları yolunda uygulamaların önemi giderek artmaktadır. (Aksoy, 2002)

İç denetçiler genel olarak aşağıdaki faaliyetlerin yerine getirilmesine yardımcı olurlar. (Güredin, 2010)

- a) Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin doğruluğunu, yeterliliğini ve uygulanmasını gözden geçirerek

değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerinin geliştirilerek uygulanmasını sağlamak.

- b) İşletme faaliyet ve işlemlerinin belirlenmiş politikalara, yöntemlere ve yönetmeliklere uygunluğunu araştırmak.
- c) İşletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmasını sağlamak, gerekli tedbirleri almak.
- d) Yönetimce düzenlenip sunulan her türlü bilginin kaynağının doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.
- e) Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesinin araştırılması ve soruşturulması.
- f) Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerinin alınması konularında yönetime tavsiyelerde bulunmak.

İç denetçilerin bağımsızlığından bahsedebilmek için, iç denetçinin işletmenin örgüt yapısı içerisindeki konumuna, bağlı olduğu yönetimin kademesine, yönetim kurulunun iç denetçiye tanıdığı hareket alanına ve vermiş olduğu desteğe göre değerlendirilmesi gerekir. Bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerden denetlenen işletme hakkında bilgi sağlamak ve bağımsız denetim çalışmalarının sürdürülmesi aşamasında iki açıdan faydalanırlar. Ancak bunu gerçekleşmesi için iç denetçilerin bağımsız ve mesleki açıdan yeterli olmalarına bağlıdır. Bağımsız dış denetçiler, stok sayımı, doğrulama mektubu gönderme, hesapların ayrıntılı analizleri gibi konularda iç denetçilerin yardımlarından faydalanabilirler. Ama dış denetçiler elde etmiş oldukları bu bilgilerin güvenilirliğini sonradan araştırıp değerlendirmeleri gerekir. (Ulusoy, 2007)

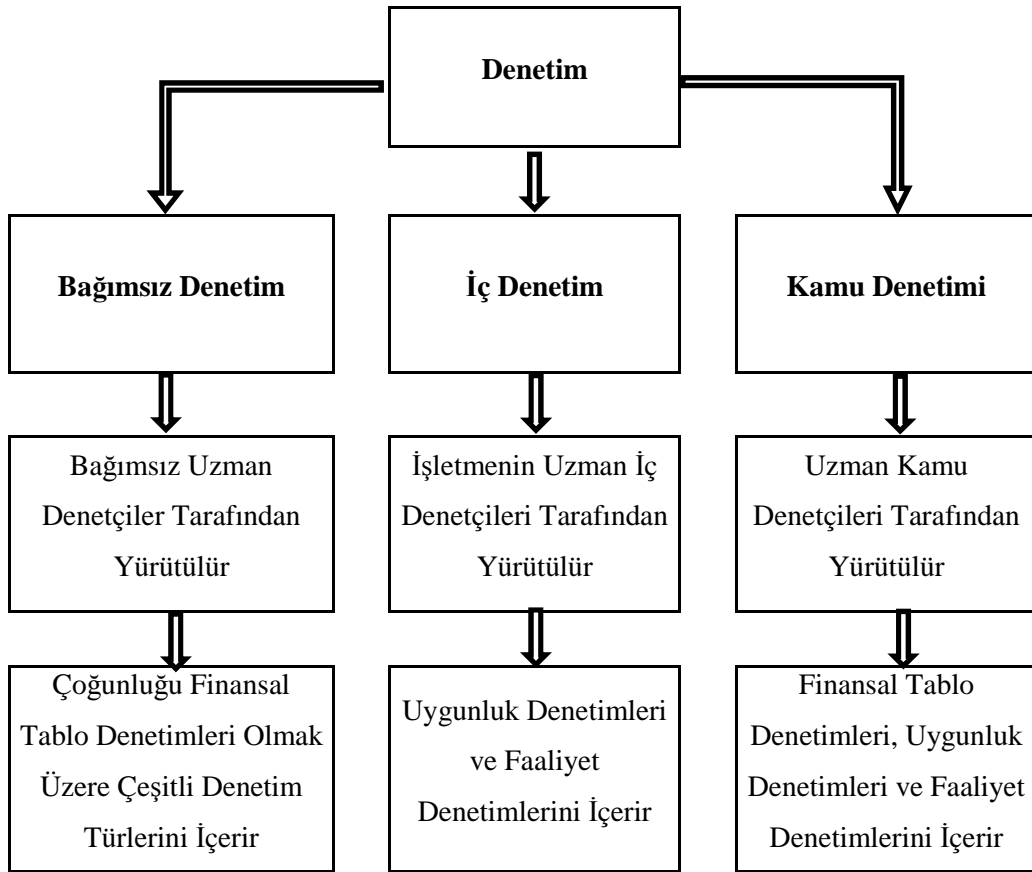
#### **4.5.3. Kamu Denetçileri**

Kamu denetçisi, kamu örgütlerine bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içerisinde kurulup, örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu ve özel sektör işletmelerinin yasalara, yönetmelik ve genel politikalara uygunluk düzeyini inceler ve denetlerler. Kamu denetçilerinin kendi kurumları içinde yapmış oldukları denetim faaliyetlerinde iç denetim, özel sektör

işletmelerinde yaptıkları denetim faaliyetleri çalışmalarında ise kamu denetimi görevini icra etmektedirler. (Akgül, 2000)

Kamu denetçileri, kamu kurumlarının tüm faaliyetleri ile özel sektördeki kuruluşların özellikle vergi yasalarına uyup uymadıklarını ve beyanlarının doğruluğunu araştıran, ücretleri devlet tarafından ödenen denetçi gurubudur. Kamu kesiminde gerçekleştirilen işlemler halk adına yapıldığından bu işlemlerin denetimi ve yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi kamu denetçilerinin görev kapsamı içerisinde yer almaktadır. (Karacan, 2012)

**Şekil 4.3:** Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırması (Güredin, 2010)



#### 4.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

Günümüz ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet koşulları ve ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayılarının sürekli olarak artması ve bunların gerek ülke sınırları içinden gerekse ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyaçlarının artması bağımsız dış denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle işletmelerin, kaynak talebinde buldukları kurumların kendilerinden talep etmiş oldukları finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri eksiksiz, doğru, güvenilir olarak sunmaları gerekmektedir. Günümüz koşullarında işletmelerde bu güvenilirliğin sağlanması ancak bağımsız dış denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır. (Ersoy ve Dönmez, 2006)

Bağımsız denetimin önemini arttıran en önemli unsur güvenilir bilgi sağlama işlevini yerine getirmesidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe yönelik kararların alınmasında yol gösterici olmasıdır. Ayrıca, işletme büyüklüklerinin artması, işletmelere olan devlet müdahalesinin çoğalması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve çoğalması, iş yaşamındaki rekabet koşullarının şiddetlenmesi, insan faktörünün önem kazanması gibi hususlarda bağımsız denetimin öneminin artmasına neden olmuştur. (Çelen, 2001)

Bağımsız denetimin gerekliliği ise finans piyasalarının güven ve istikrara olan ihtiyacı çerçevesinde ele alınmalıdır. Kamunun aydınlatılması ilkesi çerçevesinde finansal piyasaların temeli doğru ve gerçeği dürüstçe yansıtan bilgiye dayanıyorsa, yalan, yanlış ve aldatıcı ve bu itibarla da güvenilir olmayan bilginin piyasalara aktarılması, söz konusu temeli zaafa uğratacak ve piyasaları kararsız bir hale getirip işlevsiz kılacaktır. Dolayısıyla, piyasaya sunulan bilginin doğruluğu ve dürüstlüğüne temin edilmesinde bağımsız denetim mekanizması önemli bir görev üstlenmektedir. Bunun yanında, muhasebe sisteminin ve finansal raporlama standartlarındaki teknik yoğunluğun gittikçe artması, finansal tabloların işletme yönetiminin isteklerine cevap verebilecek şekilde hazırlanması gibi nedenlerle finansal tablolardaki hata ve hile olasılığı artmakta, iç denetim mekanizmalarının yetersizliği ise olası hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde yetersiz kalabilmektedir. Bu kapsamda, bağımsız denetim faaliyeti, finans ve sermaye piyasalarının güven ve istikrar içinde işleminde

üzerinde dikkat ve özenle üzerinde durulması gereken bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. (Okur, 2007)

#### **4.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI**

Bağımsız denetimin yararlarını denetlenen işletmeye, denetlenen işletmeyle ilgili üçüncü kişilere ve kamuya yararları olmak üzere üç başlık altında değerlendirebiliriz.

##### **4.7.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan işletmeye yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz; (Çelen, 2001)

- a) İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tespit eder. Bunun sonucunda işletme yönetimi işletmenin olumlu ve olumsuz mali yapısının ne olduğunu belirleme ve değerlendirme imkânı bulur.
- b) İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzlukları tespit eder ve varsa bu uygunsuzlukların düzeltilmesini sağlar.
- c) Bağımsız denetim finansal tablolarının güvenilirliğini artırır.
- d) İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık, hile ve yolsuzluk yapma eğilimlerinin azalmasına ve önlenmesine yardımcı olur.
- e) Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan vergi beyannamelerine esas teşkil ettiklerinden, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin yapılma olasılığını azaltmış olur.
- f) Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar, bu kararların doğru ve sağlıklı olmasını sağlar.
- g) Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu ilgili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarılmasını sağlar. Bu durum, işletmenin kredi olanaklarını artırır, sonuçta işletme maliyetlerinin azalmasını sağlar.
- h) İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkenliğini ve etkinliğini artırır.

- i) İşletmelerde iç kontrol sistemi ve iç denetim biriminin etkinliğini sağlar.
- j) Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilmesine yardımcı olur.

#### **4.7.2. Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasası'na Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetimin işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilere ve sermaye-para piyasasına sağlamış olduğu yararları şu şekilde sıralayabiliriz; (Çelen, 2001)

- a) Sermaye Piyasası, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, bağımsız denetimdir.
- b) Finans kuruluşları ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta buldukları işletme sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları gerekmektedir. Finansal raporların bu ihtiyaçlara cevap verebilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.
- c) Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- d) Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- e) Denetimden geçmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi içerisinde olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.
- f) Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili yatırım kararlarına ışık tutar ve onları doğabilecek risklerden korur.

- g) Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

#### **4.7.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetimin kamu kuruluşları açısından sağlanmış olduğu yararları şu şekilde sıralayabiliriz; (Güredin, 2010)

- a) Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlar. Bu durum sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel teşkil eder.
- b) Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda hile yapma güdülerini yok eder.
- c) Devletin denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlarlar.
- d) Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olması halinde, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olur. Aynı zamanda resmi kuruluşlarca bu kurumlarda yapılacak denetim kapsamı daraltılarak, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerinin yapılmasına gerek kalmaz.
- e) Denetlenmiş finansal tablolar işletmelerin borçluluk ve iflas hallerinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgiler sağlar.

#### **4.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAM VE AMAÇLARI**

1990'lardan günümüze kadar olan süreç incelendiğinde, ABD'nin yanı sıra denetim mesleği ile ilgili gelişmelerin uluslararası globalleşme süreciyle giderek önem kazandığı görülmektedir. Günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları egemen olmuştur. Teknolojik gelişmeler sonucunda, işletme çevresi



etkilenmekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskıların işletmeler üzerinde etkisi giderek artmaktadır. Bugünkü denetim amaçları arasında, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kredi verme açısından güvenilirliğinin tespiti, kurumsal hilelerin araştırılması, kurumsal yönetimin korunmasına yardımcı olunması, düzenleyici kurumlara bilgi verilmesi gibi kriterler yer almaktadır. (Esendemir, 2011)

İşletmelerde, finansal tabloların bağımsız denetimi, yasal zorunlulukların dışında, iç ve dış bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi sağlanabilmesi amacıyla yapılmaktadır. İşletmenin performansı ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyan bölüm yöneticileri, genel müdür, yönetim kurulu üyeleri ve hissedarlar iç bilgi kullanıcılarıdır. İşletmeye yatırım yapmayı düşünen potansiyel yatırımcılar, kredi kurumları, vergi idaresi, sendikalar ve tedarikçiler ise dış bilgi kullanıcıları olarak sayılabilir. (Esendemir, 2011)

Bağımsız dış denetimin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz. (Aksoy, 2002)

- a) Bağımsız denetim, dış denetimi yapılan kurum ve işletmelere alacak, verecekleri olan kişilerin hak ve yararlarının korunmasına yardımcı olur.
- b) Dış denetimi yapılan kurum yâda işletmelerin hak ve yararlarının gelişmesini sağlamak ve korumak.
- c) İşletme sahiplerinin, ortak yâda hissedarların hak ve yararlarını korumak.
- d) Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların, etkin ve ölçülü kullanımını sağlamak.
- e) Bağımsız denetim, denetim yapılan kurum yâda işletmelerin hak ve yararlarının korunmasını sağlar.
- f) Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulama birliğini sağlamak ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

#### **4.9. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI**

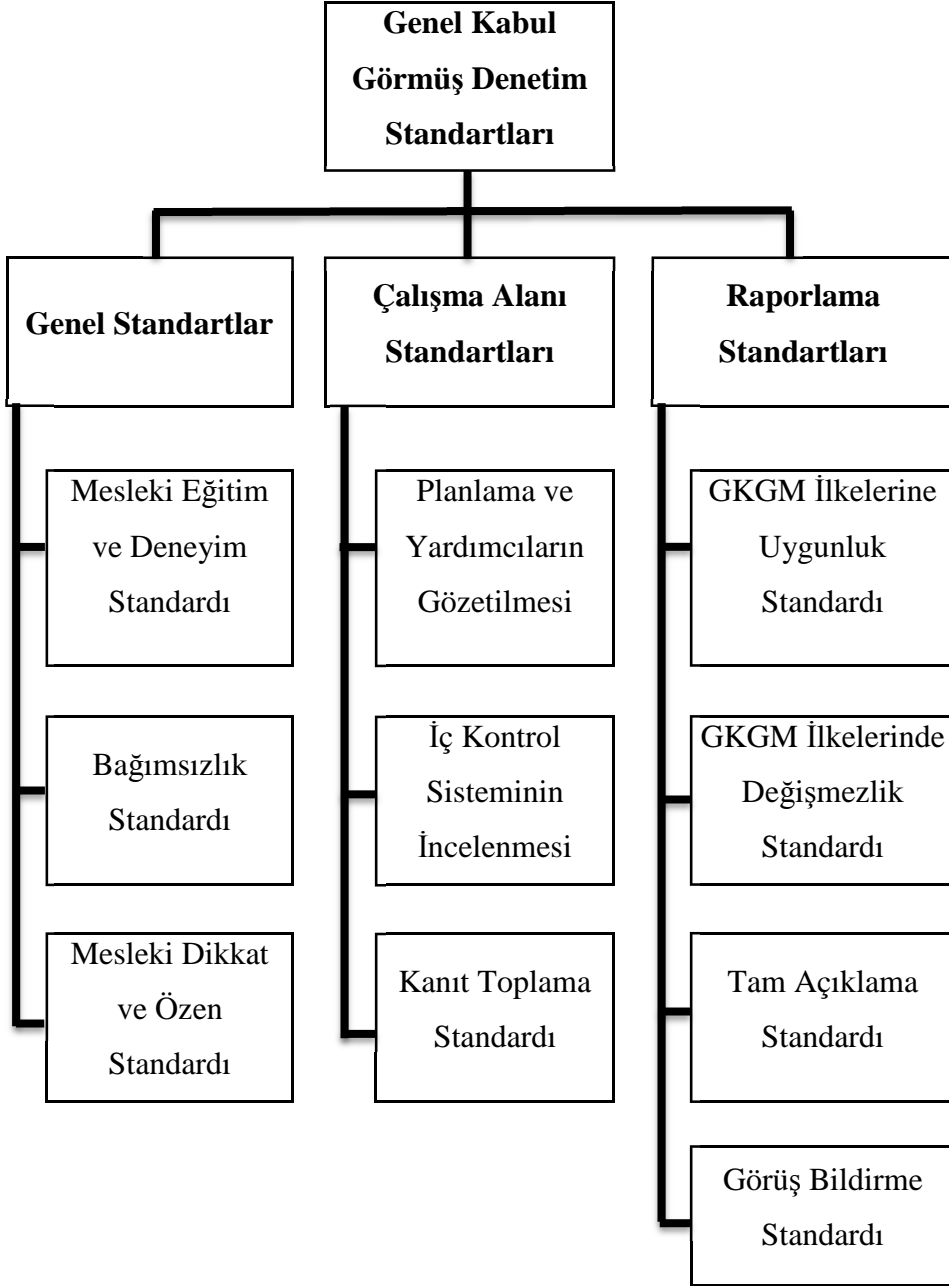
Muhasebe ve denetim mesleği, ülkelerin ekonomik, sosyal ve hukuki yapılarından etkilenmesi sonucu şekillenmektedir. Devletin ekonomiye müdahalesinin yoğun olduğu ülkelerde yasal düzenlemeler yoluyla denetim ilke ve kuralları belirlenirken, devlet

müdahalesinin daha az olduğu ekonomilerde bu işlev meslek örgütlerince yerine getirilmektedir. Ülkelerin bu farklı özellikleri nedeniyle denetim standartları ülkeden ülkeye farklı özelliklerde uygulanmaktadır. Denetim çalışmalarının çok değişik ortamlarda gerçekleştirilmesi, değerlendirmelerin sübjektif ölçütlere dayanması ve finansal bilgileri hazırlayan, kullanan ve denetleyenlerin objektif ve ortak ölçütlere ihtiyaç duyması sonucu denetim standartlarının belirlenmesini gerekli kılmıştır. (Ulusoy, 2007)

#### **4.9.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

Bütün mesleklerde olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uyması zorunlu olduğu bir takım mesleki ilke ve kurallara ihtiyaç vardır. Denetim çalışmalarının kalitesini arttırmak ve kontrol altında tutmak için bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu standartlara “ Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir. Bu standartlar; denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmek, denetçilerin nitelikleri, sorumlulukları, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğu ve aynı zamanda denetçilere çalışmalarında yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlar bütünüdür. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiş ve genel düzeyde kabul görmüştür. Bu standartlar yapılan bir takım ufak değişikliklerle günümüze kadar güncelliğini korumuştur. AICPA, “Denetim Standartları Beyanları - (SAS)” adı altında denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlamak amacıyla günümüzde denetim çalışmalarının omurgasını oluşturan açıklayıcı tebliğler de denilebilecek raporlar yayınlamaktadır. (Bozkurt, 2012)

**Şekil 4.4. :** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Karacan, 2012)



Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını, Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana başlık altında inceleyebiliriz.

#### 4.9.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar bağımsız denetçiyi tanımlayan standartlardır. Bu standart, denetçinin nasıl olması gerektiğini tanımlarken, aynı zamanda da denetçinin denetim çalışmalarında göstereceği davranış biçimlerini belirlemektedir. Denetçilerin kişiliği ile ilgili işlevi olan bu standartları üç alt gruba ayırabiliriz. Bunlar; (Usul, 2013)

- **Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı:** Denetim, bir denetçi olarak yeterli teknik - eğitim ve yetkinliğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır.
- **Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı:** Denetçiler, görevleri ile ilgili tüm konularda bağımsız davranma mantığı içinde olmalı ve tarafsızlığını korumalıdır.
- **Mesleki Özen ve Dikkat Standardı:** Denetçiler, denetim incelemelerinin yapılmasında, denetim raporunun hazırlanmasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.

#### 4.9.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartların aksine denetçilerin kişiliği ile ilgili olmayıp, denetim çalışmalarına başlandığında denetçilerin neler yapması gerektiğini ve uymaları zorunlu kuralları belirlemektedir. Çalışma alanı standardı ile denetim planının yapılması, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ve aynı zamanda kanıt toplanması için denetim tekniklerinin kullanılması konularında denetçilere yol göstermektedir. (Bozkurt, 2012)

Bu grupta üç standart yer alır, bunlar; (Kepekçi, 2004)

- **Planlama ve Gözetim Standardı:** Denetçiler, denetim çalışmalarını yeterli şekilde planlanmalı ve varsa yardımcı personeller gerektiği şekilde gözetlenmelidir.
- **İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:** Denetçiler, denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek için iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar.

- **Kanıt Toplama Standardı:** Denetçiler, denetlenen finansal tablolara ilişkin bir görüşe yeterli düzeyde temel oluşturmak amacıyla belge incelemesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kalitede kanıt elde etmelidirler.

#### 4.9.1.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, dış denetim sonucunda ulaşılan denetçi görüşünün açıklandığı, raporların kapsamı, yapısı ve düzenlemeleriyle ilgili hususları ve detayları içeren denetçilerce uyulması zorunlu olan standartlardır. Denetim raporu, bir anlamda yapılan denetimin ispatı, sunumu ve yapılan denetim sonucunun şeffaflığı ve ilgili taraflara iletilmesindeki ortak bir araçtır. Yapılan her denetim çalışması sonucunda, ulaşılan sonuç ve görüşler mesleki bir bakış açısıyla değerlendirilip denetim raporu şeklinde düzenlenir. Raporlama standartlarının amacı, denetim raporu ile bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri yeterli ölçüde, açık ve kesin olarak belirli sistematik bir format içerisinde sunulmasını sağlamaktır. (Aksoy, 2002)

Denetim raporları, denetçi ile bilgi kullanıcıları arasındaki tek ve yegâne iletişim kaynağı olduğundan dolayı işletme faaliyetleri ile ilgili bilgilerin tüm taraflarca aynı anlam çıkarılacak şekilde ortak bir dille kamuyu aydınlatma ilkesine göre net ve açık bir şekilde düzenlenmeli ve raporlanmalıdır. (Karacan, 2012)

Bu grupta dört standart yer alır, bunlar;

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Denetçi tarafından düzenlenen raporda finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile uyum içerisinde hazırlanıp hazırlanmadığının açıkça belirtilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Denetçi raporunda finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu hususunda bir görüş bildirmektedir. Denetçinin böyle bir görüşe ulaşabilmesi için dürüstlikle ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir ki bu ölçütlere Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) denilmektedir. (Güredin, 2010)

• **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı:** Bu standart, işletmenin denetlendiği yıl ile bir önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir ve tutarlı özellikte olmasını, tutarlı değilse bu farklılığın uygulandığı durumların açıklanmasını içermektedir. Denetçiler raporlarında işletmelerin muhasebe politikalarında karşılaştırma yapmayı önleyici değişikliklerin var olup olmadığını belirtmeleri gerekir. Bu değişikliklerin etkileri işletmelerce mali tablolarda açıklanmışsa herhangi bir sorun içermez. Denetçiler açığa kavuşmamış olan değişiklikleri raporlarında belirtmelidirler. (Bozkurt, 2012)

• **Tam Açıklama (Mali Tablolarda Yeterli Açıklama) Standardı:** Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, finansal tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir. Tam açıklama kavramı, finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olarak düzenlenmesini içerir. Denetçi finansal tablolardaki bilgileri kullanacak kişi ve kurumların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde bu tablolarda açıklama yapılıp yapılmadığını kendi mesleki yargısını kullanarak değerlendirecektir. Denetçi finansal tablolardaki açıklamaları yeterli bulduysa bunu raporunda belirtmez, ama yetersiz bulunduğu konulara ilişkin açıklamalara raporunda değinmesi gerekir. (Kepekçi, 2004)

• **Görüş Bildirme Standardı:** Raporlama standartlarının sonuncusu, finansal tabloların denetçi tarafından bir bütün olarak incelenip değerlendirilmesini, bu değerlendirmeler sonucunda finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüşe ulaşılmışsa denetim raporunda bu görüşün denetçi görüşü olarak açıklanmasını veya bir denetim görüşü elde edilememişse bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını amaçlar. (Karacan, 2012) Denetçilerin denetiminden geçmiş finansal tablolar ve tablolarda yer alan bilgilerin doğru, güvenilir olduğu kabul edilir ve bilgi kullanıcıların karar almalarına yardımcı olur. Bu nedenle yapılan inceleme sonucunda tespit edilen bulgu ve görüşler Genel kabul görmüş denetim standartları doğrultusunda denetim raporunda açıkça belirtilmez. (Aksoy, 2002)

#### **4.9.2. Uluslararası Denetim Standartları**

Ekonomik hayatın ve sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve bu küreselleşmenin sonucu olarak sermaye birikiminin ve uluslararası sermaye transferlerinin hız kazanması dünyada muhasebe ve denetim standartlarının uyumlaştırılması yolundaki çalışmaların hız kazanmasını sağlamıştır. Bu nedenle farklı ülke temsilcileri yeni uluslararası standartların uyumluluğu amacıyla standart oluşturma projeleri çalışmalarında birlikte hareket etmektedirler. Bu konudaki en büyük görev “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants – IFAC)” tarafından üstlenilmiştir. (Güredin, 2010)

Hisse senetleri ve tahvillerin uluslararası piyasalarda işlem görmesi, küreselleşme, dışa açılmanın giderek hız kazanması sadece ulusal ve bölgesel düzeyde değil, aynı zamanda uluslararası düzeyde de hesap verilebilirliği ve bunların açık, anlaşılır olması gerektiğini zorunlu kılmaktadır. Ülkelerin kendi iç mevzuatları ve uygulamaları nedeniyle oluşan finansal bilgiler, uluslararası yatırımcılar için anlamalı, açık ve karşılaştırmalara uygun olmadığı görülmektedir. Tüm bu etkenler göz önüne alındığında ulusal standartların, uluslararası standartlarla uyum içerisinde uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. (Ulusoy, 2007)

Dünya çapında muhasebe denetim standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bir alt kuruluşu niteliğini taşıyan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Standards Board – IAASB) tarafından belirlenmektedir. Bu kurulun görevleri; uluslararası denetim standartlarını, uluslararası gözden geçirme (inceleme) standartlarını, uluslararası güvence standartlarını, uluslararası benzer hizmetler standartlarını ve bunlara ilişkin uygulama rehberlerini belirlemektir. Belirlenen bu standartlar özellikle ekonomik açıdan gelişmiş, para ve sermaye piyasaları güçlü ülkelere benimsenmekte ve genel standartlar özele indirgenerek ülkelerin uygulamalarına katkı sağlamaktadır. (Kaval, 2008)

#### **4.9.3. Ulusal Denetim Standartları**

Türkiye’de ise, denetim ilke ve kuralları ilk kez Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar, Sermaye Piyasası Mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası

mevzuatı yönünden geçerliliğini sağlamak amacıyla belirlenmiştir. Sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kurallara büyük ölçüde Seri X, No:16 sayılı Tebliğ’inde yer verilmiştir. 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Bunların dışında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden bir diğeri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak 2002 yılı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları Federasyonu’na (International Federation Of Accountants – IFAC) bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standart Board - IASB ) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları’nın tercümesini yapmış ve bu tercüme TÜRMOB tarafından yayınlanmış ve uygulamaların yaygınlaşması konusunda büyük bir adım atılmıştır. (Senal, 2011)

Ülkemizde denetim standartları ile ilgili yapılan son düzenleme ise Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 12.06.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri: X, No:22 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile yapılmıştır. Bu tebliğ, Uluslararası Muhasebe Standartları Federasyonu (International Federation Of Accountants – IFAC) tarafından hazırlanan Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak düzenlenmiştir. (Senal, 2011)

Bağımsız denetimin içeriği Yeni TTK m. 397 dördüncü fıkrada “Denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları’yla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir, Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetimin kapsamındadır” şeklinde belirtilmektedir. Bu kanunla yapılacak bağımsız denetimin



Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. (Kayar, 2013)

#### **4.10. BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Denetim faaliyetinin iyi planlanabilmesi ve denetim riskinin doğru tespit edilebilmesi amacıyla, denetime tabi tutulacak işletmenin iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi gerekir. Organizasyonlarda iç kontrol sistemi zaman içerisinde değişiklikler gösterebileceği için iç kontrol sisteminin etkinliğinin sürdürülebilirliği incelenmeli ve test edilmelidir. İç kontrol sistemleri değerlendirilirken, uygulanan kontrol prosedürleri hakkında yeterli bilgi elde edilmeli, iş ve belge akış şemaları ve bunlar arasında tutarlı bir bağın olup olmadığı, organizasyon içerisinde yapılan görev dağılımlarının uygulamadaki fiili durumu yansıtıp yansıtmadığı, görev tanımlamalarının net ve açık bir şekilde ortaya konulup konulmadığı göz önünde bulundurulmalıdır. Bütün bu değerlendirmeler sonucu denetçi iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda bir yargıya ulaşacaktır. Organizasyonun iç kontrol sistemi hakkında denetçi tarafından varılacak olumlu yargı, denetim riskini azaltacak ve önemlilik düzeyinin belirlenmesinde rahat bir hareket alanı sağlayacaktır. Ancak denetçinin iç kontrol sistemi hakkında olumlu yargıya ulaşması, bu sistemin her zaman kusursuz işlediği anlamını taşıdığı söylenemez. İç kontrol sistemi ne kadar mükemmel ve etkin olursa olsun, olası hata ve hilelerin önlenmesi her zaman mümkün olmayabilir. (Ulusoy, 2007)

#### **4.11. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ**

İşletmelerde geleneksel yaklaşım ve yöntemler yerine modern iç kontrol yaklaşımlarının benimsenmesi ve bu yöntemlerinin uygulamaya konması iç kontrol sisteminden beklenen kuruma artı değer katan etkin bir sistemin oluşturulması açısından son derece önemlidir. İşletmelerin iç kontrolden beklenen faydayı en üst düzeyde sağlayabilmeleri açısından modern iç kontrol uygulamaları kapsamında, bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve araçlarını yoğun olarak kullanan, modern, sistem ve risk

bazlı, proaktif denetiminin gereklerini yerine getiren, sürekli denetim yapılarını kuran ve kontrol öz değerlendirme uygulamalarını benimseyen, kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve iç kontrol sürecine katılan bir iç kontrol organizasyonunun hayata geçirilmesi önemli ve gereklidir. İşletmelerde, finansal kayıpların, hile ve suiistimallerin olma olasılığının azaltılması ve faaliyetlerinin sağlıklı bir biçimde sürdürülmesinin sağlanması açısından güçlü ve etkin işleyen bir iç kontrol yapısının oluşturulması esastır. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012)

Denetim çalışmalarının kapsamının belirlenmesinde en önemli dayanaklardan birisi de işletmelerin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini düşürecek, bunun sonucunda denetçi daha az örneklem üzerinde çalışacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli değilse denetçinin kontrol riskinden geri kalan bulgu riski (denetim riski) daha fazla olacaktır. Bu durumda denetçinin temel görevi olan denetim riskini en aza indirmek için daha fazla denetim kanıtı toplamak zorunda kalacak ve aynı zamanda daha fazla denetim tekniği uygulamak zorunda kalacak ve bu durumda da daha fazla zaman ve emek harcayacaktır. Bu durum iç kontrol sisteminin etkinliği ile denetim maliyeti arasında ters yönlü bir bağlantının varlığını göstermektedir. (Kaval, 2008)

İç kontrol sisteminin denetçi açısından bir başka önemi ise denetçilerin vermiş oldukları denetim dışı hizmetlerden kaynaklanmaktadır. Denetim şirketleri ve denetçilerin iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde tecrübe sahibi olmalarından dolayı müşteri işletmeler, onların bu tecrübelerinden faydalanmak isterler. İşletmeler, iç kontrol sistemlerini yeterli bulmadıkları takdirde denetim şirketlerinden kendi firmalarının iç kontrol sisteminin yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi hususlarında yardım alabilmektedirler. Denetim şirketleri veya denetçiler böyle bir taleple karşılaşmaları halinde ilk önce denetlenecek müşteri firmanın iç kontrol sistemini detaylı bir şekilde incelemek ve değerlendirmek zorundadırlar. (Köroğlu ve Uçma, 2006)

İç kontrol sisteminin etkin olması, iç denetçilerin işletmelerin pay ve menfaat sahipleri için ve kamunun aydınlatılması ile şeffaflık açısından sigorta niteliği taşıyan görevlerini daha etkin yerine getirmelerinde, hem de sisteme yönelik güvence verme noktasında çok fazla zaman ve kaynak harcamadan sisteme ne gibi katkılarda

bulanabilmelerine imkân sağlayacaktır. Aynı zamanda iç denetçilerin danışmanlık fonksiyonlarını ön plana çıkararak, kurumsal hedeflerin başarılmasında ve sürdürülmesinde devamlılığı esas almalarını sağlayacaktır. Bu da iç denetçilerin hem işletmeye hem de iç kontrol sistemine daha geniş bir açıdan bakmalarını sağlayarak diğer işletme uygulamalarıyla karşılaştırma yapmalarına imkân sağlayacaktır. (Kızılboğa ve Özşahin, 2013)

#### **4.12. İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ**

İşletme ve kurum yöneticilerince, iş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İç denetçilerin, işletme ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin uygunluğu, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumlulukları bulunmaktadır. Hata, hile ve dolandırıcılıkların, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır. İşletmelerde, karlılık ve verimliliğin güvencesi ise denetlenebilir olmaktan geçer.

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri, özellikle farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak, iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) tarafından “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir. Bu standartlara uyum sağlanması esas olup uyum sağlanamaması durumlarında özel durum açıklamasının yapılması gereklidir. (WEB\_43, 2009)

İç denetim ve bağımsız denetim koordineli bir şekilde uygulanmalıdır. İç kontrol ve iç denetim ile hedeflenen temel amaç, yatırımcılara, finansörlere ve diğer kullanıcılara yönelik güvenilir finansal rapor hazırlanmasını sağlamak, işletme hedeflerinin

gerçekleştirilmesi için kaynakların etkin ve verimli olarak kullanıldığına dair operasyonel kontrollerin yapılması, operasyonların ve mali tablonun kanun ve düzenlemelere uygun olup olmadığının denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimle ise işletmelerin halka açıklanacak yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması, defter, kayıt ve belgelerin denetiminin yapılması ve değerlendirilmesi süreçlerinin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Böylece etkin bir iç ve dış denetimin oluşturulması şirketlerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesi ve şeffaflığın sağlanması açısından son derece önemli ve gereklidir. (Göçen, 2010)

**Tablo 4.2:** İç Denetim ve Bağımsız Denetim Karşılaştırması (Pehlivanlı, 2010)

<b>FAKTÖR</b>	<b>İÇ DENETİM</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİM</b>
<b>Amaç</b>	Risk yönetimi ve kontroller	Finansal tablolar hakkında görüş bildirme
<b>Faaliyet Kapsamı</b>	Bütün olarak işletme sistemi; hile, uyumluluk gibi	Bilanço, Gelir tablosu ve Finansal sistem
<b>Bağımsızlık</b>	İşletme çalışanı fakat standartlar gereği bağımsız hareket eden	İşletme dışı bir denetim organizasyonu
<b>Personel</b>	İç denetim alanında uzman bir personel	Muhasebe ve Finansal raporlara, uygulamaları konusunda uzman
<b>Metodoloji</b>	Risk odaklı denetim sistemi, güvence ve danışmanlık faaliyetleri	Kısmen risk odaklı denetim yaklaşımının kullanımı, belgeleme ve doğrulama
<b>Raporlama</b>	Denetim komitesi ve Üst yönetime ayrıntılı rapor sunma	Ortaklara yönelik kısa standart denetim raporunun yayınlanması
<b>Standart</b>	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Standartları	Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
<b>Yasal Yükümlülük</b>	Finansal sektör ve bir kısım kamu kesimi kurumları	Halka açık işletmeler, SPK mevzuatına tabi bir kısım şirketler ve kimi kamu kurumları için zorunlu

<b>İşletme Büyüküğü</b>	Genellikle büyük işletmeler	İşletme büyüklüklerinden ziyade yasal zorunluluk yönlendirici olmaktadır
-----------------------------	-----------------------------	--

Günümüzde bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyumun öneminin giderek arttığı görülmektedir. Bağımsız denetçi, çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve yeterli bir iç denetim biriminin bulunduğu işletme ortamında, işletme içi denetim faaliyetlerini denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte; mali durum ve faaliyet sonuçları üzerinde görüşlerini sunabilmektedir. İç denetimin etkin bir şekilde çalışması ve arzulanan düzeyde denetim yapması bağımsız denetim üzerinde güven tesis ederek denetim çalışmalarının sürecini kısaltacaktır. Bu durumda iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında pasif işbirliği olduğu kabul edilebilir. Tesis edilecek iç kontrollerle bu kontrollerin etkinliğini inceleyen, mali nitelik taşıyan ve taşımayan faaliyetleri değerlendiren iç denetimin yeterliliği, doğrudan bağımsız denetimin kapsamını ve etkinliğini belirlemektedir. İç denetim ve bağımsız denetimin görev alanları ve kapsamaları konusunda benzer özellik taşıması nedeniyle birbirleriyle koordineli çalışmadığı durumlarda tekrar edilen incelemelerin yapılmasına sebep olabilmektedir. (Kartal, 2013)

# BÖLÜM SON

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Globalleşme sonucu sürekli büyüyen ve gelişen ekonomik ve teknolojik koşullarda ve yoğun rekabet ortamında, işletme kültürlerinin değişmesi, ekonomik ölçeklerinin büyümesi ve işlem hacimlerinin sürekli artması nedeniyle işletme faaliyetleri gün geçtikçe karmaşık bir hal almıştır. Bu koşullarda işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırmaları, varlıklarını korumaları, işletme içerisinde oluşabilecek olası hata ve hilelerin önlenerek güvenilir finansal bilgilere ve etkin bir iç kontrol ortamına ihtiyaç duymalarını gerektirmektedir. Global rekabet koşulları içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmelerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdikleri giderek önem kazanmaktadır.

İşletme ile ilgili çıkar grupları, kararlarını verirken ancak kendilerine sunulan finansal tablolardaki bilgilerden yararlanırlar. İşletmeler tarafından yayınlanmış olan finansal tablolar ve raporlar, işletmeye ilişkin bilgilerin temel kaynağını oluştururlar. Bu bilgilerin istenilen nitelikte olup olmadığı, her ne kadar işletme içi bir denetim ile anlaşılabilir de, çıkar gruplarının işletmelerin iç denetim birimince yapılacak bir denetime ilişkin kuşkuları, bağımsız bir dış denetimin yapılması zorunluluğunu gerektirmektedir. İç denetçilerin, şirketin bir çalışanı olarak ve belirli bir ücret karşılığında çalışıyor olmaları, denetimde finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin böyle bir kuşku doğurması muhtemeldir. Söz konusu bu kuşku ve tereddütlerin giderilmesi amacıyla, denetlenen şirket ile çıkar ilişkisi olmayan, bağımsız bir denetim mekanizması tarafından bu bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin onaylanması gerekmektedir. Ancak bunun sağlanması da sağlıklı ve kaliteli bir bağımsız denetim faaliyetinin yapılması sonucunda gerçekleştirilebilir.

Günümüzde iç denetim ve iç kontrol amaç, kapsam, özellik ve rolleri bakımından birbirinden farklı olarak değerlendirilmektedir. Ortak noktaları ise birbirlerini tamamlayan nitelikte kurumların içyapılarıyla ilgili olmalarıdır. İç denetim, iç kontrolün içinde; fakat iç kontrolü değerlendiren başka bir ifade ile iç kontrol sürecinin aynası

konumundadır. İç kontrol örgütlerin belirlenen amaçlarına uygun davranılmasını sağlayan iç denetim ise örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan ve ulaşma seviyesini belirleyen bir süreçtir. Aynı zamanda iç kontrol, süreklilik esasına tabi olarak denetlenen kurumun organizasyonuna ve işleyişine entegre bir sistemdir.

Denetim çalışmalarının kapsamının belirlenmesinde en önemli dayanaklardan birisi de işletmelerin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini düşürecek, bunun sonucunda denetçi daha az örneklem üzerinde çalışacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli değilse denetçinin kontrol riskinden geri kalan bulgu riski (denetim riski) daha fazla olacaktır. Bu durumda denetçinin temel görevi olan denetim riskini en aza indirmek için daha fazla denetim kanıtı toplamak zorunda kalacak ve aynı zamanda daha fazla denetim tekniği uygulamak zorunda kalacak ve bu durumda da daha fazla zaman ve emek harcayacaktır. Bu durum iç kontrol sisteminin etkinliği ile denetim maliyeti arasında ters yönlü bir bağlantının varlığını göstermektedir.

Küresel rekabet ortamında sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen işletmeler, kurumsal yönetim kalitesini sağlamak amacıyla iç denetim faaliyetine ihtiyaç duymaktadırlar. Küçük ölçekli işletmelerde yöneticiler günlük faaliyetleri ve çalışanları etkin bir şekilde yönetebilecek ve takip edebilecek yeterliliğe sahiptirler. İşletme ölçeklerinin büyümesi, karmaşıklaşan işlemler ve piyasa ilişkileri içinde etkin yönetilmesi için kontrol ihtiyacı sürekli artmaktadır. İşletme yöneticilerinin iç kontrol sisteminin kurulması ve işlerliğinin sağlanması amacıyla önemli sorumlulukları vardır. İç kontrol sistemi ile ilgili, bağımsız ve tarafsız olarak yönetime güvence sağlayan ve yatırımcılar ile kredi verenler için işletmenin kredibilitesine değer katan özelliğinden ötürü iç denetim faaliyetinin yürütülmesine ihtiyaç duyulmaktadır. İşletme yöneticileri bu ihtiyaçtan dolayı, işletmenin ölçek ve faaliyetlerinin türü, sermaye kaynakları ve risk faktörlerini dikkate alarak iç denetim faaliyetinin nasıl organize edileceğine yönelik kararlar belirler ve bu doğrultuda hareket ederler.

İç denetim ve bağımsız denetim koordineli bir şekilde uygulanmalıdır. İç kontrol ve iç denetim ile hedeflenen temel amaç, yatırımcılara, finansörlere ve diğer kullanıcılara yönelik güvenilir finansal rapor hazırlanmasını sağlamak, işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi için kaynakların etkin ve verimli olarak kullanıldığına dair operasyonel kontrollerin yapılması, operasyonların ve mali tablonun kanun ve

düzenlemelere uygun olup olmadığının denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimle ise işletmelerin halka açıklanacak yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması, defter, kayıt ve belgelerin denetiminin yapılması ve değerlendirilmesini süreçlerini hedefler. Böylece etkin bir iç ve dış denetimin oluşturulması şirketlerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesi ve şeffaflığın sağlanması açısından son derece önemlidir.

Küreselleşme sonucu ekonomik koşulların her geçen gün değişmesi, iş dünyasında hızla artan rekabet koşulları ve ülkemizde uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmelerin sayılarının sürekli olarak artması ve bunların gerek ülke sınırları içinden gerekse ülke sınırları dışından kaynak bulma ihtiyaçlarının artması bağımsız dış denetim faaliyetinin kaçınılmaz bir gereksinim olması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle işletmelerin, kaynak talebinde buldukları işletmelerin kendilerinden talep etmiş oldukları finansal durumları ve muhasebe verilerine ilişkin bilgileri eksiksiz, doğru, güvenilir olarak sunmaları gerekmektedir. Günümüz koşullarında işletmelerde bu güvenilirliğin sağlanması ancak bağımsız dış denetim faaliyeti ile mümkün olmaktadır.



## KAYNAKÇA

### Kitaplar :

- [1] Adiloğlu, B., (2011), “*İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*”, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 3-110.
- [2] Akgül, B.A., (2000), “*Türk Denetim Kurumları*”, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 1-17.
- [3] Aksoy, T., (2002), “*Tüm Yönleriyle Denetim*”, Yetkin Basımevi, Ankara, 37-277.
- [4] Aksoy, T., (2007), “*Basel II ve İç Kontrol*”, Ankara SMMM Odası Yayın No:53, Ankara, 215-334.
- [5] Aksoy, T., (2010), “*Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ’ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol*”, TURMOB Yayınları:384 Ankara, 353.
- [6] Alptrük, E., (2008), “*Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 3-54.
- [7] Bozkurt, N., (2010), “*Muhasebe Denetimi*”, Alfa Basım, İstanbul, 17-41.
- [8] Elitaş, C., (2012), “*Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes – Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*”, Gazi Kitapevi, Ankara, 5-75.
- [9] Erdoğan, M., (2006), “*Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*”, Maliye ve Hukuk ve Yayınları, Ankara, 1-19.
- [10] Erkan, M., (2012), “*TTK’nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim*”, Ekin Basın Yayın, İstanbul, 125-192.
- [11] Güredin, E., (2010), “*Denetim ve güvence Hizmetleri*”, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 11-140.

- [12] Karacan, S., Uygun, R., (2012), “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama*”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 19-105.
- [13] Kaval, H., (2008), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitapevi, Ankara, 3-139.
- [14] Kaya, M.E., (2007), “*Bağımsız Denetim Mevzuatı*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 3-30.
- [15] Kayar, İ., (2013), “*6102 Sayılı TTK’na Göre Ticaret Hukuku*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 464.
- [16] Kepekçi, C., “*Bağımsız Denetim*”, Avcıol Basım, İstanbul, 1-89.
- [17] Kepekçi, C., (1982), “*İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:251/171, Eskişehir, 42-46.
- [18] Keskin, D.A., (2006), “*Kontrol sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*”, Beta Basım, İstanbul, 9-20.
- [19] Kurnaz, N., Çetinoğlu, T., (2010), “*İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 11-127.
- [20] Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), (2013), “*Denetim İlke ve Esasları*”, 1.Cilt, Acar Basım, İstanbul, 11-12.
- [21] Önder, M.F., (2008), “*Türk Hukukunda İç Denetim ve Uluslararası Standartlara Uyumu*”, Asil Yayın Dağıtım, Isparta, 3-41.
- [22] Pehlivanlı, D., (2010), “*Modern İç Denetim*”, Beta Basım Yayım, İstanbul, 7-114.
- [23] Selimoğlu, S.K., Uzay, Ş., (2011), “*Muhasebe Denetimi*”, Gazi Kitapevi, Ankara, 1-113.
- [24] Toroslu, M.V., (2014), “*TTK Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim*”, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 1-146.
- [25] Tüm, K. , Memiş, M.Ü., (2012), “*İç Kontrol, Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme*”, Karahan Kitapevi, Adana, 5-153.

- [26] Tümer, S., (2010), “*Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları*”, Poyraz Ofset, Ankara, 11-45.
- [27] Usul, H., (2013), “*TFRS Uygulamalı Bağımsız Denetim*”, Detay Yayıncılık, Ankara, 14-128.
- [28] Ulusoy, Y., (2007), “*Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 29-61.
- [29] Yılandı, M., (2006), “*İç Denetim, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma*”, Nobel Basımevi, Ankara, 3-88.
- [30] Yılandı, F.M., Yıldız, B., Kiracı, M., (2013), “*Muhasebe Denetimi*”, Detay Yayıncılık, Ankara, 1-30.

### **Makaleler :**

- [1] Akpınar, Y., (2010), “*610 Nolu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları*”, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:12, Sayı:2, 174-200.
- [2] Aksoy T., (2005) “*Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliği: Analitik Bir İnceleme*”, İSMMMÖ Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, İstanbul.
- [3] Beyazıtılı, E., (1991), “*Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması*”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgileri Fakültesi Dergisi, Ankara, 143-193.
- [4] Cömert, N., “*Türk Ticaret Kanun Tasarı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol*”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, İç Denetim Dergisi, Kış 2008, Sayı:21, 24-27.

- [5] Çelen, E., (2001) “*Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*”, İSMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 55, 20.
- [6] Dabbağoğlu, K., (2009), “*İç Kontrol Sistemi*”, Kafkas Üniversitesi Dergisi, Yıl:2009 Sayı:26, 109-115.
- [7] Demirbaş, M., (2005), “*İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1, İstanbul, 167-188.
- [8] Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K., Yılcı, M., (2012), “*Denetim*”, T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayın No: 2618, Açıköğretim Fakültesi, Yayın No:1568 Eskişehir, 85.
- [9] Ersoy, A., Dönmez, A., (2006), “*Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*”, Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 36, Ankara, 69-91.
- [10] Esendemir, E., (2011), “*Finansal Bilginin Güvenilirliği ile ilgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler,*” Journal of Yasar University, Sayı: 23(6), İzmir, 3890-3903.
- [11] Göçen, C. A., (2010), “*Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası*”, İSMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:97, İstanbul, 107-132.
- [12] Gönülaçar, Ş., (2007), “*İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler*”, Mali Hukuk Dergisi, Sayı : 130-131.
- [13] İbiş C., Çatıkkaş Ö., (2012), “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, Ankara, 108-115.
- [14] İğdelipınar, Ö.A., (2012), TİDE, “*Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler*” , <http://tide.org.tr/> , 23/04/2014.
- [15] Kartal, F., (2013), “*Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları*”, Türkiye Finans Yöneticileri Vakfı, Maliye Finans Yazıları, Yıl: 27 Sayı: 99, 8-36.
- [16] Keskin, D.A., (2009), “*Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol sistemi ve Değerlendirilmesi*”, Kamu İç Denetçiler Derneği, Denetim Dergisi, Ankara, 14-20.

- [17] Kızılboğa, R., Özşahin, F., (2013), “*Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı*”, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:6 Sayı:2, 220-236.
- [18] Korkmaz, U., (2007), “*Kamuda İç Denetim*”, Bütçe Dünyası Dergisi, Cilt:2 Sayı:25, 4-15.
- [19] Köroğlu, Ç., Uçma, T., (2006), “*İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*”, Mevzuat Dergisi, Yıl:9, Sayı:103.
- [20] Memiş, M.Ü., “*Etkin ve Başarılı İç Denetim İçin Gerekli Koşullar*”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:2008 Sayı:85, 80.
- [21] Önce, S., İşgüden, B., (2012), “*İç Denetim Faaliyetinin Gelişen ve Değişen Bilgi Teknolojileri Ortamı Açısından Değerlendirilmesi: İMKB-100 Örneği*”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Sayı:17, 39-58.
- [22] Sağlar, J., Tuan, K., (2009), “*İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri*”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 1, Adana, 343–358.
- [23] Saltık, N., (2006), “*İç Kontrol ve Özdeğerlendirme*”, T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara, 1-22.
- [24] Tuan, K., “*Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*”, Ç.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13.Sayı:2, Adana, 4.
- [25] Türedi, S.Ç., (2005), “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi*”, Mevzuat Dergisi, Yıl:8, Sayı:91.
- [26] Uyar, S., (2010), “*UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*”, Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı:2/2, Alanya, 37-60.
- [27] Uyar, S., (2013), “*İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü*”, İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 63.

- [28] Yurtsever, G., (2008), “*Bankacılığımızda İç Kontrol*”, TBB, Yayın No: 256 İstanbul, <http://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/819/2ickontrol.pdf>, 23/04/2014, 83.

### **Tezler :**

- [1] Baskıcı, Ç., (2012), “*İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri*”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 43.
- [2] Erdoğan, S., (2009), “*İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri için İç Kontrol Modeli Önerisi*”, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: 2799, Ankara, 25-26.
- [3] Okur, M., (2007), “*Bağımsız Denetimin Denetimi*”, Yeterlilik Etüdü, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 1-48.
- [4] Senal, S., (2011), “*Bağımsız Denetimin Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetimi Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*”, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- [5] Sezal, L., (2006) “*Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Adana, 43.

### **Elektronik Yayınlar/İnternet:**

- [1] WEB\_1, (2014), Türk Dil Kurumu, “*Kontrol*”, <http://www.tdk.gov.tr> (çevrimiçi), 16/03/2014.
- [2] WEB\_2, (2002), Özeren B., “*Federal Devlette İç Kontrol Standartları*” (Çeviri), <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/22feddevickontstandart.pdf>, 22/03/2014.
- [3] WEB\_3, (2013), Uludağ Üniversitesi, “*İç Kontrol El Kitabı*”, [http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic\\_Kontrol\\_El\\_Kitabi.pdf](http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf), 24/03/2014.

- [4] WEB\_4, (2013), ÇSGB, Strateji Geliştirme Başkanlığı, “*İç Kontrol El Kitabı*”, <http://www.cs.gb.gov.tr/cs.gbPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/sgb/dosyalar/ickontrolkitabi.pdf>, 26/03/2014.
- [5] WEB\_5, (2014), İç Denetim Merkezi, “*Coso - İç Kontrol Birleştirilmiş Çerçevesi Nedir?*”, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1116](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1116), 20/04/2014.
- [6] WEB\_6, (2014) Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü , “*Coso İç Kontrol Modellerinin Unsurları Nelerdir?*” <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html>, 20.04.2014.
- [7] WEB\_7, (2013), ÇSGB, Strateji Geliştirme Başkanlığı, “*İç Kontrol El Kitabı*”, <http://www.cs.gb.gov.tr/cs.gbPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/sgb/dosyalar/ickontrolkitabi/> , 20/04/2014.
- [8] WEB\_8, (2014), İç Denetim Merkezi, “*Coso - İç Kontrol Birleştirilmiş Çerçevesi Nedir?*”, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1116](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1116), 20/04/2014.
- [9] WEB\_9, (2005), “*5411 Sayılı Bankacılık Kanunu*”, [https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik\\_Kanunu/1540bankacilik\\_kanunu\\_13.9.2013.pdf](https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/1540bankacilik_kanunu_13.9.2013.pdf), 23/04/2014.
- [10] WEB\_10, (2003), T.C. Başbakanlık, Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Müdürlüğü, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatlar>, 23/04/2014.
- [11] WEB\_11, (2011), 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>, 23/04/2014.
- [12] WEB\_12, (2014), Uzun, A.K., “*Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*”, <http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>, 06/04/2014.
- [13] WEB\_13, (2013), Uludağ Üniversitesi, “*İç Kontrol El Kitabı*”, [http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic\\_Kontrol\\_El\\_Kitabi.pdf](http://ickontrol.uludag.edu.tr/images/files/Ic_Kontrol_El_Kitabi.pdf), 24/03/2014.

- [14] WEB\_14, (2013), ÇSGB Strateji Geliştirme Başkanlığı, “*İç Kontrol El Kitabı*”, <http://www.csgb.gov.tr/csgbPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/sgb/dosyalar/ickontrolkitabi/>, 26/03/2014.
- [15] WEB\_15, (2007), Uzunay, V., “*COBIT*”, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4045,cobitpdf.pdf?0>, 26/04/2014.
- [16] WEB\_16, (2014), Alagöz, A., “*İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisi*”, [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf), 26/04/2014, 102.
- [17] WEB\_17, (2014), Çolak, H.B., “*İç Kontrol ve İç Denetim ilişkisi*”, <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/119-makale44.html>, 25/04/2014.
- [18] WEB\_18, (2014), TDK, “*İç Denetim*”, <http://www.tdk.gov.tr/>, Çevrimiçi, 18/05/2014.
- [19] WEB\_19, (2014), The Institute Of Internal Auditors, “*internal Audit*”, Çevrimiçi, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, 18/05/2014.
- [20] WEB\_20, (2014), İç Denetim Portalı, “*İç Denetim Nedir?*”, [http://www.icdenetim.net/index.php?option=com\\_content&view=article&id=43&Itemid=55](http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=43&Itemid=55), 18/05/2014.
- [21] WEB\_21, (2014), Tek, Z., Çetinkaya, E.M., “*İç Denetim*”, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>, 18/05/2014.
- [22] WEB\_22, (2014), Uzun, A.K., “*İç Denetim Nedir?*”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/İç%20Denetim/İç%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>, 06/04/2014.
- [23] WEB\_23, (2014), İç Denetim Merkezi, “*İç Denetimin Tarihçesi*”, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1070](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1070), 18/05/2014.



- [24] WEB\_24, (2014), Akbulak, Y., “İşletmelerde İç Denetimin Önemi”, <http://www.dunya.com/isletmelerde-ic-denetimin-onemi-117137h.htm> (08.06.2014).
- [25] WEB\_25, (2014), İç Denetim Merkezi, “Neden İç Denetim?”, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1075](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1075), 18.05.2014.
- [26] WEB\_26, (2014), T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı, “İç Denetim Türleri /Uygulamaları Nelerdir?”, <http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=153>, 25/05/2014.
- [27] WEB\_27, (2014), Mustafa Kemal Üniversitesi, “İç denetimin Danışmanlık Fonksiyonu”, <http://www.mku.edu.tr/main.php?page=readpage&id=15631&location=icdenetim>, 10/06/2014.
- [28] WEB\_28, (2014), İç Denetim Merkezi, “İç Denetimin Kapsamı”, [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1068](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1068), 18/05/2014.
- [29] WEB\_29, (2014), İç Denetim Portalı, “İç Denetim Nedir?”, <http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>, 18/05.2014.
- [30] WEB\_30, (2013), İSMMMO, “KOBİ’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf>, 29.06.2014.
- [31] WEB\_31, (2013), İSMMMO, “KOBİ’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf>, 29.06.2014.
- [32] WEB\_32, (2010), Türkiye İç Denetim Enstitüsü, “Etik Kurallar”, [http://tide.org.tr/page.aspx?nm=etik\\_kurallar](http://tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar), 15/06/2014.
- [33] WEB\_33, (2014), Kandıralı, E. Ü., “Denetim ve İç Denetim Uygulamaları”, Sunu, <http://www.uskudarmmmbd.com/wp-content/denetimic-denetim.ppt>, 01/07/2014.

- [34] WEB\_34, (2010), Alagöz, A., “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf), 15/06/2014, 109-110.
- [35] WEB\_35, (2010), Alagöz A., “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf), 15/06/2014, 109-110.
- [36] WEB\_36, (2014), Tek, Z., Çetinkaya, E.M., “İç Denetim”, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>, 15/06/2014.
- [37] WEB\_37, (2014), TDK, “Kontrol”, <http://www.tdk.gov.tr>, Çevrimiçi, 04/11/2014.
- [38] WEB\_38, (2014), TDK, “Revizyon”, <http://www.tdk.gov.tr>, Çevrimiçi, 04/11/2014.
- [39] WEB\_39, (2011), 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/660\\_khk.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/660_khk.pdf), 09/11/2014.
- [40] WEB\_40, (2011), SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, (Seri: X, No: 22)”, <http://www.spk.gov.tr>, 09/11/2014.
- [41] WEB\_41, (2008), Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M., “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe” [http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe Denetimi Gecmisten Gelecege.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf), 16/11/2014.
- [42] WEB\_42, (2011), Resmi Gazete, “660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>, 18/11/2014.
- [43] WEB\_43, (2009), Uzun, A.K., “Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü” [http://www.denetimnet.net/Pages/ic\\_kontrol\\_ic\\_denetim.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx), 13/12/2014.

## ÖZGEÇMİŞ

**Harun YALMAN**

**SPK Denetçi - Mali Müşavir**

### İletişim Bilgileri

- **E-Posta** : [harunyalman76@hotmail.com](mailto:harunyalman76@hotmail.com)
- **Adres Bilgileri** : Türkiye - Ankara - Altındağ – Karapürçek Mah.
- **Cep Telefonu** : 90 (543) 464 89 32

### Kişisel Bilgiler

- **Toplam Tecrübe** : 17 Yıl
- **Çalışma Durumu** : Çalışıyor
- **Eğitim Durumu** : Yüksek Lisans (Öğrenci)
- **Medeni Durumu** : Evli
- **Uyruk** : T.C.
- **Askerlik Durumu** : Yedek Subay (03.12.2000-22.03.2002)
- **Doğum Tarihi** : 04.05.1976
- **Doğum Yeri** : Sungurlu / Çorum
- **Sürücü Belgesi** : B (1999)
- **Sigara Kullanımı** : Sigara kullanmıyorum.

### İş Deneyimleri

#### **Muhasebe ve Finans Müdürü**

- DENİZLER GRUP MİM. MÜH. İNŞ. TAAH. TURZ. CAM VE ALÜM.İML.SAN.TİC.LTD.ŞTİ.
- **01.2003 - 12.2014, (11 yıl, 11 ay) Ankara, Tam Zamanlı**

### **Muhasebe Müdür Yardımcısı**

- DENİZ KRİSTAL CAM SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.
- **09.1995 - 12.2000, (5 yıl, 3 ay) Ankara, Tam Zamanlı**

### **Eğitim Bilgileri**

- **Üniversite (Yüksek Lisans) 09.2012- Devam Ediyor**

**Okan Üniversitesi - (Örgün Öğretim), Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim (Türkçe)**

- **Üniversite (Lisans) 09.1996 - 06.2000**

**Anadolu Üniversitesi - (Uzaktan Öğretim) İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim (Türkçe)**

- **Üniversite (Ön Lisans) 10.1992 - 06.1994**

**Gazi Üniversitesi - (Örgün Öğretim), Kırşehir MYO - İktisadi ve İdari Bilimler, Muhasebe (Türkçe)**

- **Lise 09-1989 - 06.1992**

**Sungurlu Ticaret Meslek Lisesi - Muhasebe**

- **Yabancı Dil**  
**İngilizce (Orta Seviye)**

- **Bilgisayar Bilgileri**

**WINDOWS, WORD, EXCEL, POWERPOINT, ACCES MUHASEBE PROGRAMLARI ( LOGO GO PLUS VE LOGO TİGER ve DİĞER MUHASEBE PROGRAMLAR, PERSONEL BORDRO PROGRAMLARI )**

- **Sertifika Bilgileri**

- **BAĞIMSIZ DENETÇİ - SERMAYE PİYASASI KURULU - 12.2012**
- **ISO 9001-2000 KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ EĞİTİM SERTİFİKASI - KARINCA DANIŞMANLIK - 02.06.2007**
- **2.TÜRKİYE MUHASEBE FORUMU KATILIM BELGESİ -TÜRMOB - 31.03.2007**
- **SERBEST MUHASECİ MALİ MÜŞAVİRLİK RUHSATI - TÜRMOB - 05.2006**
- **BİLGİSAYAR İŞLETMENLİĞİ - OLİMPİYAT BİLGİSAYAR KURSU – 1997**

- **Sınav Bilgileri**

- **SPK Lisanslama Sınavı (84,5), SERMAYE PİYASASI KURULU - 12.2012**
- **KPSS (Kamu Personeli Seçme Sınavı) (78), ÖSYM**

- **Seminerler ve Kurslar**

- **SPK BAĞIMSIZ DENETİM KURSU - ANKARA SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLER ODASI - 01.07.2011-10.08.2011(200 Saat)**
- **ISO 9001:2000 KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ - KARINCA DANIŞMANLIK EĞİTİM HİZMETLERİ LTD.ŞTİ. - 26.03.2007-02.06.2007(110 Saat)**
- **MALİ MÜŞAVİRLİK YETERLİLİK KURSU- ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI - 26.09.2005-14.11.2005(111 Saat)**
- **ADLİ MUHASEBECİLİK UYGULAMALARI - ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI –UZMANLIK EĞİTİMİ (MAYIS-2014)**
- **TTK'YA GÖRE BÖLÜNME, BİRLEŞME, TÜR DEĞİŞİKLİĞİ, GENEL KURUL VE TASFİYE İŞLEMLERİ- ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI –UZMANLIK EĞİTİMİ (MAYIS-2014)**

- **İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM EĞİTİMİ** - ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI –UZMANLIK EĞİTİMİ (MAYIS-2013)

- **Üye Olunan Topluluklar**

- **TÜRMOB** - TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
- **ASMMMO** – ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI