

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN
BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ VE
BİR ANKET ÇALIŞMASI**

Sevda YALMAN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL**

İSTANBUL, Aralık 2014

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN
BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ VE
BİR ANKET ÇALIŞMASI**

**Sevda YALMAN
(132008249)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL**

İSTANBUL, Aralık 2014

Y Ü K S E K L İ S A N S
T E Z O N A Y I


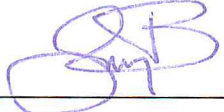

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : Sevda Yalman
Anabilim/Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim
Danışman : Prof.Dr.Targan Ünal

Öğrenci No : 132008249
Tez Savunma Tarihi : 10/12/2014
Tez Savunma Saati : 10.00

Tez Konusu : İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin **33.Maddesi** uyarınca yapılmış, sorularan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABUL 'ne OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR. TARGAN ÜNAL		KABUL
YED.DOĞ.DR. BÜLENT GÜNCELER		KABUL
YED.DOĞ.DR. KADİR TUNA		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)

Başarıya destekliyoruz!



ÖNSÖZ

Çalışmamı inceleyerek eleştirileriyle beni yönlendiren değerli hocam Prof. Dr. Targan ÜNAL'a, yine değerli hocam Hakan UZUN'a ve bu süreçte bana sabır gösteren sevgili aileme sonsuz teşekkürler.

Aralık, 2014

Sevda YALMAN

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
TABLO LİSTESİ	xi
BÖLÜM 1 GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2 KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ.....	2
2.1. KONTROL KAVRAMI VE TANIMI.....	2
2.2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE TANIMI	4
2.2.1. Yönetmel Kontrollemler	6
2.2.2. Muhasebe Kontrollemler	8
2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	9
2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ	10
2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	15
2.5.1. Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak	16
2.5.2. İşletme Faaliyetlerin Yasalara ve Yönetim Politikalarına Uygunluğunu Sağlamak	17
2.5.3. Muhasebe Kayıtlarının ve Mali Raporların Doğruluğu ve Güvenilirliğini Sağlamak.....	18
2.5.4. İşletme Varlıklarını Korumak.....	19
2.5.5. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılmasını Sağlamak	20
2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDAKİ DÜZENLEMELER.....	20
2.6.1. Dünyadaki Düzenlemeler.....	21
2.6.1.1. COSO Raporu	21
2.6.1.2. Muhasebe Standartları Bildirisi 55 (SAS 55).....	25

2.6.1.3. Muhasebe Standartları Bildirisi 78 (SAS 78).....	27
2.6.1.4. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Düzenlemeleri.....	28
2.6.1.5. Sarbanes Oxley Yasası (SOX).....	28
2.6.2. Türkiye'deki Düzenlemeler	31
2.6.2.1. SPK Düzenlemeleri	31
2.6.2.2. BDDK Düzenlemeleri.....	35
2.6.2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	38
2.6.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri	40
2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİ DEĞERLENDİRME MODELLERİ.....	42
2.8. ETKİN BİR İÇ KONTROL İÇİN TEMEL İLKELER.....	47
2.8.1. Görevlerin Ayrımı.....	50
2.8.2. Yetkilendirme.....	51
2.8.3. Belgeleme ve Muhasebe kayıt düzeni	52
2.8.4. Fiziki Koruma	53
2.8.5. Bağımsız Mutabakat	53
BÖLÜM 3 İÇ DENETİM	55
3.1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE TANIMI.....	55
3.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	59
3.3. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ	59
3.4. İÇ DENETİMİN AMACI	61
3.5. İÇ DENETİMİN UNSURLARI.....	62
3.5.1. Sistematik ve Nesnel Olay	62
3.5.2. Tüm İşlemler	63
3.5.3. Doğru ve Güvenilir Bilgi	63
3.5.4. Risklerin Tanımlanması ve En Aza İndirgenmesi	63
3.5.5. Hukuka ve İşletme İçi Kural ve Usullere Uygunluk	63
3.5.6. Kaynakların Erkin ve Verimli Kullanılması.....	64
3.5.7. İşletmenin Amaçlarına Etkin Şekilde Ulaşması.....	64
3.6. İÇ DENETİMİN KAPSAMI.....	64
3.7. İÇ DENETİM HAKKINDAKİ DÜZENLEMELER	66
3.7.1. Dünya'daki Düzenlemeler	66
3.7.2.1. Sarbanes Oxley Yasası.....	66
3.7.1.2. Basel II.....	67
3.7.1.3. Uluslararası İç Denetim Standartları.....	70
3.7.1.3.1. Nitelik Standartları.....	71
3.7.1.3.2. Performans Standartları	75
3.7.2. Türkiye'deki Düzenlemeler	84
3.8. İÇ DENETİMİN UYGULANMA NEDENLERİ	89
3.8.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme	90
3.8.2. Vekâlet Teorisi	90
3.8.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım	91
3.8.4. Tasarruf İhtiyacı	92
3.8.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı.....	92
3.9. İÇ DENETİMDE ETİK KURALLAR.....	93
3.9.1. İç Denetimde İlkeler.....	94
3.9.2. İç Denetimde Davranış Kuralları	94
3.10. DENETİMDE YETKİ VE SORUMLULUKLAR.....	95

3.10.1. İç Denetçi.....	97
3.10.1.1. İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikler	98
3.10.1.2. İç Denetçinin Görevleri.....	99
3.10.2. İç Denetim Komitesi.....	99

BÖLÜM 4 BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ..... 103

4.1. DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI.....	103
4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	108
4.2.1. Dünya’da Bağımsız Denetim.....	109
4.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim	110
4.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ.....	112
4.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....	113
4.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI.....	116
4.6. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ.....	119
4.7. İÇ KONTROL VE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ	122
4.7.1. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	123
4.7.1.1. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenme Nedenleri	123
4.7.1.2. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sistemini Tanıması	123
4.7.1.3. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sisteminden Elde Ettiği Bilgileri Belgelemesi	125
4.7.1.3.1. Not Alma Yöntemi	125
4.7.1.3.2. Akış Şemaları Yöntemi.....	125
4.7.1.3.3. Anket Yöntemi	127
4.7.1.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	127
4.7.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Ön Değerlemesi	130
4.7.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Uygulamadaki Etkinliğinin Test Etme	130
4.7.1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlendirmesi.....	131
4.7.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi.....	131
4.8. İÇ DENETİM BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ	132
4.8.1. İç Denetçiler ile Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişki ...	133
4.8.1.1. Bağımsız Denetçinin İç Denetçinin Çalışmalarını Değerlendirmesi.....	134
4.8.2.1.1. İç Denetçinin Yeterliliğinin Değerlendirmesi	135
4.8.2.1.2. İç Denetçinin Tarafsızlığının Değerlendirilmesi.....	136
4.8.2. İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi	137

BÖLÜM 5 İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ	138
5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	138
5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	138
5.3. ANKET FORMUNUN HAZIRLANMASI VE ARAŞTIRILMASI	139
BÖLÜM 6 SONUÇ	168
KAYNAKLAR	170

ÖZET

İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

İç kontrol, yönetim kurulu, yöneticiler ve çalışanlar tarafından yönlendirilen, faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı yönünde makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir. İç denetim; işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız, güvence ve danışma sağlayan bir süreç olarak tanımlanır. Bu çalışmada iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kavramları ayrıntılı olarak incelendikten sonra, iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi vurgulanmıştır. Anket uygulaması ile bağımsız denetim şirketlerinin görüşleri tespit edilmiştir. Sonuç olarak iç kontrol ve iç denetimin bağımsız denetim açısından öneminin büyük olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, İç denetim, Bağımsız denetim

Tarih: Kasım, 214

ABSTRACT

THE IMPORTANCE OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN TERMS OF INDEPENDENT AUDIT AND A SURVEY STUDY

Internal control is a process directed by board of directors, supervisors and workers, which provides a reasonable guarantee if the firm reaches its aims about efficiency and productivity, reliability of financial reports, relevance to laws and regulations. Internal audit is defined as an process of objective, independent, guarantee and consultation, which improves and contribute operation's activities. This study, after a detailed analysis of internal control, internal audit and independent audit, emphasizes on the importance of internal control and internal audit for independent audit. Views of independent audit firms are determined by survey technic. As a result, it's concluded that internal control and internal audit is very important for independent audit.

Keywords: Internal Control, Internal Audit, Independent Audit,

Date: November, 2014

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CobiT	: Control Objectives for Information Technology
CoCo	: Criteria of Control
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
CPA	: Kapsamlı Performans Denetimi (Certified Public Accountants)
ESAC	: Electronic Systems Assurance and Control
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
SAC	: Systems Audability and Control Report
SAS	: Statement on Auditing Standards
SEC	: Securities and Exchange Commission
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	: Sarbanes-Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SysTrust	: System Trust
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Turnbull	: Internal Control, Guidance for Directors on the Combined Code
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 5.1. Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılım	144
Şekil 5.2. Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılım.....	145
Şekil 5.3. Denetlenen İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme Göre Dağılım.....	146
Şekil 5.4. Denetim Türlerine Göre Dağılım.....	147
Şekil 4.5. İç Kontrol Sistemi İncelenip İncelenmediğine Göre Dağılım.....	148
Şekil 5.6. İç Kontrol Sisteminde Tespit Edilen Eksikliklerin Yönetime Raporlanmasına Göre Dağılım	149
Şekil 5.7. İç Kontrolü Sistemindeki Eksiklikleri Yönetime Bildirim Şekline Göre Dağılım	150
Şekil 5.8. İç Kontrolü Değerlendirme Yöntemleri Ne Göre Dağılım	151
Şekil 5.9. İç Kontrolü Değerlendirmede Görev Alan Kişilere Göre Dağılım	152
Şekil 5.10. Etkin İç Kontrol Sistemine Göre Dağılım.....	153
Şekil 5.11. Etkin İç Kontrol Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığına Göre Dağılım	154
Şekil 5.12. İç Kontrolün Değerlendirilmesi Sonrası Eylem Planı İlişkin Dağılım	155
Şekil 5.13. İç Denetim Faaliyeti Standartlara Uygun Mu	156
Şekil 5.14. Denetim Çalışmalarında İç Kontrol Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanmasına Göre Dağılım.....	157
Şekil 5.15. İç Denetçilerle İşbirliği Sağlama Derecesine Göre Dağılım.....	158
Şekil 5.16. İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaları İşletme Yönetiminden Bağımsız Ve Tarafsız Davrandığı Konusundaki Dağılım	159
Şekil 5.17. İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporunda Yanlış Görüş İhtimaline Karşı Dağılım	160
Şekil 5.18. İç Kontrol Sistemini Değerlendirmenin Bağımsız Denetime Katkısına Göre Dağılım	161

Şekil 5.19.	Bağımsız Denetçinin Görevlerine Göre Dağılım	162
Şekil 5.20.	İç Kontrol Sisteminin Amaçlarına Göre Dağılım.....	163
Şekil 5.21.	İşletmelerde Siparişi Veren İle Muhasebeleştirilen Kişilerin Ayrı Olması	164
Şekil 5.22.	Bağımsız Denetçinin Denetim Yapmaktaki Asıl Amacına Göre Dağılım.....	165
Şekil 5.23.	İç Denetçilerin Görevlerine Göre Dağılım.....	166
Şekil 5.24.	Geniş Anlamda İç Kontrol Neyi İfade Edere Göre Dağılım.....	167

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1. İç Kontrolün Yapısını Oluşturan Faktörler	24
Tablo 2.2. İç Kontrol Sistemi İçerik Sorumluluklarına Karşılaştırmalı Bir Bakış.....	45
Tablo 2.3. İç Kontrolün Temel İlke ve Amaçları.....	50
Tablo 4.1. Denetimin Kavramsal Gösterimi.....	106
Tablo 4.2. İç Kontrol Sistemi Tanıma Yöntemleri.....	124
Tablo 5.1. Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılım	144
Tablo 5.2. Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılım.....	145
Tablo 5.3. Denetlenen İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme Göre Dağılım.....	146
Tablo 5.4. Denetim Türlerine Göre Dağılım.....	147
Tablo 5.5. İç Kontrol Sisteminin Yılda Bir Kez İncelenip İncelenmediğine Göre Dağılım	148
Tablo 5.6. İç Kontrol Sistemince Tespit Edilen Eksikliklerin Yönetime Raporlanmasına Göre Dağılım	149
Tablo 5.7. İç Kontrolü Sistemindeki Eksiklikleri Yönetime Bildirim Şekline Göre Dağılım	150
Tablo 5.8. İç Kontrolü Değerlendirme Yöntemlerine Göre Dağılım	151
Tablo 5.9. İç Kontrolü Değerlendirmede Görev Alan Kişilere Göre Dağılım	152
Tablo 5.10. Etkin İç Kontrol Sistemine Göre Dağılım.....	153
Tablo 5.11. Etkin İç Kontrol Zaman Ve Maliyet Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığına Göre Dağılım	154
Tablo 5.12. İç Kontrolün Değerlendirilmesi Sonrası Eylem Planı İlişkin Dağılım	155
Tablo 5.13. İç Denetim Faaliyeti Standartlara Uygun Yürütülüp Yürütülmediğine Göre Dağılım	156
Tablo 5.14. Denetim Çalışmalarında İç Kontrol Çalışmalarından Yararlanmasına Göre Dağılım	157

Tablo 5.15. İç Denetçilerle İşbirliği Sağlama Derecesine Göre Dağılım.....	158
Tablo 5.16. İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaları İşletme Yönetiminden Bağımsız Ve Tarafsız Davrandığı Konusundaki Dağılım	159
Tablo 5.17. İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporunda Yanlış Görüş İhtimaline Karşı Dağılım	160
Tablo 5.18. İç Kontrol Sistemini Değerlendirmenin Bağımsız Denetime Katkısına Göre Dağılım	161
Tablo 5.19. Bağımsız Denetçinin Görevlerine Göre Dağılım	162
Tablo 5.20. İç Kontrol Sisteminin Amaçlarına Göre Dağılım.....	163
Tablo 5.21. İşletmelerde Siparişi Veren İle Muhasebeleştirilen Kişilerin Ayrı Olması Dağılımı	164
Tablo 5.22. Bağımsız Denetçinin Denetim Yapmaktaki Asıl Amacına Göre Dağılım.....	165
Tablo 5.23. İç Denetçilerin Görevlerine Göre Dağılım.....	166
Tablo 5.24. Geniş Anlamda İç Kontrol Neyi İfade Edere Göre Dağılım.....	167

BÖLÜM 1 GİRİŞ VE AMAÇ

İç Kontrol işletmedeki varlıkların korunması hata ve hilelerin önlenmesi mali verilerin doğru güvenilir zamanında hazırlanmasının sağlanmasıdır. İşletmelerin büyümesi, hacimlerinin artması yönetim için güvenilir bilginin elde edilmesini zorlaştırmış, yöneticilerin ilk elden bilgi edinme imkânını ortadan kaldırmıştır. Bu durum yönetimin doğru ve yerinde karar almasını engelleyici etki yaratmaktadır. Bu nedenle güvenilir ve zamanında bilgi için iç kontrol sistemleri kurulmuş, bilgi aksaklıkları giderilmeye çalışılmıştır. Etkin bir kontrol süreci oluşturabilmek için önce iç kontrol sistemi oluşturulmalıdır. Değişen yönetim yapıları, kurumsal yönetim anlayışını ve iç kontrol sistemini beraberinde getirmiştir. İç denetim; iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini ölçmek, İşletmenin faaliyetlerini geliştirmek, işletmeye değer katmak amacını güden bağımsız, tarafsız, danışmanlık ve güvence faaliyetidir.

Çalışmanın birinci bölümünde giriş ve amaç açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; Kontrol, iç Kontrol Kavramları tanımlanarak; iç kontrol sisteminin önemi, amaçları, değerlendirme modelleri, etkin iç kontrol sistemi için gerekli ilkeler açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; İç denetim kavramı, tanımı, tarihsel gelişimi, amaçları, unsurları, kapsamı, etik kurallar, yetki ve sorumluluklar açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; Bağımsız denetim kavramı, tanımı, tarihsel gelişimini, önemi, yararları, amaçları, iç kontrol iç denetim ilişkisi, iç kontrol bağımsız denetim ilişkisi, iç denetim bağımsız denetim ilişkisi, iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi açıklanmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde; iç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi bir anket çalışması ile açıklanmıştır.

Son olarak tez çalışması, konuya ilişkin yorum ve önerileri içeren sonuç bölümüyle tamamlanmıştır.

BÖLÜM 2 KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. KONTROL KAVRAMI VE TANIMI

Kontrol deyimi denetim anlamına gelen Latince ve İngilizcede Control kelimesi ile ilgilidir.¹

Kontrol önceden belirlenmiş politikalar ve kararlar vasıtasıyla işletmeyi belirlenen bir amaca ulaştırma gücünün işletmede mevcut oluşu olarak tanımlanmaktadır.²

Kontrol kavramı, kontrolü isteyenlerle bu isteği yerine getirecek kimselerin verdikleri anlamın değişikliği yüzünden gerek rolü gerekse fonksiyonu bakımından tartışmalara yol açmaktadır. Geniş anlamda işletmecilik açısından kontrol; meydana gelen ile öngörülen arasında sürekli şekilde yapılan karşılaştırmaların sonuçlarını ifade etmektedir. Kontrol için terim karşılığını önleme bakımından 'sevk ve idare kontrolü' veya 'yönetim kontrolü' deyimini kullanmak uygun olacaktır. Ancak kontrol deyimi açısından ele alınacak olursa; muhasebe kontrolü veya muhasebe revizyonu aşağıda sıralanan dört esas çerçevesinde her hangi bir teşebbüse ait defter ve belgelerin incelenmesi anlamına gelmektedir.

- Bir bilançoda yada durum cetvelinde yer alan hesapların, teşebbüsün gerçek durumunu aksettirip aksettirmediğini araştırmak ve bu hususta bir kıymet hükmüne varmak.
- Aritmetik bakımdan olduğu kadar, muhasebe anlayışı bakımından da muhasebe kayıtlarının doğru olup olmadığını araştırmak.
- Muhtemel hatalı ve hileli işlemleri tespit edip ortaya çıkartmak.

¹ Osman Fikret Arkun, *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, Nihat Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları Yayın No.317-550, İstanbul 1980, s.17.

² Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.9

- Muhasebe kayıtlarının açık anlaşılır bir şekilde düzenlenip düzenlemediği, muhasebe servisinin iyi organize edilip edilmediği ve iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı hususunda bir sonuca bir kaniya varmak.³

İşletme yönetiminde kontrol, yönetimin aşağıda belirttiğimiz beş temel fonksiyonundan biri olup, işletmenin tedarik, üretim, pazarlama, personel, muhasebe ve finansman, halka ilişkiler vb. tüm fonksiyonlarını kapsar ve faaliyet sahalarını içine alır.

Yönetimin beş temel fonksiyonu planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon, kontrol. Kontrol işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesinde yönetim tarafından belirlenmiş yöntem ve araçlardır. Tedarikten halkla ilişkilere kadar her işletme faaliyetinin planlanması örgütlenmesi ve koordineli bir şekilde yürütülmesi ve sonunda kontrol edilmesi gerekir. Kontrol bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak önlemlerdir.

Kontrolün amacı hatalı noktaları ortaya çıkarmak tekrarlanmasını engellemektir. Kontrol bu özelliği ile yöneticilerin işletmelerde yapılan tamamlanan işlemleri değerlendirme, düzeltme faaliyetleridir. Kontrol meydana gelenle öngörülenler arasında karşılaştırmalar yaparak o işlemin doğru yapıp yapılmadığını inceler araştırır.

Türkçe’de, denetim kavramıyla aynı ve benzer anlamlar içeren kelimeler mevcuttur. Bunların başlıcaları; Teftiş, kontrol, revizyon, murakabe kelimeleridir. Revizyonla aynı manada kullanılmakla beraber amaçları farklıdır. Revizyon ve kontrolde ortak nokta hataları ortaya çıkarmaktır. Revizyon faaliyeti; hataların ortaya çıkarılmasını kapsarken kontrol faaliyetleri, hataların ortaya çıkarılmasını sonrada bunların düzeltilmesi için alınan önlemler ile yapılan faaliyetleri kapsar.⁴

Kontrol işletmelerde hata ve hileleri önlemek için tedbir alınması, hata ve hilelere uygun prosedür ve politika uygulanmasıdır. İlk olarak ne yapılması gerektiği ile ilgili politika belirlenir sonra prosedürler uygulanır.

Teftiş Arapça ‘fets’ kökünden gelen teftiş kelimesinin sözlük anlamı araştırmak, bir şeyin doğrusunu bulmak için her tarafı arayıp tahkik etmektir. Kamu Yönetim Sözlüğü’nde teftiş ‘kamu hizmetlerinin yasalara ve hizmetin gereklerine uygun olarak

³ Mazhar Hiç Şaşmaz, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları 4.Baskı Ankara 1974, s.3

⁴ Murat Turhan, *Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimi Uygulama Süreci*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.15

yapılıp yapılmadığını belirlemek amacıyla baş yönetici tarafından ya da onun adına görevlendirilen memurlarca yapılan denetim’ olarak tanımlanmaktadır.⁵

Murakebe, Arapça bir kelime olup Osmanlıca’da denetim anlamında kullanılmaktadır. Ferit Develioğlu’nun Osmanlıca-Türkçe Lügatı’nda murakabe kelimesi “1-bakma-gözetme-gözaltında bulundurma, 2-denetleme, kontrol” olarak yer almaktadır. Denetim ve Murakabe kelimeleri arasında anlam bakımından herhangi bir fark bulunmamaktadır. Murakabe kelimesinden türemiş olan murakıp, denetçi demek olup halen kullanılan bir kelimedir.

Revizyon kontrol için gerekli faaliyetlerden bir safhasını ifade etmek için kullanılan bir terimdir. Kontrol daha kapsamlı revizyon ise onu tamamlayıcı olarak dar bir anlamda ortaya çıkmaktadır. Revizyon teriminin kökü Latince ‘videre’ kelimesinden gelmektedir. Anlamı görmem demektir. Revidere tekrar görmek anlamına gelmektedir.⁶

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kavramlar birbirine benzemekle tamamen aynı değildir.

Kontrol, araştırma ve inceleme ile yetinmez, denetime esas olacak ölçütleri, fiili sonuçların bu ölçütlerden sapmaları ile bu sapmaların düzeltilmesi için gerekli önlemleri de gösterir. Kontrol kuruluşun organizasyonu içerisinde yapılır. Kontrol ve revizyon işlemleri sürekli incelemeye yöneliktir. Kontrol işlem ve kayıtların yapıldığı sırada; revizyon kayıtların bitmesinden sonra yapılır. Bir işlem yapılırken doğru ve düzenli olarak kayıtlara alınmasının gözlenmesi, hata mevcut ise anında işlemi yapana bildirilmesi ve düzeltilmesini sağlamaktır.

2.2. İÇ KONTROL KAVRAMI VE TANIMI

İç kontrol, kurumun hem yönetimi hem personeli tarafından yerine getirilen riskleri ele almak ve makul bir güvence sağlamak için dizayn edilen bir bütünleşik süreçtir. Şu genel hedeflere ulaşılması amaçlanır: düzenli yönetim; etik, ekonomik, etkin ve etkili faaliyetler, hesap verebilirlik zorunluluklarının yerine getirilmesi; yürürlükteki yasa ve

⁵ Murat Turhan, *Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimi Uygulama Süreci*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.14

⁶ İsmail Aydemir, *Girerken Türkiye’de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme*, Vergi Dünyası, Sayı 320, İstanbul 2008, s.136

düzenlemelerle uyum ve kaynakların kayıplar, kötüye kullanım ve hasarlara karşı korunmasıdır.⁷

İşletme aktiflerinin korunması ve cari faaliyetlerin etkili bir biçimde yönetilmesi için yapılan finansal yönden kontrolüne **iç kontrol** denilmektedir.⁸

İç kontrol, bir şirketin aktiflerini korumak, muhasebe ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, şirketin tüm faaliyetlerinde etkinliği artırmak, belirlenen yönetim politikalarının iletişimini sağlamak ve işletme faaliyetlerinin bu politikalara uygunluğunu korumak ve ölçmek için kullanılan tüm ölçü ve metotları, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulması, görev ve sorumlulukların belirlenmesini ve şirketin organizasyon planını içeren bir sistemdir.⁹

Victor Z. Brink, 1941 yılında yayımladığı ve günümüze kadar geçerliliğini koruyan “İç denetim” adlı makalesinde İç kontrolü tanımlamıştır. Brink’e göre etkin bir **iç kontrolün** başlıca öğeleri, bilgiyi zamanında ulaştıran muhasebe sistemi, muhasebenin’ de ötesinde yazılı politika ve faaliyetler, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir.¹⁰

İç kontrol, örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir. Denetim Yordamları Komitesi 1958 yılında yayınladığı raporda İç kontrolü Muhasebe Kontrolü Yönetimsel kontrol olarak iki kısımda tanımlamaya çalışmıştır. İki kısımda incelemenin temel amacı GKGDS uygun bir denetim çalışmasının kapsamının belirlenebilmesini sağlamaktır.¹¹

İç kontrol bir süreçtir. İç kontrol işletme içerisinde tek bir işlem ve faaliyetle açıklanabilecek bir olay veya döngü değildir. İç kontrol insanlar tarafından gerçekleştirilir. İç kontrol bir organizasyondaki sadece tüm politika ve yöntemlerle ilintili değil, her düzeydeki kişiyle bağlantılıdır. İç kontrolden sadece ‘kabul edilebilir

⁷ <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%C3%BCmanlar/%C3%87eviriler/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Kavramlar%C4%B1%20S%C3%B6z%20%C3%BC%C4%9F%C3%BC-INTOSAI.pdf> (10 Ağustos 2014)

⁸ Osman Fikret Arkun, *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, Nihat Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları Yayın No.317-550, İstanbul 1980, s.109

⁹ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.14

¹⁰ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s. 14

¹¹ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.166

(uygun makul) bir güven vermesi beklenebilir. Hiç bir zaman kontrole kesinlik ve gözüyle bakılmamalıdır İç kontrolden işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde uygun bir güven vermesi beklenmelidir. İç kontrol bir veya daha fazla ayrı ve fakat birbirleriyle ilintili kategorideki amaçları elde etmek için bir dışı vazifesi görür. Bu amaç grupları iç kontrolden beklentilerimizi ayrı değerlendirmemizi sağlayacaktır.¹²

İç Kontrol 5018 sayılı Kanununun 55'nci maddesinde ‘ İdarenin amaçlarına belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yönetim ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmıştır.¹³

İç kontrol, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı yönünde makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir.¹⁴

İç kontrol, bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır.¹⁵

İç kontrol, işletmelerin yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanlarca yönlendirilen operasyonların etkinliği, verimliliği, mali raporlamanın güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk gibi terimleri kapsayan bir kavramdır.

2.2.1. Yönetimsel Kontroller

İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve yönetim politikalarına bağlılığını artırma amaçları ile sıkı ilişkisi olan fakat finansal kayıtlar ile dolaylı ilişkisi bulunan tüm

¹² Ferruh Çömlekçi, Münevver Yılandı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Kardeş Selimoğlu ve Ergun Kaya, *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayını Yayın No.1585, İstanbul 2004, s.60

¹³ <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Kamuda%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol.pdf> (21Ağustos 2014)

¹⁴ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Yaklaşım Yayın No.3, Ankara 2003, s. 121

¹⁵ <http://www.iticu.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s7/M00089.pdf> (21Ağustos 2014)

yöntem ve prosedürler ile organizasyon planını kapsar. İstatistiki analizler, hareket ve zaman etütleri, personel eğitim programları ile kalite kontrol gibi kontroller bu gruba girer.¹⁶

Yönetimsel kontrol, örgüt planını, yönetimin onayını ve yetki aktarılmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yordam ve kayıtları içerir ve işlemlerle ilgili bir muhasebe kontrolünün kurulmasında hareket noktasını oluşturur.¹⁷

Yönetimsel kontrol, yönetimin planlama ve örgütlenme fonksiyonları ile doğrudan ilgilidir. Planlama örgütsel amaçların belirlenmesini ve amaçlara ulaşmak için politikaların, prosedürlerin ve yöntemlerin seçimini içeren bir süreçtir. Politika iletiminde, eylemlerde kılavuzluk görevi yapan genel davranış planı olarak ortaya çıkarken, prosedür ve yöntemler politikanın nasıl ve ne şekilde uygulanacağını, kısacası politikanın yürütme biçimini belirler.¹⁸

Yönetim politikasına uyumu özendirilen ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetimsel kontrol olarak tanımlanır. İşletme yönetiminin temel amacı dönem karını en yüksek tutara ulaştırmaktır. Yönetim bu amaca ulaşabilmek için işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmelidir. İyi bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinde işletme yönetiminin sağlamayı umduğu amaçlar dört grupta toplanır.

- Güvenilir bilgi sağlanması
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması
- Verimliliğin artırılması
- Belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme¹⁹

Yönetimsel iç kontroller, muhasebe faaliyetleri dışında kalan yönetim çalışmalarıyla ilgili teknik yöntem ve ölçüleri içerir. Yönetimin koyduğu politikalara uygunluğu sağlamak, çalışmaların etkinliğinin artmasını gerçekleştirmek gibi çalışmalar yönetimsel iç kontrollerin alanına girmektedir.²⁰

Faaliyetlerin verimliliği, örgüt planı, yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntemleri kapsar. Bir diğer ifade ile genel olarak istatistikli analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, kalite kontrolleri kapsamaktadır.

¹⁶ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.46

¹⁷ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s. 167

¹⁸ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.16

¹⁹ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.168

²⁰ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Yayınları Yayın No.419, İstanbul 1985, s.16

2.2.2. Muhasebe Kontrolleri

Muhasebe kontrolleri, bir işletmenin finansal ve muhasebe prosedürleri ile ilgilidir. Varlıkların korunması, finansal kayıtların güvenilirliği ile sıkı ilişkili tüm yöntem ve prosedürler ile örgüt planını kapsar. Genel olarak harcama yetkisi verme ve onay sistemleri, kayıt ve raporlama sistemleri, varlıkların korunması ile işletme içi denetim gibi kontroller bu gruba girer.²¹

Muhasebe kontrolü örgütün planını, finansal kayıtların güvenilirliği ve varlıkların korunması ile ilgili yordam ve kayıtları kapsar ve aşağıdaki hususların yerine getirilmesini sağlayacak biçimde tasarlanır.

- İşlemler işletme yönteminin genel ve özel yetkilerine uygun olarak yürütülmelidir,
- İşlemler muhasebe kayıtlarına o şekilde yansıtılmalıdır ki; bunlar finansal tabloların GKGMİ, ya da bu raporlara uygulanabilecek diğer belirli ölçütlerin doğrultusunda hazırlanabilmesini ve varlıklar üzerindeki sorumluluğun her zaman için sürdürülebilmesini sağlayabilsin,
- Varlıkların yanına girme ve varlıklara elleme, sadece ve sadece yönetimin vermiş olduğu yetkiye dayalı bir izinle gerçekleştirilebilmelidir.
- Uygun aralıklarla işletmedeki varlıklar ile bunların defter kayıtları arasında karşılaştırmalar yaparak kayıtlı varlıkların hesabı sorulabilmeli, bunlar arasındaki fark bulunması halinde eyleme geçilmez.²²

Muhasebe kontrolleri varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile ilgili iç kontrollerdir. Bu kontroller finansal tablolar üzerine doğrudan etki yaparlar. Bu nedenle de denetçinin iç kontrol sistemini değerlemesinde inceleme kapsamına girerler. Muhasebe kontrolü üç unsur tarafından belirlenir.

- Varlıkların korunması
- Finansal kayıtların güvenilirliği
- Kıymet hareketleri ile ilgili işlemler²³

Muhasebe İç kontrolleri, işletmenin muhasebe faaliyetleriyle ilgilidir. Varlıkların korunması, kayıtların güvenilirliğinin sağlanması gibi konular, muhasebe iç kontrollerinin kapsamına girer. Mali tabloların denetlenmesinde denetçiler bu tür kontrollerle doğrudan ilgilendirirler.

²¹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.46

²² Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.167

²³ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s. 169

Muhasebe kontrolleri açısından, iç kontrol sistemi, güvenilir muhasebe bilgileri elde etmek ve işletme aktiflerini çeşitli hata ve hilelere karşı korumak amacıyla oluşturulan beşeri ve maddi araçların tümü olarak tanımlanabilir.²⁴

Varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntemleri kapsar. Muhasebe kontrolleri genel olarak, yetkilendirme, onaylama, kayıt tutma, muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, fiziki kontrole ve iç denetim ile ilgili görevlerden açıkça ayrılmasını içerir.

2.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Günümüzde iç kontrol kavramı gerek kamu sektörü gerekse özel sektör tarafından büyük ilgi görmektedir. Bu ilgi sonucunda iç kontrole yönelik farklı yaklaşımlar ve düşünceler ortaya atılmıştır. İç kontrole yönelik temel düşünceler 1940'lı yılların başında ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayınlanan iç kontrolün denetime ilişkin uygulamalarını açıklayan rapor, kılavuz ve standartlarda görülmektedir. Bu yayınlarda ayrıca iç kontrolün tanımına, unsurlarına, değerlendirilmesine ilişkin yöntemlere ve kişilerin sorumluluklarına da değinilmiştir. 1970'lere kadar birçok iç kontrol sistemi ortaya çıkarılmış, iç kontrol uygulamaları iyileştirilmiştir

- 1980 de bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin değerlendirmesi ve raporlama konularında bir standart yayınlanmış,
- 1982 de daha önceki rapor revize edilmiş,
- 1983'te IIA İç kontrolün kurulması, geliştirilmesi ve değerlendirilmesinde katılımcıların rolü ve kontrolün doğasında var olan iç denetçilere ilişkin bir standart yayımlanmış,
- 1984'te bilgisayar süreçlerinin iç kontrole etkileriyle ilgili ilave standartlar yayımlanmıştır.²⁵
- 1985 yılında Hileli Mali Raporlama ile ilgili Treadway Komisyonu olarak da bilinen Ulusal Komisyon kurulmuş ve Komisyon tarafından Hileli Mali Raporlama konusunda bir rapor yayımlanmıştır.

²⁴ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Yayınları Yayın No.419, İstanbul 1985, s.16

²⁵ Nihal Saltık, *Maliye Bakanlığı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Merkezi 'İç kontrol Standartları'* <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0> (22 Ağustos 2014)

Bu raporda kontrol ortamı ile davranış ve yetki standartlarına vurgu yapılmış, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması ihtiyacı ile destekleyici kurumlara çağrıda bulunulmuştur. Komisyonun bu çağrısı sonucunda Destekleyici Kurumlar Komitesi COSO oluşturulmuştur. COSO mevcut kaynaklardaki iç kontrol ile ilgili eğilimleri birleştirerek etkinliğin değerlendirilmesi için geniş kapsamlı ve pratik kriterler geliştirmiştir.

1992’de yayımladığı “İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve” sonraki yıllarda özel sektör ve kamu sektöründe yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.²⁶

1995’te AICPA yayımlamış olduğu 78 no’lu Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması (SAS78) başlıklı standart ile iç kontrol tanımını COSO raporunu uygun olarak şu şekilde güncellemiştir. “İç Kontrol finansal raporların güvenilirliğini, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.”²⁷

Enron, Worldcom gibi büyük firmalarda yaşanan muhasebe denetim ile ilgili skandallar sonucu bu firmaların sundukları bilgilere ve bu firmaları inceleyen bağımsız denetim şirketlerine güven kalmamıştır. Bu güveni yeniden sağlayabilmek amacıyla 2002 yılında ABD’de SOX çıkarılmıştır. Yaşanan skandallar, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin oluşturulmamış veya etkin bir şekilde işletilmemiş olmasına bağlanmıştır. SOX yasası iç kontrol sistemlerinin etkin işleyişini sağlamak üzere oluşturulan düzenlemeleri kapsar.

2.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

İç kontrol sistemi, bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri (iç kontrolleri) ifade eder. İç kontrol sistemi yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi şirketin verimliliğini artıracak yöntemleri ve prosedürleri

²⁶ <http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/IcKontrol.aspx> (22Ağustos 2014)

²⁷ Mahmut Demirbaş, *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:7, İstanbul 2005, s.168

kapsamaktadır. İç kontrol sistemi muhasebe sisteminin fonksiyonları ile doğrudan ilgili hususlardan başka diğer bazı hususları da içermektedir.²⁸

ABD’de uygulamaya konulan SOX yasası ile “kurumsal yönetim” bağlamında, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, finansal raporlamanın doğruluğunu ve gerçekliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve etkin bir biçimde işletilmesi zorunlu kılınmış ve gerek işletme yöneticileri, gerekse bağımsız dış denetçilere önemli sorumluluklar yüklenmiştir. İç kontrol, belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından kabul edilen politikalar, uygulanan usul ve yöntemler bütünüdür. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, hedeflere ulaşma ve finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması yanında, önceden belirlenen politikalara ve yasal yönetsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem taşımaktadır²⁹

İç kontrol sisteminde denetim önemli yer tutmaktadır. Finansal tablo ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Konusunu ve amacına göre denetim; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç kısma ayrılmaktadır. Denetçinin niteliğine göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmede iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleyen bir birim olarak iç denetim varlığı önem arz etmektedir. İşletmelerde iç denetim ortamının var olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve çalıştırılmasında önemli bir faktördür.³⁰

İç kontrol sistemi, mali tabloların bağımsız denetiminde önemli bir yere sahiptir. Özellikle son yıllarda geliştirilen sisteme dayalı denetim yaklaşımı, iç kontrol sisteminin denetim çalışmalarında önemini artırmıştır. Bu yaklaşıma göre bir işlemin iç kontrol sistemi, bu sistem içinde hazırlanmış olan mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin göstergesidir. Bu yaklaşım sonucu denetim çalışmalarının ağırlık noktası, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesine kaydırılmıştır. GKGDS’nin çalışma alanı ile ilgili ikinci standardında iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesini öngörülmüştür.³¹

²⁸ Tamer Aksoy, *Basel II’e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.217

²⁹ Ali Alagöz, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (22 Ağustos 2014) s.99

³⁰ Metin Atmaca, *Muhasebe Skandalları Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı.14, SI, 2012, s.198

³¹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.45

İşletme yönetimi hedeflerine kontrol temeline örgüt yapısı ile ulaşır. Muhasebe bilgi sistemi kamuya işletme ile ilgili şeffaf ve güvenilir bilgileri zamanında açıklanması gerekmektedir. İşletmelerin sağlayabilmesi için uygun bilgi sistemi, güvenilir muhasebe sistemi, raporlama sürecinin varlığı için etkin çalışan bir kontrol sistemine gereksinim duyar. İşletme yönetimi, iyi bir örgüt planı ve raporlama sistemi oluşturmalı, görev yetki ve sorumlulukları belirlemeli, yeterli sayıda ve kalitede personel istihdam etmeli uygun çalışma yöntem ve politikalarını kullanmalıdır. Tüm bunlar İç kontrol sistemini oluşturur. İşletmelerde bilgi teknolojileri fazla kullanılması iç kontrolün önemini artırmaktadır.

İç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır. Birincisi, operasyonların etkinlik ve verimliliği; standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin var olan varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü işletme büyüdüğüçe varlıkları korumak sistemsel bir sorun haline gelmektedir.

Bir diğer önemli amaç ise, mali raporlama güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur. Üçüncü temel amacı ise iç kontrol sistemi, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar. Diğer bir ifadeyle iç kontrol sisteminin bir işletmede var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararların alınması, suiistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşılmamasıdır. Bu özellikleri ile iç kontrol sisteminin etki alanları organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikalar ve yazılı prosedür, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrol, bütçe ve yönetim raporlama sistemidir.³²

Günümüzde kontrol kavramı gittikçe önemi artan bir şekilde işletmelerin kurumların dikkatine çekmeye başlamıştır. Bunun ana nedeni ise hiçbir patronun veya kurumun kendi organizasyonlarının içerisinde **hata, hile ve yolsuzluk** istememesidir. Özellikle işlerin işlemlerin ve bunlarla ilgili yapılacak faaliyetlerin artması ve daha da karmaşık

³² Ali Kamil Uzun, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*, http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34 (23 Ağustos 2014), s.1

hale gelmesi bu kavrama olan ilgiyi gittikçe artırmaktadır. Dolayısıyla bu faaliyetlerin arzulan bir biçimde yapılmasını sağlamak için kontrol mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu mekanizmayı kavramsal ve sistematik olarak karşımıza koyan '**İç Kontrol Sistemi**' kavramıdır.³³

İç kontrol sistemi kabaca, 'bir şirketin varlıklarını korumak, muhasebe ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilir.³⁴

İç denetim kavramsal olarak kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. Bu bağlamda iç denetim kavramı, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek işletmenin hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Günümüzdeki denetim anlayışının temeli

İşletmedeki sistem çıktılarını denetlemek yerine sistemin denetlenmesi esasına dayanmaktadır. Bu bakımdan **iç kontrol sisteminin önemi** gün geçtikçe artmaktadır. İşletmedeki iç kontrol sistemi; denetimin yapısı, zamanlaması ve içeriğini etkileyen en önemli unsurlardan biridir. Bir işletmede iç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmaması durumunda denetim riski yüksek olacak ve bu nedenle de denetim çalışmasının yapısı ve zamanlaması ve içeriği genişleyecektir.³⁵

Dünyada yaşanan ve şirketlere çok ciddi zararlar veren muhasebe skandalları iç kontrol sisteminin daha da artmasına neden olmuştur. İşletmede etkin ve sağlam bir iç kontrol sisteminin var olması, işletme çalışanlarının işletmenin belirlemiş olduğu amaçlar doğrultusunda ne ölçüde etkin rol oynadıklarını tespit etme imkanı tanımaktadır. Ayrıca iç kontrol sistemi vasıtasıyla işletmeye ait finansal ve finansal olmayan işlemlerden sorumlu olanların açık bir şekilde tanımlanması şeffaflık, eşitlik,

³³ Mehmet Kalkınoğlu, *İç Kontrol Sistemi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı 234, İstanbul, Haziran 2012, s.XX

³⁴ Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.216

³⁵ Mehmet Kalkınoğlu, *İç Kontrol Sistemi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı 234, İstanbul, Haziran 2012, s.XX

hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri uyarınca işletmede kurumsal yönetimin yerleşmesini kolaylaştırmaktadır.³⁶

Yönetim, iç finansal kontrol sistemi kurmak ve sistemin işleyişini sağlamakla yükümlüdür. Daha küçük organizasyonlarda yöneticiler günlük faaliyetleri etkin bir şekilde yönetebilecek ve çalışanların işlevlerini takip edebilecek yeterlilikte yakındırlar. İşletme büyüdükçe ya da faaliyetler karmaşıktıkça yönetimler etkili kontrol faaliyetleri altında üretilen rapor ve analizlere güvenmektir; iç kontrol yapısının etkili olması durumunda, çalışanların bilgi ve eksikliklerinden doğan zararlara karşı işletme korunmakta, olası hata ve düzensizlikler azalmaktadır.

Finansal tablolar üzerine etki yapan yönetsel kontrollerin önemini belirtmek üzere şu örneği verelim. Özbek şirketinin mali işler genel müdür yardımcısı bir banka ile uzun vadeli bir kredi anlaşması imzalamıştır. Anlaşmaya göre işletme borcunu tam olarak geri ödeyinceye kadar yılda belirli bir tutarın üzerinde sermaye harcaması yapamayacaktır. Bu tutarın üzerine çıkması halinde, kredi sözleşmesi kendiliğinden sona erecek ve borcun tamamı def'aten ödenecektir. İşletme bu kısıtlayıcı koşula aykırı davranışı izleyecek sorumlu bir kişi belirlenip görevlendirilmemiştir. Gerekli kontrol yapılmamış olması nedeniyle yıl içinde öngörülen tutarın üzerinde bir sermaye harcaması gerçekleştirilmiştir. Yılsonu denetiminde bağımsız denetçi durumu görmüş ve işletme yönetimini kredi anlaşması koşullarına aykırı davrandığından uyarmıştır. Böylece uzun vadeli borç kısa vadeliye dönüşmüştür. Yıllık faaliyet raporunda yapılan açıklama ile şirketin hisse senetleri önemli ölçüde düşmüştür. İşletme yönetsel kontrolünü yapsa idi ortakların çıkarları zedelenmemiş olacaktı.³⁷

İç kontrol sistemi, işletmelerde yönetimi ve yönetimden sorumlu personel tarafından; işletme amaçlarına ulaşıldığını, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğini, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir.³⁸

³⁶ Metin Atmaca, *Muhasebe Skandalları Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı.14, SI, 2012, s.198

³⁷ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s. 169

³⁸ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.258

2.5. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç kontrol sisteminin amaçları;

- İşletmelerin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması
- İşletmeye ilişkin bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin temini
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalara uyumluluğunun temini
- Yönetim Kontrolü
- Muhasebe Kontrolü ³⁹

İç kontrol sisteminin amaçları;

- İşletme varlıklarını korumak ve her türlü kayıpları önlemek,
- Muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek,
- Yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek. ⁴⁰

İç kontrol sisteminin amaçları yapılan tanımlardan yola çıkılarak;

- Belirlenen kuruluş amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme varlıklarını korumak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak, başlıkları altında incelenebilir. ⁴¹

İç kontrolde amaçlar çok önemlidir. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır. Amaç olmadan kontrolden bahsedilmez. Amaç belirlendikten sonra buna ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların saptanması gerekecektir. Kontrol işte bu aşamada, politika ve prosedürlerin amacını gerçekleştirmeye ne ölçüde uygun olduklarını, yani bunların etkilerini ölçen bir işlev görecektir. ⁴² İşletmeler faaliyetlerini iç kontrol olmaksızın sürdürebilirler. İç kontrol önemli bir güvence, faaliyetlerin etkinliğini artıran bir unsurdur.

³⁹ Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.232

⁴⁰ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.46

⁴¹ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.25

⁴² Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.233

İç kontrolün amaçları UDS kapsamında belirtilen amaçları şunlardır

- İşlemleri, yönetimin genel ve özel olarak belirlediği yetkiler çerçevesinde yürütmek
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak
- Aktifler üzerinde tasarruf hakkının belirlenmesi
- Aktiflerin durumunu açıklayan belgeleri, mevcut aktiflerle belli aralıklarla karşılaştırmak ve varsa farklılıklar için gerekli önlemleri almak.⁴³

Muhasebe Sistemiyle İlgili İç Kontrollerin Amaçları

- Kayıtlar yönetimin genel ve özel yetkilendirmesi altında gerçekleşmiştir.
- Tüm işlemlerin doğru miktarda, doğru hesaba doğru muhasebe döneminde kaydedilmesi; kayıtların bu sayede muhasebeleştirilmesi mali tabloların belirlenmiş raporlama formatına uygun olarak hazırlanmasına olanak verir.
- Aktiflerin ve kayıtlara ulaşma yöntemin izniyle gerçekleşir.
- Kayıtlarda gözükken varlıklar makul aralıklarla fiziki olarak mevcut olan aktiflerle kıyaslanır ve çıkan farklarla ilgili olarak gerekli işlemler yapılır.⁴⁴

2.5.1. Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

Her işletmenin misyon olarak tanımlanan bir varlık sebebi vardır. İşletme misyonuna ulaşmak için kendisine stratejik amaçlar belirler ve bu amaçlara ulaşmak için de belirli faaliyetleri yerine getirir. İç kontrol, stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşılabilmesi için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar. Bu çerçevede iç kontrol sistemi, risk olarak tanımlanan, şirket amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine etki edebilecek şekilde cereyan eden herhangi bir olay veya durumun gerçekleşme ihtimalini tespit etmek, değerlendirmek ve söz konusu riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutmak üzere tasarlanmalıdır. İç Kontrol sistemi, riskleri minimize etmekte ne kadar başarılı olursa işletmenin misyonun gerçekleştirme yani faaliyetleri planladığı gibi yürütme olasılığı da o kadar yüksek demektir. Burada unutulmaması gereken önemli husus iç kontrolün belirlenen amaçlara ulaşılması için ancak makul bir güvence sunabileceğidir⁴⁵

⁴³ Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.237

⁴⁴ Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.241

⁴⁵ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.25-26

2.5.2. İşletme Faaliyetlerin Yasalara ve Yönetim Politikalarına Uygunluğunu Sağlamak

Bu amaçlara sorumlulukların kısım, bölüm ve işletme düzeyinde ayrımın yapılması ile bir ölçüde ulaşılır. Sorumluluğun ihmal edildiği her eylemi ölçen ve bu ölçümlerin bir diğer sorumlu kişi tarafından gözden geçirilmesi, kontrol edilmesi ve eleştirebilmesi için bu ölçümleri gösteren raporlama prosedürlerinin kurulması ile bu amaçlara daha çok ulaşılabilir. Verimliliği belirlemek ve ölçmek ve çeşitli araçlar için iç kontrolün bu alanında yer alan raporlara temel teşkil etmelidir. Örneğin, bir bölüm yöneticisi kendi bölümü için bir bütçe hazırlar, bütçe daha üst düzeydeki yönetici tarafından gözden geçirilir ve onaylanır. Bölümün faaliyetlerinin verimliliği bütçesiyle ilişki kurularak belirlenir. Sonuç olarak faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi için bir kriter belirlenir ve işletmenin çeşitli sorumluluk düzeylerinde eleştiri ve analiz için kullanılır. Bu geniş prosedürlerle, iç kontrol sistemi faaliyetlerin verimliliğini sağlamaya ve bütçe ile finansal terimlerle ifade edilen yönetim politikalarına uygunluğu korumaya yardımcı olur.⁴⁶

İşletme faaliyetlerinin uzun vadeli planlara yasal düzenlemelere ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlayacak kontrol yöntemlerinin ve politikalarının belirlenmesi üst yönetimin görevidir. İşletme amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin yasalar çerçevesinde yerine getirilmesi için yönetim politikaları belirlenir. Söz konusu politikaların uygulanması ve gerçekleştirmelerin izlenmesi için yönetim tarafından kontrol usul ve yöntemleri belirlenerek İşletme personeline iletilir. İşletme personeli, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme çıkarlarını kişisel çıkarlarının üstünde tuttuğu ve belirlenen kontrol yöntemlerine bağlı kaldığı süreçte, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanır. İşletme faaliyetlerini ilgilendiren mevzuata yapılan değişikliklere göre kontrol usul ve yöntemleri de yeniden tasarlanmalıdır.⁴⁷

⁴⁶ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.26 -27

⁴⁷ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.26

2.5.3. Muhasebe Kayıtlarının ve Mali Raporların Doğruluğu ve Güvenilirliğini Sağlamak

Muhasebe bilgileri yönetim ve dış raporlama amaçları için kullanılabilir. Bu nedenle, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin iç kontrolün yorumlanmasında bazı farklar doğar. Satış politikalarını ve fiyatlarını belirleme maliyetleri tahmin etme, bölümlere ve mamul cinslerine göre başarı düzeyini ölçme gibi yönetim amaçları için muhasebe ve diğer departmanlar tarafından geliştirilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak kadar, dış raporlama amaçları içinde güvenilirliği sağlamak önemlidir. Bu nedenle, iç kontrol sisteminin bir sonucu olarak geliştirilen raporlama metodlarının, yanlış bilgiye dayanan önemli yönetim kararlarının alınması tehlikesini azaltmak için planlaması ve daha sonra büyük bir dikkatle uygulanması zorunlu olmaktadır. İç kontrol sistemi, aynı zamanda bilgilerin doğru, güvenilir, zamanında ve yeterli açıklanmasını sağlayacak muhasebe prosedürlerinin belirlenmesini gerektirir.⁴⁸

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılması, özetlenmesinde ve raporlanmasında GKGMİ ve ilgili yasaların uygulanması şeklinde tanımlanabilir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması anlamına gelmektedir. Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğu ve güvenilirliği hem iç raporlamada hem de dış raporlama için büyük önem taşımaktadır. İç raporlar karar organları tarafından kullanıldığı için kontrol sistemi, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim yatırım mali kararların alınmasını engelleyecek şekilde tasarlanmalıdır. Şirkete yatırım yapmak isteyen kredi verecek olan tarafların şirkete güven duyabilmesi yayımlanan dış raporların doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır. İç Kontrol sistemi mali tabloların ve finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak etkinlikte olmalıdır.⁴⁹

⁴⁸ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.26

⁴⁹ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.26-27

2.5.4. İşletme Varlıklarını Korumak

İşletme varlıkları, işletme bilançosunun aktifinde yer alan her türlü maddi veya maddi olmayan kalemleri kapsamaktadır. Söz konusu varlıkların zarar görmesini, kaybolmasını ve amaçlarının dışında kötüye kullanılmasını engellemek için yönetim gerekli tedbirleri almalıdır. İşletme varlıklarında meydana gelecek kayıplar işletme faaliyetlerini olumsuz etkileyebileceği gibi bütün üretim sürecinin durmasına da sebep olabilir ki; bu durum ciddi kayıpların meydana gelmesi demektir. Etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi, varlıkları korumaya yönelik olarak, varlıkları ilgilendiren işletme süreçlerine ilişkin kontrol faaliyetlerini ve karar alma mekanizmalarını da içermelidir.⁵⁰

Bir malın piyasa değerinin altında satılması veya bir satışın karlı gerçekleşmesi bile varlıkların korunması açısından iç kontrolün yetersizliğinin bir göstergesi olarak kabul edilir. Duran varlıkların atıl kalması veya yetersiz olması da varlıkların korunmadığı anlamına gelmektedir. Şirket yönetimi, iç kontrol sisteminin varlıkların kasıtlı veya kasıtsız davranışlardan dolayı zarar görmesini engellemeye yönelik kontrol faaliyetlerini ve mekanizmaları içerdiğinden emin olmalıdır. İç kontrol sistemi, aktiflerin korunması için işletme içinde kabul edilen metotların ve ölçülerin koordine edilmesini içermelidir. Aynı zamanda, iç kontrol sistemi, aktiflerin satın alınmasında kalite, fiyat, miktar kontrollerinin yapılması, hırsızlık ve çıkar sağlama gibi hileli işlemler için olasılıkların en aza indirgenmesi ve hileli işlemlere olduğu kadar, aktiflerin kötü kullanımlarına da hemen dikkati çekerek raporlama prosedürlerinin belirlenmesiyle ilgilidir. İşletme aktiflerinin, sadece işletme amaçlarına uygun bir şekilde yönetilmesinde ve muhasebeleştirilmesinde yapılan kasıtlı veya kasıtsız her türlü hata ve hileden doğacak zararlara karşı korunması, iç kontrol kavramına girer.⁵¹

Varlıkların korunması; varlıkların satın alınırken kalite, fiyat miktar olarak KONTROL edilmesini, yangın vb. gibi afetlere karşı varlıkların fiziksel olarak korunmasını, duran varlıkların bakımının zamanında yapılmasını, hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirgenmesini, kötü kullanımına ilişkin iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesini içermektedir.

⁵⁰ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.26-27-28

⁵¹ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.27-28

2.5.5. Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılmasını Sağlamak

Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşması için kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlar. Kaynakların ekonomik kullanımı, belirlenen amaçlara ve hedeflere en uygun maliyetle ulaşmak demektir.

Diğer bir deyişle, gerçekleşen maliyetler planlanan maliyetlerden düşükse kaynaklar ekonomik kullanılıyor demektir. Kaynakların verimli kullanılması ise, tüketilen kaynakların elde edilen faydayı aşmaması demektir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanarak amaçlara ulaşmışsa, verimlilik sağlamış demektir. Etkinlik ise, belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sistemine ancak planlanan hedeflerle gerçekleştirmeler arasındaki sapmalar kabul edilebilir seviyedeysen ulaşmış demektir.⁵²

Bu faaliyetin ekonomik ve verimli olup olmadığını ancak bir takım faaliyet standartları belirlenerek ölçülebilir. Yönetim tarafından belirlenmiş olan bu standartlar iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli, düzeltici önlemler alınması için sorumlu olan yetkiliye en kısa zamanda iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır.⁵³

2.6. İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDAKİ DÜZENLEMELER

İç kontrol alanları başlarda muhasebe ve finans ile sınırlı kaldığı ve asıl amacının, mali raporlardaki hata ve hilelerin önlenmesi, tespit edilmesi olduğu görünmektedir. İşletmeler büyüdükçe teknolojik alanlarda gelişmeler, piyasa koşulları işletmelerin faaliyetler üzerindeki kontrol gereksinimlerini artırmıştır. Bu nedenle birçok örgüt uluslararası iç kontrol kurulması ve geliştirilmesine ilişkin çeşitli düzenlemeler yapmaya başlamışlardır. AICPA, SEC, COSO' nun çalışmalarını ABD ve diğer ülkelerdeki rapor ve kanunlar izlemiştir. Şirket birleşmeleri arttıkça, uluslararası

⁵² Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.28

⁵³ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.28

sermaye arttıkça, piyasalar derinleştikçe risk yönetiminin önem kazanması ile iç kontrol küresel boyutta önem kazanmıştır.

İç kontrol sistemi daha önce muhasebe verilerindeki hataları önlemek, varlıkları korumak için geliştirildi. İş hayatındaki değişiklikler iç kontrolün kapsamına diğer faaliyetlerinde girmesine neden olmuştur.

2.6.1. Dünyadaki Düzenlemeler

Dünya genelindeki düzenlemeleri beş başlık altında toplayabiliriz.

- COSO Raporu
- Muhasebe Standartları Bildirisi 55 (SAS 55)
- Muhasebe Standartları Bildirisi 78 (SAS 78)
- IIA
- SOX

2.6.1.1. COSO Raporu

İç kontrol sistemi denince akla gelen ilk oluşum COSO' dur. COSO tarafından iç kontrol sistemine ilişkin yapılan önemli çalışmalardan birisi ABD halka açık şirketlerin 1987-1997 yılları arasındaki hileli finansal raporların analiz edildiği çalışmadır. Daha sonra 1992 yılında yayımlanan İç Kontrol ve Bütünleşik Sistem adlı rapor ve raporda önerilen İç kontrol sistemine ilişkin yayımlanan diğer çalışmalar “Guidance on Monitoring Internal Control Systems” (COSO 2008) ve küçük işletmeler için oluşturulan “Internal Control over Financial Reporting (COSO 2006)”⁵⁴

Kurumsal Risk Yönetim Modeli olan COSO iç kontrolü, “bir kurumun yönetim kurulu yönetim ve ilgili diğer personeli tarafından uygulanan ve aşağıdaki kategorilerde hedeflere ulaşma seviyesi konusunda makul güvence vermeyi amaçlayan bir süreç” olarak tanımlanmaktadır.

- Operasyonların etkinliği ve verimliliği,
- Mali raporlamanın güvenilirliği,
- İlgili kanunlara ve mevzuata uyum.⁵⁵

⁵⁴ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.39

⁵⁵ İlker Çobanoğulları, *'Bilgi Sistemleri Denetimi' Teftiş Ülkemizde ve Diğer Ülkelerde Uygulamaları Bilgi Sistemleri Denetimi ile e-Teftişin Müfettişler Tarafından Yapılabilmesi İçin Gerekenlerin Belirlenmesi*, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, Ankara 2011, s.52-53

COSO, risk analizinde kullanılan bir yöntem olarak bilinmekle birlikte aslında 1985 yılında ABD’ de kurulan gönüllü bir özel sektör kuruluşudur. İç denetim etkinliğini artırmayı amaçlanmaktadır. Süreç odaklıdır. 1992 yılında İç Denetim –tümleşik Çerçevesi’ni yayınlamıştır. COSO dört bölümden oluşmaktadır.

- İç denetim çerçevesinde üst düzey bakış sağlayan Yönetimsel Özet,
- İç denetim sisteminin değerlendirilme kriterlerini içeren Çerçeve,
- Rehber niteliğindeki Raporlama,
- İç denetim sisteminin değerlendirilmesi için yararlı olacak meteryalleri içeren değerlendirme araçları.⁵⁶

Kontrol çevresi, Risk değerlendirme, Kontrol faaliyetleri (Politikalar ve prosedürler), Bilgi ve İletişim, İzleme biçiminde sıralanan beş anahtar bileşen (unsur) ; işletme bünyesindeki işlemler ve faaliyetler ile etkileşim halinde; faaliyetlerde etkinliğin sağlanması, güvenilir finansal tabloların hazırlanması ve yasalar ile prosedürlere uyulması gibi amaçlara hizmet etmek üzere birbirleri ile sıkı bir bağlantı içinde iç kontrol sisteminde yer almaktadır. Aşağıda bu unsurlar kısaca açıklanmıştır.⁵⁷

Kontrol Çevresi

Kontrol ortamı unsuru için oluşturulan standartlar; ahlak kuralları dürüstlük, misyon, rol ve görevler, personel yetkinliği, personel performansı, hassas görevler ve yetki verme alt standartlarından oluşur. Risk değerlendirme unsuru için oluşturulan standartlar; hedef belirleme, çok yıllık programlama, yıllık yönetim planı, hedeflere ilişkin performansın izlenmesi ve risk analizi ve yönetimi alt standartlardan oluşur. Kontrol faaliyeti için oluşturulan standartlar; yöntemlerin belgelendirilmesi, görevlerin ayrılığı, gözetim, istisnaları, kaydetme ve faaliyetlerin sürekliliği alt standartlardan oluşur.⁵⁸

Dürüstlük, etik değerler ve çalışanların yeteneği, yönetimin felsefesi ve yönetim kurulunca sağlanan girdiler gibi faktörler vasıtasıyla çalışanların kontrol bilincini etkileyerek organizasyonun tarzını ortaya koyar. Bu unsur kontrolün ve diğer bütün bileşenlerin temelini oluşturmaktadır.

⁵⁶ İlker Çobanoğulları, ‘Bilgi Sistemleri Denetimi’ Teftiş Ülkemizde ve Diğer Ülkelerde Uygulamaları Bilgi Sistemleri Denetimi ile e-Teftişin Müfettişler Tarafından Yapılabilmesi İçin Gerenlerin Belirlenmesi, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, Ankara 2011, s.52-53

⁵⁷ Mehmet Ünsal Memiş, İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye Deki Büyük İşletmeler Üzerinde Saha Araştırması, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.73-74

⁵⁸ Süleyman Uyar, UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.39-40

Risk Değerleme

Kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Her kurumun hedefleri ile bağlantılı iç ve dış kaynaklı riskler tespit edilir. Risklerin değerinin ve meydana gelme olasılığının hesaplanmasından sonra kurumun başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenir. Son olarak risklere karşı nasıl tepki verileceği araştırılır.

Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve değişen riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.⁵⁹

Kontrol Faaliyetleri

UDS 400 kapsamında belirli kontrol prosedürleri şunlardır ‘Mutabakatların raporlanması, kontrolü ve onaylanması; kayıtların matematiksel olarak doğruluğunun kontrol edilmesi; Bilgi işlem sisteminin ve uygulamalarının, bilgisayar programlarındaki değişikliklerin ve dosyalama sistemine girişin kontrolü şeklinde denetimi; Mizanın ve kontrol hesaplarının tutulması ve gözden geçirilmesi; Belgelerin kontrolü onaylanması; Şirket içerisinden edinilen bilgilerin şirket dışı kaynaklardan elde edilen bilgilerle karşılaştırılması; Kasa ve stok sayımları sonuçlarının kayıtlardaki rakamlarla karşılaştırılması; kayıtlara ve aktiflere doğrudan fiziki ulaşımın sınırlandırılması, mali sonuçların bütçe rakamları ile karşılaştırılması ve analiz edilmesi’ Mali tabloların denetiminde, denetçi mali durumun sunumuyla ilgili olan muhasebe ve iç kontrol sistemindeki politika ve prosedürlerle ilgilenir.⁶⁰

Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim unsuru için oluşturulan standartlar; Yeterli yönetim bilgisi, evrak kayıt ve dosyalama işlemleri ve hatalı raporlama alt standartlardan oluşur. İzleme unsuru için oluşturulan standartlar ise; iç kontrole ilişkin zayıf yönlerin kaydedilmesi ve düzeltilmesi, denetim raporları, iç denetim yeterliliği, değerlendirme ve iç kontrolün yıllık gözden geçirilmesidir.⁶¹

Şirket ile müşteriler, düzenleyiciler ve hissedarlar gibi işletme dışı birimler arasındaki bilgi akışı ve iletişimin sağlanması ile ilgili unsurdur.

⁵⁹ Nihal Saltık, *Maliye Bakanlığı İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Merkezi ‘İç kontrol Standartları’* <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0> (22 Ağustos 2014)

⁶⁰ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.218

⁶¹ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.39-40

İzleme

Gözetim, iç kontrol sisteminin performans kalitesinin değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Performans kalitesinin sağlanması, sürekli gözetim ve bağımsız değerlendirme faaliyetleri ile gerçekleştirilir. Sürekli gözetim, faaliyetlerin isleyişi sürecinde gerçekleşir. Bu faaliyetler, yönetimin ve denetimin düzenli faaliyetleri ile birlikte personelin görevlerini yaparken gerçekleştirdiği diğer etkinlikleri de içerir. Bağımsız değerlendirmelerin kapsam ve sıklığı, esas olarak risklerin değerlendirilmesine ve sürekli gözetim prosedürlerinin etkinliğine bağlıdır. Önemli iç kontrol eksiklikleri, kıdemli yöneticilere ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır.⁶²

Tablo 2.1. İç Kontrolün Yapısını Oluşturan Faktörler

Kontrol Çevresi İşletme Ortamı Bütünlük Etik/Ahlaki değerler Kişilerin Yeterliliği Yönetimin Felsefesi Sorumluluk/güvenilirlik İnsan kaynağı Otorite Çalışanların gelişimi
Risk Değerlendirme İyi yönetilen şirketlerde belirlenen amaçlara ulaşmayı engelleyecek risklerin ortaya çıkarılması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılan süreçler mevcuttur. Süreçlerin içine kontrollerinde eklenerek risklerin azaltılması ve hedeflere ulaşması sağlanır. Bu şekilde amaçlar riskler ve kontroller devam eden bir sürecin parçası olarak birbirleriyle bağlantılı hale gelirler.
Risk değerlendirme süreci unsurları Amaç belirleme Risk tolerans seviyesi belirleme Riskleri belirleme Kontrollerin değerlendirilmesi Kontrollerin geliştirilmesi Sürekli gözetim
Etkin Risk Yönetim Sisteminin sağladığı faydalar Güven -Onay-Teminat-Kredibilite-Bilgidir.

⁶² Tamer Aksoy, *Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Önerisi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:73, 2005, s.196.

Tablo 2.1'in devamı

Kontrol Faaliyetleri Yönetim direktiflerine uygulanacak prosedürler Üst yönetim kontrolleri Fonksiyon yada faaliyet yönetimi Fiziksel Kontroller Uygunluk prosedürleri Kalite programları Şirket amaçlarına ulaşmayı sağlayacak mekanizmalar Görevlerin Ayrılığı İlkesi
Bilgi ve İletişim Operasyonel ve finansal bilginin zamanında doğru elde edilmesi İç ve dış bilgiye erişim Organizasyonel iletişim
Gözleme-İzleme Kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi Devamlı ve tek defalık riskler Ciddi sorunları raporlayacak mekanizmaların kurulması

Kaynak: Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, SMMM Odası Yayın No.53, Ankara, 2007, s.227-228.

2.6.1.2. Muhasebe Standartları Bildirisi 55 (SAS 55)

1988 yılında yayınlanan “Finansal Tablolar Denetiminde İç Kontrol yapısının dikkate Alınması” adlı 55 nolu Denetim Standartları Tebliğlerinin yerine, 1995 yılında “Finansal Tablolar Denetiminde İç Kontrolün Dikkate Alınması” adlı SAS 78 nolu Denetim Standartları Tebliği getirilmiştir. SAS 55’de iç kontrolün yapısını oluşturan üç öge bulunmaktaydı. Bunlar Kontrol Çevresi, Muhasebe Sistemi ve Kontrol prosedürleridir.⁶³

AICPA tarafından 1949 yılında yayınlanan SAS 1’de İç kontrol; ‘Örgüt planı ve işletme varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlemsel etkinliğini ilerletmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek üzere benimsenmiş yöntem ve ölçütleri kapsayan bir süreçtir’ şeklinde tanımlanarak muhasebe literatürüne girmiştir.⁶⁴

⁶³ Murat Kiracı, *Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi*, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık 2003, http://sbd.ogu.edu.tr/makaleler/4_2_Makale_5.pdf (27 Ağustos 2014)

⁶⁴ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.39

SAS 55’de İç kontrol; ‘bir işletmenin iç kontrol sistemini özel amaçların Başarılmasında uygun bir güven ortamı sağlamak için saptanan politika ve faaliyetlerin bileşiminden oluşur’ şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁵

55 no’lu standartta bir işletmenin iç kontrol yapısı; belirlenen işletme amaçlarının başarılacağı konusunda yeterli güvence sağlayacak politika ve prosedürler içerir İç kontrol yapısı, kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve spesifik kontrol prosedürleri olarak ifade edilmiş olup denetçinin maksimum seviyeden daha az bir seviyede kontrol riski değerlendirmeleri için kontrol testleri yapmaları öngörülmüştür Bu testlerin sonucuna göre, denetim işinin kapsamı, zamanlaması ve uygulanacak denetim yöntemleri belirlenmelidir.⁶⁶

Bağımsız dış denetçilerin İç Kontrol Sistemini tanıma ve değerlendirme sorumluluğu 1972 yılında SAS 1 ve daha sonra 1988 yılında SAS 55 ile ortaya çıkmaktadır. SAS 55 başlıca şu hususlara dikkat çekmektedir.

- Denetçi işlemlerini İKS’sini anlamak yoluyla gerçekleştireceği testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemelidir.
- Denetimi planlamak için İKS’yi anlamalıdır.
- İKS’nin anlaşılması süreci denetimin tamamı olmayıp, sadece önemli bir kısmıdır. Denetim sürecini, müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlama olarak özetlenebilir.

Denetim faaliyetleri aşağıdaki altı aşamadan oluşur.

- Denetimi yeterince planlamak için iç kontrolün anlaşılması,
- Kontrol riskinin belirlenmesi ve ek kontrol testlerinin tasarlanması,
- Ek kontrol testlerinin uygulanması,
- Kontrol riskinin yeniden belirlenmesi ve destekleyici testlerin tasarlanması,
- Destekleyici testlerin uygulanması ve denetimin tamamlanması,
- Bir görüşe ulaşılması ve denetim raporunun yayınlanmasıdır.⁶⁷

⁶⁵ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.39

⁶⁶ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.107

⁶⁷ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.48

2.6.1.3. Muhasebe Standartları Bildirisi 78 (SAS 78)

SAS 78'e göre İç Kontrol ; 'finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçları için makul güvence sağlamak üzere ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.⁶⁸

SAS 78'e göre bilgi sistemleri esas olarak birçok kontrol faaliyetlerini devam ettirmek için gerekli bilgileri toplar. Finansal raporlamaya uygun bilgi sistemi, işlemleri ve koşulları tanımlamak, bir araya getirmek, analiz etmek, kayıt etmek ve raporlamak için oluşturulan yöntemlerle işletmenin varlık ve borçlarının hesabını verme sorumluluğunu sürdürmek için oluşturulan yöntemlerden meydana gelir. Bu yöntemlerin, bilişim teknolojilerindeki hızlı değişimler paralelinde etkinliklerin sürdürülmesi için geliştirilmesi gerekmektedir. Teknolojilerdeki değişiklikler ve bunun elektronik ticaret alanına uygulanması ve internet uygulamalarının yaygınlaşması yararlanılabilen ve uygulanması gereken spesifik kontrol faaliyetlerini değiştirmekteyse de, kontrole duyulan temel gereksinimler önemini korumaktadır.⁶⁹

SAS 78'e göre izleme, kurumdaki ve personeldeki değişimlere bağlı olarak, iç kontrollerin önceden belirlenen politika ve prosedürlere uygun şekilde devam ettirilip ettirilmediğini ve bu değerlemelerin işletmeyi yeni risklere sokup sokmadığını belirlemektir⁷⁰

55 no'lu standardın kapsamı daha sonra 78 no'lu standartla büyük ölçüde değiştirilmiştir. COSO'nun iç kontrol tanımını aynen benimseyen 78 no'lu standard iç kontrol yapısı (internal control structure) terimi yerine iç kontrol terimini (internal control) kullanmıştır. 78 no'lu standarda göre iç kontrol aşağıda sınıflandırılan amaçlara ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.

- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk.⁷¹

⁶⁸ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.39

⁶⁹ Mahmut Demirbaş, *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:7, İstanbul 2005, s.171

⁷⁰ Mahmut Demirbaş, *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:7, İstanbul 2005, s.172

⁷¹ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.107

2.6.1.4. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Düzenlemeleri

İç kontrol sisteminin çalışması sürecinde iç denetçilerin önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. IIA tarafından oluşturulan ve 01.01.2004 tarihinde son şekli verilen uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin sorumluluklarını açıklamaktadır. Bu standartların amacı; uygulamanın sağlanması için temel ilkeleri belirlemek, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye yönelik çerçeve oluşturmak, iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmesini sağlamaktır. İlgili standartlarda iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Standartlar; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.⁷²

2.6.1.5. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)

Sarbanes Oxley Yasası SEC'in 1934 yılından bu yana muhasebe mesleğinde değişime neden olunan en radikal düzenleme olarak görülmektedir. Ancak, piyasalarda güveni zedeleyen muhasebe usulsüzlüklerine karşı bir tepki niteliğini haiz olan Yasa, esasen kamuyu aydınlatma sisteminde kurumsal yönetim anlayışını vurgulayan hükümler getirmektedir. Yasa'nın bağımsız denetime ilişkin hükümleri, bağımsız denetime olan güvenin artmasını ve bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasına yöneliktir.

Yasa ile bağımsız denetimde etkin bir gözetim sisteminin oluşturulması, bağımsız denetçi bağımsızlığına ilişkin kuralların yeniden ele alınması, kurumsal yönetim ilkelerinin gözden geçirilmesi sağlanarak muhtemel skandalların önüne geçirilmesi ve yatırımcı güveninin tesis edilmesi amaçlanmıştır.⁷³

SEC'in İç kontrole ilişkin düzenlemeleri diğer düzenlemelere göre daha sınırlıdır. SEC tarafından düzenlenen Sarbanes Oxley Yasasında İç Kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

İlgili yasa; yatırımcıların daha doğru bilgilendirilmesini sağlamak, yatırımcıların haklarını korumak, bu noktada şirket yönetiminin sorumluluğunu artırmak, denetim komitesinin gözetim ve denetim sorumluluğu geliştirmek ve denetçilerin şirket yönetiminden bağımsızlığını sağlamak gibi amaçlar edinmiştir. Yasa yönetimin finansal

⁷² Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.40

⁷³ Hüseyin Yurdakul, *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamaları* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2005, s.90

raporlama sürecinin izlenmesiyle ilgili etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin iddialarını doğrulamasını istemiştir. Yasada iç kontrol sistemini oluşturma ve etkinliğini sağlama görevi üst yöneticilere verilmiştir. Yöneticiler, mali tablolar kamuya açıklanmadan 90 gün önce iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeli ve elde ettikleri sonucu kamuya açıklamalıdır. Ayrıca yöneticiler iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıkları denetçilere bildirmek durumundadırlar.⁷⁴

Sarbanes Oxley, ABD ve Avrupa’ da yaşanan ekonomik krizler, ekonomik Skandallar (Enron-Worldcom) neticesinde ortaya çıkan kurumsal yönetim (corporate governance) gereksinimi sonucunda gelişen 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 Yönetimi İyileştirme” çalışmalarının yoğunluğu nedeniyle hükümetlerin ve iş dünyasının öncelikle gündem maddelerinden biri olmuştur. Şirket skandallarından sonra kurumsal yönetim ile ilgili ‘çok daha sıkı’ yasal düzenlemelerin ‘derlenmiş şekli’ olarak adlandırılan Sarbanes Oxley Yasası, 30 Temmuz 2002’de yürürlüğe girmiştir. Yasa ABD Sermaye Piyasası Kurulu’na SEC kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmalarını öngörür.⁷⁵

Sarbanes Oxley yasası, firmaların finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerdeki riskleri değerlendirmelerini şart koşturur. Amacı, yatırımcıyı, “doğruluk” ve “bütünlük” ilkelerini kullanarak korumak, şirketlerin daha şeffaf ve güvenilir hale gelmelerini sağlamak, kurumsal yönetim kavramını geliştirmek ve etik iş prensiplerinin benimsenmesini sağlamaktır.⁷⁶

Sarbanes Oxley Kanunu; halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulunun kuruluş işleyişi, denetim firmalarının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu, beyaz yakalılar suçları

⁷⁴ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.40-41

⁷⁵ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.108

⁷⁶ Aslı Eryılmaz, *J-SOX, Amerikalı Sox’un Yerini Alır mı?*, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2.pdf (28 Ağustos 2014)

ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suiistimal ve sorumluluk konuları olmak üzere 11 ana başlıktan oluşmaktadır.⁷⁷

Sarbanes Oxley Kanunu, ABD’de faaliyet gösteren halka açık şirketler açısından kurumsal yönetime ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin çitayı oldukça yükseltmiştir. Pek çok şirket gönüllü olarak kanunun emredici olmayan hükümlerini yerine getirmektedir. Kanunda yer alan düzenlemelerin uygulanması, şirket içi kontrolü ve yönetimi daha etkili hale getirmektedir. Yine kanun düzenlemelerinin gerektiği şekilde uygulanması, şirketlerin daha etkili bir kurumsal yönetime sahip olmalarını sağladığından, yatırımcılar bu şirketlerin menkul kıymetlerine daha fazla itibar etmekte ve bu şirketleri bir şekilde ödüllendirmektedir. Kısa vadede şirketlere Kanun’un getirdiği mali külfetler uzun dönemde bu şirketlere daha yüksek fayda olarak geri dönmektedir.⁷⁸

Kurumsal raporlamaya duyulan güvenin yeniden kurulması için kamu güvenini oluşturan üç temel öğeye ihtiyaç vardır; şeffaflık, herkese yaptıklarının hesabının sorulduğu kurum kültürü ve dürüst insanlar güvenilirliğin sağlanması konusunda “kurumsal yönetim” kavramı ve uluslararası standartlarda bağımsız denetim önem kazanmaktadır. Dünya sermaye piyasalarının etkinliği, toplumun duyduğu güvene, bu güven ise konuyla direkt olarak ilgili ve güvenilir bilgi sağlanmasına, kısacası yeterli düzeyde şeffaflık sağlanmasına bağlıdır.⁷⁹

SOX dünya genelinde SEC’e kayıtlı tüm şirketleri kapsamaktadır. Görüldüğü üzere mali raporlamaya yönelik iç kontrollere odaklanarak iç kontrolü dar kapsamlı ele almaktadır. Yasa özellikle mali güvence ve iç kontrollere yönelik yönetim raporlamalarının şirket politikalarıyla tam bir uyum içinde olmasını istemiştir. SOX İç kontrolün yalnızca ‘uygunluk ve raporlama yönlerine yoğunlaşması iç kontrolün şirket performansındaki önemini atlamasına sebep olmuştur. SOX’un en çok eleştirildiği noktalardan bir diğeri ise, Kanunda zorunlu tutulan raporlamaların tam zaman alıcı ve maliyetli olmasıdır. Diğeri taraftan kurallara uymamasının hapis cezası gibi

⁷⁷ Özgür Çatıktaş, *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, Haziran 2013, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/KurumsalYonetim.pdf> (28 Ağustos 2014), s.10-11

⁷⁸ Özgür Çatıktaş, *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, Haziran 2013, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/KurumsalYonetim.pdf> (28 Ağustos 2014), s.10-11

⁷⁹ Ayca Zeynep Süer, *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, s.13 (29 Ağustos 2014)

yaptırımlarının olması söz konusu gerekliliklerin yerine getirilmesinde sıkıntı çekebileceğini düşünen şirketlerin SEC'den çıkmasına sebep olmuştur.

Söz konusu raporların hazırlanması zor ve zaman alıcı olduğu için Kanun hükümlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere yol göstermek amacıyla birçok rehber hazırlanmıştır.⁸⁰

Sarbanes Oxley yasası, skandallarda etken olan kurumsal yönetimle ilgili 4 başarısızlık sebebine ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir. Önemli düzenlemeler ve sorumluluklara konu olan bahse konu temel başarısızlık sebepleri şunlardır.

- Tepe yönetimindeki kültür ve yönetim anlayışı
- Genel Müdür
- Yönetim Kurulu
- İç kontroller

Enron vb. şirketlerde yaşanan küresel etkili skandallarda iç kontrol zayıflıkları önemli bir etki oluşturmuştur. Sarbanes Oxley yasasında (md.103- 301- 302- 404) şirket yönetimlerinin iç kontrol konusundaki sorumluluklarını ağırlaştırmıştır. Bu doğrultuda şirket yönetimlerince iç kontrol değerlendirme raporlarının hazırlanması, onaylanması ve bağımsız denetim raporu ile birlikte değerlendirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Yasa uyarınca bağımsız dış denetçilerin İKS ni inceleme yanında, sistemin etkinliğine yönelik olarak yönetimde hazırlanan iç kontrol raporunu da ayrıca tasdik etmeleri zorunlu hale gelmiştir.⁸¹

2.6.2. Türkiye'deki Düzenlemeler

2.6.2.1. SPK Düzenlemeleri

Ülkemizde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin temel düzenlemesi 1996 yılı (X 16) seri numaralı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğ'e dayanmaktadır. ABD de Endron vb. muhasebe ve denetim skandalları sonucunda çıkarılan 30.07.2002 tarihinde 'Sarbanes Oxley Yasasını (SOX) takiben SPK Tebliğinde SOX paralelinde değişiklikler yapılmıştır. SOX un Türkiye versiyonu olarak kabul edilecek (X 19) seri numaralı tebliği ile ülkemiz uygulamalarına sokulan düzenleme hükümleri bilahare SPK'nın 12.06.2006 tarih ve (X 22) seri numaralı 'Sermaye

⁸⁰ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s. 99

⁸¹ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.253,255

Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ'e aktarılmıştır ve uygulanmaktadır.⁸²

Her ne kadar sermaye piyasası pay sahipleri ve potansiyel yatırımcılar için çalışmaktaysa da, uygulamada finansal tabloların kapsamı üzerine büyük etkileri vardır. Bu etki Anglo-Sakson ülkelerde, özellikle gelişmiştir. Yatırımcılar ihtiyaçlarının yanında, Sermaye Piyasaları (Borsalar) ancak finansal yapısını sağlam işletmelerin kote edileceğini sağlamakla da yakından ilgilenmektedir. Dünyada ki belli başlı borsaların ve sermaye piyasası kuruluşlarının finansal tabloların kapsamlarına ilişkin istekleri, bu kuruluşları söz konusu istekleri düzenleme yoluna itmiştir.⁸³

SPK, 1987 yılında yayımladığı 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik' ve daha sonra yayımladığı Seri X ile başlayan tebliğler ile Sermaye piyasasında bağımsız dış denetime ilişkin esasları oluşturmuştur. SPK'nın yayımladığı Seri X N.16 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'son haliyle dış denetime ilişkin ilke ve esasları yeniden belirlemektedir.⁸⁴

Tebliğ de İKS ve iç denetime ilişkin hususlar aşağıda belirtilmiştir. Bağımsız denetimin planlanması aşamasında planlama yapmadan önce denetçi asgari olarak; işletmenin organizasyonunu, iç kontrol sistemini, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör ile ilgili gerekli araştırmaları yapmış olması gerekmektedir. Tebliğin 28 maddesinde iç kontrol sisteminin tanımı yapılarak dış denetçinin İKS'ni nasıl değerleyeceği açıklanmıştır. Buna göre denetçi uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin İKS'sinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlemek zorundadır. Kanın toplama ve değerlemeye ilişkin olarak; kanıtın kaynağı açısından yapılacak değerlemelerde güvenilirliğin; iç denetim sisteminin etkin olduğu ortamda elde edilen kanıtların bu sistemin etkin olmadığı ortamlarda da elde edilenlere göre daha yüksek olduğu varsayılır. Bağımsız denetim tekniklerine ilişkin olarak bilgi toplama; denetçinin iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi almasıdır.

⁸² Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.256

⁸³ *İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınlar Yayın No.3, 10-11, Ankara, Mayıs 1985, s.51-52

⁸⁴ Şaban Uzun, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.218

Çalışma kağıtlarının şekil ve içeriği ile ilgili olarak; çalışma kağıtlarında incelemenin koşullarına uygun olarak bağımsız denetim programının ne ölçüde yerine getirildiği belirtilmeli ve İKS değerlemesine yer verilmelidir.⁸⁵

Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerde denetim firmaları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kuralları belirlemiştir. Sermaye piyasası kuruluna göre; aşağıdaki işlemlerin kurul düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları bağımsız denetime tabidir.

- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar
- Aracı kurumlar
- Portföy yönetim şirketleri
- Yatırım fonları
- Emeklilik yatırım fonları
- Yatırım ortaklıkları
- Konut finansmanı fonları
- Varlık finansmanı fonları
- İpotek finansmanı kuruluşları
- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar
- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan arz edilmiş sayılan ortaklıklar,
- Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları
- Kurul tarafından finansal tabloların bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmeler.

Kurul tarafından 2006 yılında yapılan incelemeler sonucunda Bağımsız Denetim Firmalarına 65.880 TL para cezası verilmiştir. 2008 Faaliyet Raporuna göre ise 12 adet denetim firması incelenmiş bu firmalardan 3 tanesi toplam 80.880 TL para cezası verilmiştir.⁸⁶

⁸⁵ Şaban Uzun, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.218-219

⁸⁶ Serpil Tezal, *Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2011, s.123-124

SPK Türkiye’de dış denetim faaliyetlerini organize ettiği için iç kontrole ilişkin düzenlemeler genelde dış denetim açısından ele alınmıştır. Tebliğ düzenlemeleri SEC tarafından yapılan düzenlemelerin paraleli niteliğindedir.

Tebliğe göre dış denetçiler riskleri belirleme, dış denetim tekniklerini zamanlama, kapsamını belirleme ve yapısını tasarlama sürecinde iç kontrolden yararlanır. Bunun için iç kontrol sistemi işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan risklerin ortaya çıkarılmasını sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme süresi, 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 karşılaşrsa bu durumu işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere iletme durumundadır. İmza yükümlüsü görevliler ilgili eleştiri ve önerileri ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine ve denetim kuruluşlarına bildirmekle yükümlüdürler.⁸⁷

SPK mevzuatında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi Seri X:No.22 sayılı tebliğ de ayrıntılı düzenlemeye konu edinmiştir. Buna göre ilk bakışta göze çarpan noktalardan bazılarını belirtmek gerekirse; bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerini türü, uygulama zamanı ve kapsamı belirlemek amacıyla, müşterinin İKS’nin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız denetçi dönem içinde zaman zaman yapacağı bu İKS değerlendirmelerine bağlı olarak

Bağımsız denetim programı ile denetim tekniklerini gözden geçirir.⁸⁸ 28/6/2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 28 yayımlanmıştır.

Bu Tebliğin **amacı**, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemektir

Bu Tebliğin **kapsamı**, işletmelerin finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerinin incelenmesi dahil bağımsız denetiminde uygulanır.

SPK mevzuatında iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi (X 22) seri numaralı tebliğ de ayrıntılı düzenlemeye konu edilmiştir. Buna göre ilk bakışta göze çarpan noktalardan

⁸⁷ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.43

⁸⁸ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.112

bazılarını zikretmek gerekirse; bağımsız dış denetçi, uygulayacağı denetim teknikleri türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirtmek amacıyla, müşterinin İç Kontrol Sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Bağımsız Dış Denetçi dönem içinde zaman zaman yapacağı bu İç Kontrol değerlendirmelerine bağlı olarak, bağımsız denetim programları ile denetim tekniklerini gözden geçirir. İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak yada dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır.⁸⁹

2.6.2.2. BDDK Düzenlemeleri

1985 yılında çıkarılan ve çeşitli değişikliklere uğrayan 3182 sayılı bankalar Kanunu uyarınca, bankaların denetimi ve gözetimi Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve Türkiye Bankalar Birliği arasında dağıtılmıştır. 18 Haziran 1999 tarihinde kabul edilen çeşitli kanunlar ile 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankacılık sisteminin düzenleme ve denetlenmesinde dağınık bir görüntü oluşturan ve siyasi karar mekanizmasının içinde bulunan sistem tek çatı altında toparlanarak özerk bir kurum tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Yeni oluşturulan BDDK, bankacılık hususunda gerekli düzenleme ve denetleme konularında görevlendirilmiş ve bu konuda bağımsız çalışma ve karar verme yetkisine sahip olmuştur.⁹⁰

BDDK iç kontrol sistemi ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin ilk düzenlemesini 2002 yılında çıkartılan bir yönetmelik ile yapmıştır. Bu yönetmelik ile mali tabloların doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılması amacıyla etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin bulunması zorunluluğu getirilmiştir (BDDK, 2002). 2005 yılında yayınlanan bankacılık kanununda iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (BDDK, 2005). İlgili kanunun 23. maddesinde banka yönetim kuruluna bankalarda mevzuata uygun iç kontrol sistemi kurma, işlerliğini ve yeterliğini sağlama, finansal raporlama sistemine güvence altına alma sorumlulukları vermiştir.⁹¹

⁸⁹ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.256-257

⁹⁰ Serpil Tezal, *Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2011, s.125

⁹¹ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.43-44

29. maddede bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve iç kontrolün sağlanması için faaliyetlerin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, yeterli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler. İç kontrol sistemi kapsamında bankalar faaliyetlerin mevzuata, iç düzenlemelere ve bankacılık teamüllerine uygun olarak yürütülmesi, muhasebe ve raporlama sisteminin zamanlı ve güvenilir çalışması için sürekli kontrol faaliyetlerini sağlamak durumundadırlar. Ayrıca bankalar iç kontrol sistemine ilişkin bilgi, belge her türlü kayıt, yapı ve sistemleri konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorundadırlar.

BDDK 2006 yılında iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimine ilişkin bir yönetmelik yayınlamıştır. Yönetmelik iç denetçinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplanmasını gerekli kılmıştır. Yönetmeliğe göre; denetçiler iç kontrol sistemine ilişkin elde ettikleri eksiklikleri ve bunlara ilişkin önerileri denetleyen işletmeye sunmalı, iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine ilişkin denetçi tarafından daha önceden sunulan önerilerin yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığı değerlendirilmelidir.⁹²

BDDK'nın kuruluşu, ülkemizde yaşanan ülke ekonomisini krize sürükleyen özel bankaların çöküşü ve içlerinin boşaltılmasından sonra olmuştur. Kurul'un sorumluluğu; bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi, verilen bu yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasıdır. Kurul tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim firmalarının çalışmalarına ilişkin esaslar, TÜRMOB, TMSF ve Merkez Bankasının görüşü alınarak düzenlenmektedir. Söz konusu Kanun gereğince, TMSF ve Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu BDDK çatısı altında faaliyetlerini sürdürmektedir. Bankaların denetiminden sorumlu bir diğer kurum TCMB'dir. TCMB denetim yetkisini 1211 sayılı T.C Merkez Bankası Kanunundan almaktadır. Bu kurum Bankaların mali durumlarının gözetimini ve denetimini bağımsız denetim firmaları aracılığıyla yapmaktadır.⁹³

Bu yönetmelik ile "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetim Sistemleri Hakkında Yönetmelik" yürürlükten kaldırılmıştır. İç sistemlerin yönetmelikte belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde oluşturulması etkin, yeterli ve uygun bir şekilde işletilmesi,

⁹² Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.43-44

⁹³ Serpil Tezal, *Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2011, s.125

muhasebe ve finansal raporlama sisteminden sağlanan bilgilerin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi nihai olarak yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetmeliğin 6. maddesine göre yönetim kurulu denetim ve gözetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde kendisine yardımcı olmak üzere üyeleri arasından seçeceği icrai görevi, bulunmayan asgari iki üyesini banka denetim komitesi üyesi olarak görevlendirir.

İç kontrol faaliyetleri, faaliyetlerin icrasına yönelik işlemlerin kontrolünü, iletişim kanalları ile bilgi sistemlerinin ve finansal raporlama sisteminin kontrolü ve uyum kontrollerini içerir.⁹⁴

İç kontrollerin yeterliliği, iç denetim ve risk yönetimi ile ilgili düzenleyici kurumlar tarafından düzenlemeler yapılmaktadır. Dünya’da ve Ülkemizde düzenleyici kurumlar (PCAOB, ve NYSE - New York Stock Exchange, Japonya’da; FSA - Financial Services Agency ve Türkiye’de; SPK - Sermaye Piyasası Kurumu, BDDK) iç kontroller, denetim ve risk yönetimi ile ilgili çalışmalar yapılmasını şart koşmakta ve teşvik etmektedir⁹⁵

Bankacılık sektöründe iç kontrol ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ilk kez BDDK tarafından çıkarılan ‘Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik’ in 20. maddesinde aynı başlık altında düzenlenmiştir. Buna göre denetime tabi tutulanların yayımlanan mali tablolarının doğruluk düzeyinin artırılması ve hatalı olma riskinin azaltılmasını teminen etkin bir İKS’nin bulunması zorunlu kılınmıştır. Etkin bir iç kontrol sisteminin denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanını ve kapsamını belirleyen ana unsurlar içerisinde yer alması nedeniyle denetçinin İKS’nin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplamasını gerekli kılmıştır.⁹⁶

⁹⁴ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.113-114

⁹⁵ Ali Kamil Uzun, *Şirketlerde İç Kontrolün Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*, Aktive Dergisi Kasım-Aralık 2009, Sayı 62. http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (30 Ağustos 2014)

⁹⁶ Tamer Aksoy, *Basel II’e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.304

2.6.2.3. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Ülkemizde kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması ihtiyacını karşılamak üzere yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Maliye Yönetimi ve Kontrol Kanunu, mali yapı ve süreçlerde kapsamlı değişiklikler getirmiştir.⁹⁷

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu; bütçenin hazırlanması, uygulanması ve sonrasında izlenip denetlenmesi, anlamlı veri tabanlarının yer aldığı bir sistem kurulması açılarından köklü değişiklikler içermektedir.

5018 sayılı Kanun'da Mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile iç kontrol ve iç denetim konuları yeni mali yönetim ve kontrol sistemini oluşturan temel unsurlar olarak düzenlenmiş, kapsamın genişlemesi ile de bütçe hakkı daha fazla anlam kazanmıştır.⁹⁸

Özel sektör tarafından çok yoğun olarak kullanılan iç kontrol son yıllarda kamu sektöründe de kullanılmaya başlanmıştır. AB adaylık sürecinde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve finansal şeffaflığın sağlanması amacıyla etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunu sonucu olarak iç denetim sistemi çerçeve kanunlarda ve ikincil mevzuatta düzenlenmiştir.⁹⁹

1050 sayılı Muhasebe –i Umumiye Kanunu, sadece devlet tüzel kişiliğine dahil genel bütçeli idareler ile ilgili özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak kaydıyla katma bütçeli idareler ile il özel bütçeli mahalli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsamına karşın, 5018 sayılı Kanun; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerini Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslar arası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla kapsamına almaktadır.¹⁰⁰

24/12/2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla kamu mali yönetim sistemimiz uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına uygun bir şekilde yeniden

⁹⁷ Mustafa Önen ve Bedrettin Özmen, *Kamu Maliye Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı No.81, s.91

⁹⁸ Mustafa Önen ve Bedrettin Özmen, *Kamu Maliye Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı No.81, s.97

⁹⁹ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.44

¹⁰⁰ Mustafa Önen ve Bedrettin Özmen, *Kamu Maliye Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı No.81, s.98

düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması da amaçlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun 55'inci maddesinde; **İç Kontrol**, "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, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmıştır¹⁰¹

Bu 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.¹⁰²

Kanunun amacından da anlaşılacağı üzere, kamu kaynaklarının elde edilmesinde kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ön plana çıkmakta, mali saydamlık ile hesap verilebilirlik kavramı gönderme gelmektedir.

Kanun ile hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı sağlamak amacıyla dönük olarak stratejik plan, performans ölçümü, iç denetim gibi kavramlar; kamu yönetim ilkeleri üzerine inşa edilmeye çalışılmıştır. Kamu mali yönetiminin yapısının ve işleyişinin bu sürecin anlamlı bilgiler sunacak şekilde düzenlenmesi de bu kanunun amaçlarından birisidir. Kanun mali kontrol alanında iç kontrol ve iç denetim müesseseleri başta olmak üzere, performans esaslı bütçeleme ve stratejik planlama gibi yenilikleri kamu maliye yönetiminin yapısına ve işleyişine kazandırmıştır.¹⁰³

Mali saydamlık, hükümetin ve yönetimin yapısı ile fonksiyonlarının, mali politika ile ilgili planların ve stratejilerin, kamu kesiminin gelir ve gider olmak üzere tüm hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması şeklinde tanımlanabilir.

¹⁰¹ *Kamuda İç Kontrol*

<http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Kamuda%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol.pdf>
(30 Ağustos 2014), s.1

¹⁰² <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> (30 Ağustos 2014)

¹⁰³ Mustafa Önen ve Bedrettin Özmen, *Kamu Maliye Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı No.81, s.97-98

Mali saydamlığın sağlanabilmesi için kamu kurum ve kuruluşlarınca üretilen bilgilerin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir olması gerekmektedir. Bunun iki koşulu vardır

Birincisi, sistemin saydam olması için sadece aktörlerin ne yaptıklarının bilinmesi yeterli olmamakta; aynı zamanda bilginin ne yapılacağı konusunda da kamuoyuna sunulması gerekmektedir. İkinci koşul ise, bilginin vatandaş tarafından kullanılmasını sağlayacak yönde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması zorunludur.¹⁰⁴

Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik verimli hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları belirtilmiştir.¹⁰⁵

2.6.2.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

6102 sayılı yasa ile 14.02.2011 tarihinden Resmi Gazetede yayınlanarak 01.07.2012 tarihinde uygulamaya 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 kurumsallaşmanın sağlanması için Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim kurulu komiteleri kurulması gerekmektedir.¹⁰⁶

Madde 366- (1) Yönetim kurulu her yıl üyeleri arasından bir başkan ve bulunmadığı zamanlarda ona vekâlet etmek üzere, en az bir başkan vekili seçer. Esas sözleşmede, başkanın ve başkan vekilinin veya bunlardan birinin, genel kurul tarafından seçilmesi öngörülebilir. (2) Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.

¹⁰⁴ Mustafa Önen ve Bedrettin Özmen, *Kamu Maliye Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı No.81, s.98-99

¹⁰⁵ Ahmet Arlan, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler*, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6825,arslan-ahmet-5018-sayili-kmykk-ile-kamu-harcama-sistemi-.pdf?0>, (30 Ağustos 2014), s.24

¹⁰⁶ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.115

Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi

Madde 378- (1) Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür.¹⁰⁷

Bu çerçevede iç kontrol konusunda yönetim kurulu üyelerinden oluşmayan bir komite kurulabilecektir. Ancak söz konusu komitenin görevi tamamen hazırlık niteliğinde olup, iç kontrol konusunda yönetim kurulunu haberdar etmek ve yönetim kurulunun aydınlanmasına hizmet etmek olacak, son söz yönetim kurulunun olacaktır.¹⁰⁸

Yeni TTK da dikkate alınması gereken diğer önemli konu şirketlerin denetiminde radikal değişiklikler olmasıdır. Murakıplık sistemi kaldırılmış denetim fonksiyonu bağımsız denetçiye verilmiştir.¹⁰⁹

Madde 397- Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.¹¹⁰

Finansal bilgiyi kullananların işletme faaliyetleri hakkında bilgi edinebileceği tek kaynak faaliyet raporlarıdır. Bu bağlamda yıllık raporların denetime tabi tutulması son derece önemlidir.¹¹¹ 01 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiş bulunan 6102 sayılı yasa da denetim ile ilgili konularda düzenlemeler yapılmıştır.

Madde 400 Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.¹¹²

¹⁰⁷ <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/08/6102-TTK.pdf> (30 Ağustos 2014)

¹⁰⁸ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.115

¹⁰⁹ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.115

¹¹⁰ <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/08/6102-TTK.pdf> (30 Ağustos 2014)

¹¹¹ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.115

¹¹² <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/08/6102-TTK.pdf> (30 Ağustos 2014)

6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu ile Türk hukukunda ticari ve mali bilanço birbirinden tamamen ayrılmış, mali bilanço diye tanımlanan ve matrah bildirimine esas teşkil eden mali tabloların oluşturulması gereği ortadan kalkmıştır. Defterlerin, tutulması her türlü muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığının yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama genel Tebliğlerine göre değil Türkiye Muhasebe Standartları olarak Türkçe'ye çevirisi yapılan Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre yapılacaktır. Finansal Tablolarda yine muhasebe standartlarına göre düzenlenecek muhasebenin ve finansal tablolarının denetimi Uluslararası Denetim Standartları ile sağlanacaktır.¹¹³

2.7. İÇ KONTROL SİSTEMİ DEĞERLENDİRME MODELLERİ

Avrupa Birliği tarafından benimsenen kamu iç mali kontrol sistemi iç kontrol kavramını esas almaktadır. COSO, önce özel sektörde kullanılan daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanan iç kontrol anlayışını geliştirmiştir. Bu nedenle iç kontrol modeli COSO modeli olarak bilinmektedir. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI2 tarafından kabul edilen ve uygulanan bir iç kontrol modelidir. COSO tarafından iç kontrol kavramı geliştirilmiş, iç kontrolün unsurları sayılmıştır. COSO modeli dışında diğer ülkeler tarafından uygulanan farklı iç kontrol modelleri de vardır.

Kanada'da CoCo, İngiltere'de Turnbull Report, Güney Afrika'da King Report, Fransa'da Vienot Report gibi iç kontrol yöntem ve prosedürleri hakkında çalışmalar yapılmıştır. İç kontrolün tanımlanması, raporlanması, geliştirilmesi alanlarında COBIT, SAC, SAS55, SAS78 gibi başka yaklaşımlar da vardır.¹¹⁴

COSO Modeli

COSO tarafından geliştirilen iç kontrol modeli 1992 yılında yayınlanmıştır. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır.¹¹⁵

¹¹³ Şeref Demir, *Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe Vergilendirme Yöntüyle Değerlendirilmesi* Mali Çözüm Dergisi, Mart Nisan 2011, s.70

¹¹⁴ Zühal Korkmaz, *Coso ve İç kontrol standartları ve Türkiye Uygulaması*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara 2011, s.2

¹¹⁵ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.229

İç kontrole yönelik çeşitli çalışmalar, raporlar ve modeller mevcut olmakla birlikte dünyada yaygın bir şekilde kullanılan kontrol modeli, COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçevesi'dir.¹¹⁶ Amerika'da faaliyet gösteren beş meslek örgütünün 111 bir araya gelerek oluşturduğu COSO tarafından önerilen ve sonraki yıllarda yapılan eklemelerle daha da geliştirilen bu yaklaşım, gerek özel gerekse kamu sektöründe GKGDS niteliğindedir. Bu model iç kontrolün kapsamını genişletmiş, muhasebe kontrollerinin yanı sıra yönetim kontrollerini de kapsayan bir anlayış geliştirmiştir. Uluslararası düzenleyici örgütler iç kontrole ile ilgili çalışmalarını belirli bir sistematığe dönüştürmede bu modeli esas almışlardır¹¹⁶

Coso' ya göre İç kontrol, bir organizasyonda;

- Hedeflere ulaşmak,
- Faaliyetlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak,
- Mali raporlama sisteminin güvenilirliğini sağlamak
- Uygulamaların düzenlemelere uygunluğu sağlamak

konularında, makul güvence sağlamak üzere yöneticiler ve çalışanlar tarafından tasarlanan, yönlendirilen ve uygulanan bir süreçtir.¹¹⁷

İç kontrol ile ilgili uluslararası kabul görmüş COSO modeline göre; şirket faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, güvenilir mali raporlama ve mevzuata uygunluğun sağlanması için iç kontrollerin beş temel bileşene göre yapılması öngörülmüştür. Beş temel bileşenin alt açılımını oluşturan iç kontrol ilkelerinin yardımıyla kontrol yapılması sağlanır. Söz konusu temel bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir.¹¹⁸

COBIT Modeli

Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları 1996 yılından beri kullanılmaktadır. İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek için geliştirilmiştir.¹¹⁹

¹¹⁶ Çiğdem Baskıcı, *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri IMKB Şirketlerinden Bir Uygulama*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2012, s.41

¹¹⁷ T.C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı *İç Kontrol El Kitabı*, Ağustos 2013, Yayın No.3, <http://www.csgb.gov.tr/csgbPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/sgb/dosyalar/ickontrolkitabi/> (30 Ağustos 2014), s.4-5

¹¹⁸ Ali Kamil Uzun, *Şirketlerde İç Kontrolün Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*, Aktive Dergisi Kasım-Aralık 2009, Sayı 62. http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (30 Ağustos 2014)

¹¹⁹ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.230

Bilgi İşlem Teknolojisi İçin Kontrol Amaçları şeklinde Türkçeleştirilen COBIT; bilgi teknolojileri ve ilgili teknolojilerde ortaya çıkabilecek risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve kontrolü temelli bir yapıya sahiptir. COBIT beş unsurdan oluşan bir modeldir.

- Yönetici Özeti
- Yönetim ve Kontrol Çerçevesi
- Kontrol Amaçları
- Denetim İlkeleri
- Yönetim İlkeleri¹²⁰

COBIT in üst yönetimler için BT yönetim kılavuzu olduğu aşağıdaki yönleriyle genel olarak kabul edilmiştir.

- İş kararlarının desteklenmesi için yüksek kalitede bilgi sağlanması
- İş ihtiyaçları için etkin ve yaratıcı bir şekilde BT kullanımı ile stratejik hedeflere erişilmesi
- Güvenilir ve verimli teknoloji uygulanması mükemmelliğin elde edilmesi
- BT risklerinin kontrol altına alınması ve kabul edilebilir risk seviyesinin belirlenmesi
- BT hizmet ve teknoloji maliyetlerinin optimize edilmesi
- İlgili yasalarla, düzenleyicilerle, hizmet seviyeleri sözleşmeleriyle ve politikalarla uyumlu olmasının sağlanması¹²¹

eSAC Modeli

E ticaret ile ilgili risklere yönelik olarak geliştirilen bu sistemin ilgi alanı bilgi işlem teknolojisi. Sistemin tesis sorumluluğu yönetime, etkin çalıştırma sorumluluğu ise iç denetçilere aittir. Bu sistem, güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini ve mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlamaktadır.¹²²

Elektronik sistemler Güvence Kontrol, işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri

¹²⁰ Zühal Korkmaz, *Coso ve İç kontrol standartları ve Türkiye Uygulaması*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara 2011, s.71-73

¹²¹ Halis Kırıl, *İç denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Ankara Nisan 2014, Yayın No.1 içinde; Barış Bağcı, *Bilgi Teknolojileri Standartları ve Çerçeveleri*, s.345-346

¹²² Ali Alagöz, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (22 Ağustos 2014)

anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir.¹²³

SysTrust Modeli

Dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. Sistemin tesis sorumluluğu yönetime, etkin çalıştırma sorumluluğu ise bağımsız denetçilere aittir. Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi sistemleridir. Bu modelde güvenilir finansal raporlamayı, yönetimin hedeflere ulaşmasını sağlamayı amaçlamaktadır.¹²⁴

Sys Trust Güven Sistemi 1999 yılında AICPA ve Kanada sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü CICA tarafından geliştirilmiştir. Elektronik ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamaya yöneliktir.¹²⁵

Tablo 2.2. İç Kontrol Sistemi İçerik Sorumluluklarına Karşılaştırmalı Bir Bakış

İç Kontrol Sistemlerinin	İçerik			
	Amaç ve Sorumluluklar Karşılaştırmalı Bakış			
	COSO	COBİT	e SAC	Sys Trust
Sistemi Oluşturma Sorumluluğu	İşletme Yönetimi	Yönetim	Yönetim	Yönetim
Sistemi Etkin Çalıştırma Sorumluluğu	Yönetim	Yönetim iç ve bağımsız dış denetçi	İç Denetçi	Bağımsız Dış Denetçi
İç Kontrol Sisteminin Etki Alanı	İşletmenin Tamamı	Bilgi Teknolojisi ve İşletmenin Tamamı	Bilgi Teknolojisi	Bilgi Sistemleri
Tanım	İşletme Yönetimi Yönetim diğer personelce oluşturulan etkilenen sistem	İşletme politikaları iş yapış tarzı organizasyon yapısını kapsayan bir yöntem	Çalışanlardan oluşan sistem yöntemler ve alt sistemlerden oluşur	Tanım yapılmamıştır.
Amaç	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa yönetmeliklere Uygunluk	Güvenilir finansal raporlama faaliyetlerde etkinlik yasa yönetmeliklere uygunluk tam doğru gizli bilgiler	Güvenilir finansal raporlama faaliyet etkinliği yasa yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Yönetim hedeflerine ulaşma başarısı

Kaynak: Tamer Aksoy, 'Basel II e ve İç Kontrol' SMMM Odası Yayın No.53, Ankara, Ağustos 2007, s.230

¹²³ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.230

¹²⁴ Ali Alagöz, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (22 Ağustos 2014)

¹²⁵ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.230

CoCo Modeli

COSO Modelinin oluşturulmasıyla, iç kontrol sistemlerine yönelik etkili bir model geliştirebilmek için Kanada'da da çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1995 yılında kurulan Kontrol Kriterleri Komitesi (CoCo) yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçilere yönelik "Kontrol Rehberi" yayımlamıştır.

Kavramsal açıdan bakıldığında, ortaya COSO Modelinden daha geniş kapsamlı bir model çıkmıştır. CoCo, "İç kontrol" yerine "Kontrol" terimini kullanmıştır. COSO modelinde iç kontrol kapsamına dahil edilmeyen amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetleri, CoCo modelinde kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir.

CoCo çerçevesi dört temel unsurdan oluşmaktadır.

Amaç Organizasyonun yönünü tayin eder. Bu başlık altında, organizasyonun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri kriterleri bulunmaktadır.

Bağlılık Organizasyonun kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.

Yeterlilik Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirler.

İzleme ve Öğrenme Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içerir¹²⁶

Turnbull Raporu

İngiltere'de hisse senetleri Londra Borsası'nda işlem gören şirketlerin 'İyi yönetim' ilkesine ve bu konudaki mevzuata bağlılığını sağlamak amacıyla İngiltere Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü Kurumsal Yönetim Komitesi tarafından 1998 yılında "İç Kontrol, Birleştirilmiş Kurallar üzerine Yönetim Kurulu Üyeleri için Rehber" yayımlanmıştır. "Turnbull Rehberi" olarak bilinen bu çalışma, yöneticilerin faydalanması amacıyla sağlam bir iç kontrol sisteminin kurulmasını ve etkinliğinin değerlendirilmesi için risk temelli bir yaklaşımı esas almıştır¹²⁷

¹²⁶ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s. 87-88

¹²⁷ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s. 91-92

INTOSAI Modeli

Uluslararası Sayıştaylar Birliği, 2004 yılında ‘Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu’nu yayımlamıştır. Bu standartlar kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır;

Genel Standartlar

- Yeterli güvence
- Destekleyici tutum
- Dürüstlük ve yeterlilik
- Kontrol hedefleri
- Kontrollerin gözetimi

Ayrıntılı Standartlar

- Belgeleme
- İş ve işlemlerin anında ve uygun biçimde kaydı
- İş ve işlemlerin onaydan geçirilmesi ve uygulanması
- Gözetim - Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk ¹²⁸

2.8. ETKİN BİR İÇ KONTROL İÇİN TEMEL İLKELER

Etkin bir iç kontrol sistemi belirli büyüklüğe sahip kuruluşlar için büyük önem arz eder. Büyüme beraberinde faaliyetlerin etkin bir biçimde kontrol edilmesi gerektiğini gündeme getirecektir. Çünkü büyüme faaliyetlerin standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ile ilgili bazı zafiyetler ortaya çıkarabilir aynı zamanda çeşitli birimler arasında etkin bir koordinasyonda gerektirebilir. Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlendiği ve birimler arası koordinasyon eksikliği bulunan işletmelerin başarıları olumsuz yönde etkilenecektir. ¹²⁹

Kontrol faaliyetleri; bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için yönetim tarafından kontrol ortamı ve muhasebe sistemine ek oluşturulan kontrollerdir. Başka bir ifadeyle kontrol faaliyetleri; bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesine yardım etmek üzere, risklerle ilgili kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulması ve uygulanmasıdır ¹³⁰

¹²⁸ Zühal Korkmaz, *Coso ve İç kontrol standartları ve Türkiye Uygulaması*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara 2011, s.71-73

¹²⁹ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.216

¹³⁰ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.49

Kontrol etkin olmaları için kontrol faaliyetlerinin amaca uygun olması, dönem boyunca planlandığı şekilde sürekli işlev görmesi, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekir. Kontrol faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulur.

Yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması (yetkiyi devretme, uygulama, kaydetme, inceleme), kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller, teyitler, mutabakatlar, iş görme performansına yönelik incelemeler,

- Faaliyetler, süreçler ve eylemlerle ilgili incelemeler, gözetim (görevlendirme, gözden geçirme ve onay verme, yönlendirme ve hizmet içi eğitime)

Kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için;

- Amaca uygun olması (yani doğru yerde, doğru kontrol ve ilgili risklerle orantılı olması),
- Dönem boyunca yapılmış plana göre sürekli olarak iş görmesi (yani, müdahil olan bütün çalışanlar tarafından özenle uyulması ve kilit personelin olmadığı ya da işgücünün çok fazla olduğu zamanlarda devre dışı kalmaması),
- Etkin maliyetli olması (yani, kontrolün uygulamaya konma maliyetinin ondan elde edilecek yararları aşmaması),
- Kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması¹³¹

Etkin iç kontrol yapısını gerekli kılan nedenler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

- İşletme ile ilgili mali olayların doğru şekilde muhasebeleştirilmesi
- İşletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunması
- İşletmeye ilişkin bilgilerin ve yönetime sunulan verilerin güvenilirliği
- Etkin bir personel yönetimi
- İşletme politikalarına, yönetim kararlarına, yönergelere ve diğer idari düzenlemelere uyulmasını sağlama
- Yönetimin bilgi ihtiyacının sağlıklı şekilde karşılanabilmesidir.¹³²

Etkin iç kontrolü aşağıdaki başlıklar altında toplayabiliriz.

- Görevlerin ayrımı
- Yetkilendirme
- Belgeleme ve Muhasebe kayıt düzeni
- Fiziksel Kontroller

¹³¹ Baran Özeren, *Kamu Kesimi İç kontrol standartları Rehberi*, Çeviri 2006, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf> (01 Eylül 2014), s.24

¹³² Ahu Demirel, *Bağımsız Denetimde İşletme İç kontrol Yapısının İncelenmesi ve bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul 2007, s.63

- Bağımsız Mutabakat

Etkin bir iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde etkiler. Bir dış denetçinin amacı firmanın muhasebe sistemindeki hesapların ve üretilen finansal raporların güvenilirliği ile mali yıl bitiminde yapacağı denetimde uygulayacağı işlemlerin türünü, içeriğini, derinliğini belirlemektir.

İç kontrol sisteminin denetçilerle incelenmesi temel risklerin önceden ve doğru saptanabilmesi, denetime harcanan sürenin kısılmasına ve dolayısıyla müşteri firmanın daha az ücret ödemesine neden olur. İç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça denetim riskinin azalması söz konusu olacaktır. İşletmelerde etkin iç kontrol sistemi işletmelerde çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerinde işletmenin hedeflerinin başarılmasında önemli rol oynamaktadır. Bir firmadaki iç kontrol sistemi o firma denetiminde son derece yakından etkilemektedir.

Etkili bir iç kontrol sisteminin işletmede kurulabilmesi, yürütülebilmesi ve etkinliğinin sağlanabilmesi için uygun bir iç kontrol çevresinin sağlanması ve sistemin dayandığı varsayımların iyi bilinmesi gerekmektedir. İç kontrol olmadığı etkinliğin sağlanamadığı durumlarda şirket varlıklarının kaybına, şirket yönetiminin hatalı karar almasına, çeşitli kayıplara sebebiyet verir.¹³³

Etkin iç kontrol sistemlerine sahip işletmelerin finansal tabloları denetçiler açısından daha güvenli kabul edilmekte, denetim riski makul seviyede tutulabilmekte ve bağımsız denetçilerin uygulayacağı denetim prosedürleri iç kontrol sistemlerinin etkinliği göz önünde tutularak şekillendirilmektedir.

Etkin iç kontrol sisteminin varlığı, bağımsız denetçiler açısından finansal tabloların doğruluğu hakkında makul güvence elde edebilmek için yeterli değildir. Bağımsız denetçi denetim standartlarındaki usul ve esasları uygulayarak finansal tabloların doğruluk derecesini tespit etmekle sorumlu olup, bu sorumluluğun iç denetçilerle paylaşılması gibi bir durum söz konusu değildir. Bağımsız denetçiler düzenledikleri denetim raporlarında uluslararası denetim standartları uyarınca denetledikleri işletmelerin iç kontrol ve denetim sistemlerinin etkinliği üzerine görüş bildirmektedirler. Fakat kontrol sistemlerine yönelik tespit etmiş oldukları önemli eksiklikleri yönetim ve yönetimden sorumlu kişilerle yazılı olarak paylaşmak durumundadırlar.¹³⁴

¹³³ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.223-224

¹³⁴ Gündoğan Durak, *Bağımsız Denetim İç Denetim*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Bağımsız Denetim-İç Denetim, s.118

İç kontrol temel ilkeleri ve iç kontrol amaçları arasındaki ilişkiler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 2.3. İç Kontrolün Temel İlke ve Amaçları

Görevlerin ayrımı	Tüm amaçlar açısından geçerli
Yetkilendirme	Kıymet hareketlerine neden olması ve varlıkları elleme
Belgeleme ve muhasebe kayıt düzeni	Kıymet hareketlerine neden olması ve kayıtlara alınması
Fiziksel kontroller	Kıymet hareketlerine neden olunması, kayıtlara geçirilmesi ve varlıklara elleme
Bağımsız Mutabakat	Kıymet hareketlerine neden olunması, kayıtlara geçirme, mutabakat sağlanması

Kaynak: Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayın No.369, İstanbul 1988, s.179

2.8.1. Görevlerin Ayrımı

Denetçi özellikle şu alanda görevlerin ayrımına dikkat eder. Muhasebe ve varlıkları koruma görevleri ayrı olmalıdır. Örneğin Vezne muhasebe kayıtlarına erişememelidir. Varlıkları koruma ile işlemleri gerçekleştirme ayrı olmalıdır. Örn. Satın almayı gerçekleştiren kişi ile ödemeyi yapan aynı kişi olmamalıdır. İşlemlerin kaydedilmesinin, işlemin gerçekleştiği departmanın dışında bir departmanda yapılması bilgi işlem biriminin kullanıcı departmanların dan ayrı olmasıdır. İşletmenin büyüklüğü doğal olarak görevlerin ayrımının kapsamının belirlenmesinde etkilidir. Küçük işletmelerde ek maliyet getirmesinden sebep yeterli bir ayrım yapılamamaktadır.¹³⁵

Görevlerin ayrımı dört grup olarak ele alınır;

Varlıkların korunması ve muhasebe kayıtlarına aktarılması görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır. Varlıkların korunmasından sorumlu muhasebede kayıt yapmamalıdır. Bu şekilde bir ayrım yolsuzlukların önlenmesinde etkilidir.

Kıymet hareketlerine neden olunmasının onaylanması ile varlıkların korunması görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.

Muhasebe kayıt ortamına yapılan kayıtlama görevleri birbirinden ayrılmış olmalıdır.

Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili sorumluluk kayıt tutma sorumluluğundan ayrılmış olmalıdır.¹³⁶

¹³⁵ Şaban Uzay, *İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur*, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (01 Eylül 2014), s.4

¹³⁶ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.180

Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü farklı kişilerce yürütülmelidir. Örn. Ödemenin onaylanması, verilerin girilmesi, ödemenin yapılması ve işlemin, kontrol edilmesi faaliyetlerinin farklı sorumlularca yürütülmesidir.

- Yetkiler, arasındaki sınırlar belirlenir,
- Kasıtlı olarak yapılmayan hataların tespit edilme şansı yükselir,
- Kasıtlı hatalar ve gizli anlaşmalar yapılması riski azalır,
- Tüm iş alanları birbirinden bağımsız şekilde gözetilir, tasdik edilir veya düzeltilir,
- Yetkinlik ve hesap verebilirlik ilkeleri sağlanır.¹³⁷

Bu ilke çok geniş kapsamlı olup muhasebe kontrolü ile tüm amaçları kapsamaktadır. Görevlerin ayrımı ilkesi bir kıymet hareketinin başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil; birkaç görevli personel arasında paylaşılmasını öngörmektedir. Görevlerin ayrımı ilkesinin amacı kasdi ve kasdi olmayan hataların önlenmesi ve yapılmış bulunan hataların mümkün olduğu kadar erken ortaya çıkarılmasıdır. Bunun sağlanabilmesi için bir kıymet hareketine neden olunması; kıymet hareketinin kayıtlara alınması ve kıymet hareketi sonucu edinilen varlıkların korunma altına alınması görevlerin farklı kişilerin sorumluluğuna verilmesi gerekir.¹³⁸

Teşebbüste çalışanların üstlendikleri görevlerin karşılıklı şekilde kontrolü; Muhasebe hizmetlerinin; bir eleman tarafından yapılanın diğer bir eleman tarafından incelenecek şekilde organize edilmesi ile mümkün olur. Bu suretle, muhasebe çalışmalarının, hiç değilse en önemli olanların iki veya daha fazla kanaldan murakabe edebilme olanağı sağlar. İş bölümü prensibi ile ilgili uygulamanın doğal bir sonucu olarak denetleme şekli hatalı ve hileli işlemleri önleme bakımından etkili bir usuldür.¹³⁹

2.8.2. Yetkilendirme

Her iş mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yetkileri dahilinde yürütülmelidir. Kişilere verilen yetkiler genel ya da özel olabilir. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler genel niteliktedir. Liste fiyatında belirtilen fiyatlarla satış işleminin

¹³⁷ Ebru Sümer, *Türkiye’de Kamu ve İç Kontrol Sistemi Hakkında Hesap Verme Mekanizmaları*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Uzman Yardımcılığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Haziran 2010, s.35-36

¹³⁸ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.179

¹³⁹ Mazhar Hiç Şaşmaz, *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları 4.Baskı, Ankara 1974, s.35

gerçekleştirilmesi genel yetkiye bir örnektir. Özel bir alım veya ödeme için gerekli olan yetki ise özel nitelikli bir yetkidir. Özel yetki gerekli olan her defasında alınmalı; ve bir belge ile kanıtlanmalıdır. Bu kanıt belgeler o kıymet hareketini yürüten ve muhasebe kayıtlarını geçiren görevlilere sunulmalıdır.¹⁴⁰

Şayet işletme çalışanlarının hepsi, varlık satın alma veya satma konusunda yetkili ise, o işletmede bir karmaşa ortamının olması kaçınılmazdır. Yetkilendirme genel veya özel olabilir. Genel yetkilendirmeden kastedilen, örgütün izleyeceği politikaların yönetim tarafından oluşturulmasıdır. Örneğin, fiyat listesi, müşteriler için kredi limitleri gibi. Özel yetkilendirme ise, işlem bazında uygulanır. Onaylama ile yetkilendirme arasında farklılık söz konusudur. Onaylama, bir işlem için yetkilendirme politikasına, uyulduğunun, gösterilmesidir. Günümüzde bazı işlemlerde onaylama işlemi bilgisayar aracılığıyla da yapılabilmektedir¹⁴¹

2.8.3. Belgeleme ve Muhasebe kayıt düzeni

İşlemler ve kayıtlar uygun belgelere dayandırılmalıdır. Belgeler aynı zamanda kanıt niteliğinde olduğundan, sıra numaralı olarak düzenlenmeli, basit olmalı zamanında ve doğru hazırlanmalıdır. İşletmelerde muhasebe el kitabının oluşturulması gibi bilgi teknolojileri kullanıcıları içinde sistem el kitabı hazırlanabilir¹⁴²

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin var olması gerekmektedir. Belgeler, kıymet hareketinin gerçekleşmesine sebep olması ve muhasebe kayıtlarına geçirilebilmesi için önemlidir. Bu nedenle belgelerde sorumluluk bulunmaktadır.

Belgeler ve kayıtlar, kaybolan belgelerin hesabının sorulabilmesi için mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda veya çok kısa bir süre içerisinde hazırlanmalıdır.¹⁴³

Faturalar, sipariş fişleri, ürün teslim tutanakları gibi belgeler ile muhasebe, kayıtları işlemlerin gerçekleştiğinin delilleri olup, bunların bilgisayar ortamında ve/veya dışarıda saklanması gerekir. Hatta sadece cari yılın değil, geçmiş yıllara ait belge ve kayıtların

¹⁴⁰ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.180

¹⁴¹ Şaban Uzay, *İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur*, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (01 Eylül 2014), s.4.

¹⁴² Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.50

¹⁴³ Sevil Özge Altay, *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2010, s.12-13

da düzenli bir arşiv sistemi ile korunması gerekir. İşletmede herhangi bir orijinal işlem ve kaydın belgesinin olmaması, ciddi kontrol problemlerine yol açar. Çünkü belgeler, varlıklar üzerinde uygun bir kontrolün gerçekleştiğinin ve bunların doğru bir şekilde kaydedildiğinin göstergesidir.¹⁴⁴

2.8.4. Fiziki Koruma

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunması için her türlü fiziksel önlem alınmasıdır. Yangına karşı korunmalı kasalar, iyi bir ambarlama düzeni mekanik ve elektronik muhasebe araçları, yazar ve ekranlı kasalar fiziksel korunmaya yardımcı araçlardır.¹⁴⁵

Varlıklar ve kayıtlar fiziki olarak korunmalı, bu varlıkların doğrudan ve dolaylı olarak erişimin yetkisi personel ile sınırlandırılmalıdır. Varlıklara erişim için varlıklara fiziken dokunmak şart değildir. Örneğin bilgisayar şifresini ele geçiren bir kişinin hesaplar arası transfer yapması nakde dokunması demektir. Bazen kullanılmayan boş formlara erişim önemli bir varlığa erişim ile eş değerdir. İç kontrol sistemi fiziki olarak korumak, gerekli önlemleri almak ve geliştirmekle yükümlüdür.

İç kontrol sistemi bu amaçla gerekli yöntemleri oluşturmalı, bu yöntemler yönergeler, yönetmelikler ve diğer kontrollerle desteklenmelidir.¹⁴⁶

2.8.5. Bağımsız Mutabakat

İç kontrol sistemi unsurlarının uygun olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığını saptamak için bağımsız iç mutabakatların yapılması zorunludur. Bu mutabakatlar muhasebe kaydının yapılmasından sorumlu olan kişilerin dışındaki kişiler tarafından Belirli aralıklarla ve önceden haber verilmeden yapılmalı ve mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzluklar yönetime raporlanmalıdır.¹⁴⁷

Bağımsız mutabakat fiili durum ile kaydi durumun karşılaştırılmasıdır. Bunun için belgelerde yer alan hesaplamaların belgeler ile karşılaştırılması, asıl defter ile yardımcı defterlerin karşılaştırılması gerekir. Bağımsız mutabakat küçük işletmelerde ortak ve yönetici tarafından büyük işletmelerde ise iç denetim bölümü tarafından yerine getirilir.

¹⁴⁴ Şaban Uzun, *İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur*, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (01 Eylül 2014), s.4

¹⁴⁵ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.181

¹⁴⁶ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.49-50

¹⁴⁷ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.181

Karşılaştırmalar sonucu önemsiz hatalar bulunursa ilgili personele düzeltilmesi için gerekli uyarılar yapılır. Tekrarlanan hatalar, önemli hatalar ve düzensizlikler yönetime bildirilmelidir.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Süleyman Uyar, *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2, 2010, s.50

BÖLÜM 3 İÇ DENETİM

3.1. İÇ DENETİM KAVRAMI VE TANIMI

Denetim, Latince Audire, İngilizce audit (işitmek, incelemek, anlamak) kelimesinin Türkçe karşılığı olup, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamında tanımlanmıştır. Denetim Modern iç denetim oluşumu, 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute Of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. İç denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayınlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında yayınlanmıştır. Bununla birlikte, özellikle son yıllarda denetçiler, yöneticiler ve muhasebeciler iç denetimi tanımlamaya, irdelemeye, rapor etmeye ve mevcut denetim sistemlerini iyileştirmeye yönelik çalışmalarını arttırmışlardır. Bu kapsamda iç denetimi tanımlamaya yönelik olarak dört ayrı meslek kuruluşunun yapmış olduğu çalışma sonuçları rapor halinde yayınlanmıştır. Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Kurumu (ISACF) tarafından 1995 yılında yayınlanmış olan COBIT Raporu, İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Kurumu (IIARF) tarafından 1991 yılında yayınlanan ve 1994 yılında revize edilen SAC Raporu, Treadway Komitesi (TC) tarafından 1992 yılında yayınlanan COSO Raporu ve Amerikan Yeminli Muhasipler Kurumu (AICPA) tarafından 1988 yılında yayınlanan 55 no.lu, 1995 yılında yayınlanan 78 no.lu tebliğler, iç denetim kavramını ağırlıklı olarak mesleki perspektife dayalı olarak tanımlama amacı güden çalışmalardır ¹⁴⁹

İç denetim, yeni bir uzmanlık alanıdır. Yapısı, büyüklüğü ve amacı değişik olan çeşitli kurum ve kuruluşlar bünyesinde, farklı ülke ve ortamlarda icra edilmekte olup, kurumsal kapasite, yürürlükteki mevzuat ve uygulama ve beklenti farklılıkları, denetim modellerinde, denetim geleneklerinde, dolayısıyla iç denetim uygulamalarında yaklaşım

¹⁴⁹ Levent Sezal, *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.41

farklılıklarını ortaya çıkarmaktadır. Bu farklılıklar, iç denetimin tanımında bir başka değişle iç denetim anlayışında da değişik yaklaşımları beraberinde getirmektedir.

İç denetim sisteminin uygulandığı gerek AB üyesi ülkelerde gerek diğer ülkelerde iç denetim; faaliyette bulunduğu kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti veren bir faaliyeti olarak kabul edilmektedir. İç denetimin genel kabul görmüş bu yaklaşımına paralel olarak geliştirilen bazı iç denetim tanımlamaları da yapılmıştır. Uluslararası iç denetim standartlarına göre iç denetim; idarenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek üzere oluşturulan bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini ölçmek ve geliştirmek üzere sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek idarenin amaçlarına katkı sağlar¹⁵⁰

İç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlar.¹⁵¹

İç denetim; işletme yönetiminin konulmuş kurallar çerçevesinde yaptığı bir denetim türüdür. İşletmeler, kuruluş amaçlarına bağlı olarak faaliyetlerin yönünü tespit etmek, belirlenmiş amaçlarına ulaşp ulaşamadıklarını anlamak üzere denetim yaptırırlar. Bu tür denetim yapanlarda yine ilgili işletmenin kendi bünyesi içinden belirledikleri denetçiler, iç denetçilerdir¹⁵²

Sawyer iç denetim; Bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesidir.

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği
- İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi
- Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması
- Yeterli standartlara uygunluk
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı

¹⁵⁰ Nazmi Zarifi Gürkan, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta 2009, s.14

¹⁵¹ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi> (2 Eylül 2014)

¹⁵² Mehmet Bakır, *Denetim*, Dilara Matbaası, Yayın No.9, Trabzon, Şubat 2007, s.21

- Örgütsel amaçların etkin şekilde başarılmasıdır¹⁵³

İç denetim; günümüzde bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve katkıda bulunmak amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız, güvence ve danışma sağlayan bir süreç olarak tanımlanır. Bu süreç sayesinde; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini artırarak işletmenin hedeflerini başarması mümkün olur. Bu yeni tanımda yer alan “güvence” ve “danışma” terimleri iç denetimin genişleyen işlevlerini ifade etmektedir. Ayrıca tanımda yer alan “risk yönetimi” ve “yönetim” kavramları da iç denetimin, denetim kurulunun ve üst yönetimin önemli bir unsuru olduğunu yansıtmaktadır.¹⁵⁴

İç denetim; 5018 sayılı Kanununun 63 ncü maddesinde kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik ve etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olarak tanımlanmıştır.¹⁵⁵

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarını her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla yürütülüp yürütülmediğini araştırmıştır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrollerini değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır.¹⁵⁶

IIA yaptığı ve uluslar arası kabul görmüş iç denetim tanımı şöyledir: “İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini denetlemek, geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir.

İngiltere hazinesi tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetim Standartları” başlıklı dokümanda da iç denetim şöyle tanımlanmaktadır; İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir.¹⁵⁷

¹⁵³ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.35-36

¹⁵⁴ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.5-6

¹⁵⁵ Vildan Uzunay, *Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler* Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü, Ankara 2007, s.35

¹⁵⁶ Ersi Güredin, *Denetim*, Formül Matbaası, İstanbul 1983, s.19

¹⁵⁷ Rasim Sarıkaya, *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.45-46

Denetim Standartları Komisyonu'nun iç denetim tanımı ise 'İç denetim işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan izleme ve değerlendirme faaliyetidir'.

IIA'da benzer şekilde iç denetimi şöyle tanımlamaktadır. 'Bir örgüte hizmet gayesiyle faaliyetlerinin ve uygulamanın değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme ve kontrol fonksiyonudur'.¹⁵⁸

INSTOSAI iç denetim fonksiyonunu 'kurum yöneticilerinin sorumlu oldukları süreçlerde; hile, hata, verimli ya da ekonomik olmayan uygulamaların meydana gelme ihtimalini en aza indirecek şekilde su süreçlerin işlediğine dair iç kaynaklardan güvence almasını sağlayan işlevsel araçlar olarak tanımlanmaktadır'.¹⁵⁹

Muhasebede denetim iç ve dış olarak ikiye ayrılmaktadır. İç denetim işletme içinde bu konuda görevlendirilen kimseler, dış denetim işletme dışında serbest olarak çalışan muhasebe uzmanları tarafından yapılmaktadır. Denetim fonksiyonunu yerine getiren iç ve dış denetçiler ilki işletme personelinden ve ikincisinin serbest ve bağımsız çalışan kimselerden olmalarına rağmen, yetişme şekil ve şartları çalışma metotları bakımından ortak yönleri vardır. Bu sebepten iç ve dış denetçilerin her ikisinin yeteri kadar mesleki bilgiye sahip olmaları ve muhasebe denetimini belirli kurallara uygun olarak yapmaları gerekir.¹⁶⁰

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır.

Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur. İç denetimin idari bir karar alma işlevi yoktur. Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerin hedefi her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır.¹⁶¹

¹⁵⁸ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.36

¹⁵⁹ Tuğba Ünver, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, *Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ve İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği*, s.270

¹⁶⁰ Osman Fikret Arkun, *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, Nihat Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları Yayın No.317-550, İstanbul 1980, s.50

¹⁶¹ Gürdoğan Yurtsever, *Teftişten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Graphis Matbaa Yayın No.265, Kasım 2009, s.113

3.2. İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İç denetim, tarihsel olarak çok eskilere dayanmakta olup, ilk olarak 13 üncü yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi büyük İtalyan Ticaret Merkezlerinde söz edildiği görülmektedir. 33 Meslek unvanı olarak auditor unvanı ise, 1289 yılında ilk defa İngiltere’de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise, 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Sanayi devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa’da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dâhil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşturulmaya başlanmıştır. Avrupalılar bu uygulamaları Kuzey Amerika’ya taşımıştır.¹⁶²

Yirminci yüzyılın ilk otuz senesinde meydana gelen önemli değişiklik, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıydı. İşletme dışındaki bu gruplar büyüme ile birlikte denetim amacıyla da köklü değişiklikler olmuştur. Artık amaç hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir. Ortakların, işletmeye

Borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının amacı, finansal tabloların doğruluğunun uzman bir kişi tarafından onaylanmasıdır. Amaçlardaki değişim denetim tekniğinde de değişime yol açmış örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmiştir. Denetim mesleğinde esas değişim 1950’lerden sonra görülmektedir. Çağdaş Denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesinden çıkıp iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüştürülmüştür.¹⁶³

3.3. İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

İç denetim kurum yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır. Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim süreçleri, uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşların piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğine bürünmüştür. Bir kurumda iç denetimin varlığının ve gelişmişlik düzeyinin kurumdaki kültürünün ifadesi, aynası olarak değerlendirilebileceğini ifade ederek, iç denetimin önemini vurgulamıştır¹⁶⁴

¹⁶² Nazmi Zarifi Gürkan, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta 2009, s.14

¹⁶³ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.8

¹⁶⁴ Mehmet Memiş Unsal, *İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerine Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukorava Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.88

İç denetimin kamudaki işlevi, her zaman kamu mali yönetiminin ayrılmaz bir parçası ve giderek artan bir şekilde kamu sektörünün performansını geliştiren bir araç olarak görülmüştür. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkan tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın bir güvensisi olarak görülmektedir. İç denetim sistemlerinin modernizasyonu kamu yöneticilerinin sonuçlarına erişmeleri noktası ile hükümetleri daha verimli ve daha etkili yapma konusunda hayati öneme sahiptir. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü hem özel hem de kamu sektöründe iç denetimin rolünü iki başlıkta özetlemiştir.

- İdarenin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek, idareye değer katmak amacıyla bağımsız tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti vermek
- Risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olmak.¹⁶⁵

İşletmeler, sorumluluk ve hesap verebilme, işletmedeki hata ve hilelerin açığa çıkarılmasının yanında, bu sorunlarla yeniden karşılaşmaması için yöneticilere danışmanlık, işletmenin çalışanları yöneticileri ve yönetim kurulu üyelerince yapılabilecek hilelerin belirlenmesi ve bunların ortaya çıkmasını önleyici önerilerin getirilmesi gibi nedenlerle iç denetime gereksinim duymaktadırlar.

İç denetim 'bir organizasyonun operasyonlarının etkinliğini artırmak, iyileştirmek, onlara değer katmak üzere tasarlanmış nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyeti şeklinde tanımlanabilir. İç denetim nitelik standartları iç denetimin amaç yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsız ve objektif, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim kalite ve güvence geliştirme programından; performans standartları ise iç denetim faaliyetlerinin yönetimi, işin niteliği görev planlaması, görevlerin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişimlerin izlenmesi ve bakiye ve riskin yönetimince üstlenilmesinden oluşmaktadır.¹⁶⁶

İç denetimin önemi her geçen gün artmaktadır. Kurumlar büyük değişimler geçirmekte firmaların rekabet koşulları artmaktadır. İç denetim mesleği sürekli gelişmektedir. İç denetimi vazgeçilmez olmasının sebebi denetledikleri işletmelere

¹⁶⁵ Semih Bilge, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, s.25

¹⁶⁶ <http://www.dunya.com/isletmelerde-ic-denetimin-onemi-117137h.htm> (2 Eylül 2014)

sağlamış oldukları katma değerdir. İç denetim tarafsız olduğunda, kurumsal yönetim risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde etkinlik yeterlilik sağlandığında değer katmış olur. İç denetim proaktif kurumun faaliyetlerini geliştirici işlem ve hata odaklı değil de süreç odaklı etkinliği verimliliği artırıcı olmalıdır.

3.4. İÇ DENETİMİN AMACI

İç denetimin asıl amacı, örgütte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgütte çalışanların sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmaktır. İç denetimin amaçlarını uygun maliyette gerçekleştirmeli ve örgütün tamamında etkin bir kontrolü teşvik etmelidir. İç denetimin amacını başarabilmesi için iç denetçilerin yönetim kuruluna ve denetim komitesine dönemsel raporlama yoluyla erişebilmesi gerekir. Söz konusu raporlar ilgililerin özellikle yönetimin sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur.¹⁶⁷

İç denetimde amaç, yönetimin kendisini değerlendirmesi değil, orta ve alt düzeydeki yöneticiler tarafından kontrol edilen faaliyetlerin değerlendirilmesidir. Üst düzey yöneticilerin faaliyetlerini doğrudan değerlemeye konu olmaz. Çünkü faaliyetler orta ve alt düzey yöneticilerinin kontrolü altında olduğu için, denetçi değerlemek istediği faaliyeti değerlendirme gücüne sahiptir.¹⁶⁸

İç denetimin amacı, işletmenin mali nitelikte olan ve olmayan tüm faaliyetlerini gözden geçirerek değerlemek, diğer iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek ve değerlemek ve bu bilgiler ışığında yönetime tavsiyelerde bulunarak danışmanlık yapmak şeklinde belirtilebilir. İç denetimin bir diğer amacı da işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin yönetimce saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini, iç kontrol sürecinin etkinliğini ve verimliliğini araştırmaktır.¹⁶⁹

5018 sayılı KMYKK 65. maddesine dayanılarak İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte (madde 5) İç Denetimin amacı üç maddede sayılmıştır;

¹⁶⁷ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.36

¹⁶⁸ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.54

¹⁶⁹ Mehmet Memiş Unsal, *İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye'de Büyük İşletmeler Üzerine Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukorava Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.88-89

- İç denetim faaliyeti; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliği bütünlüğü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim faaliyetleri sonucunda, kamu idaresinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyecek risklerin tanımlanmasını, gerekli önlemlerin alınmasını, sürekli gözden geçirilmesini ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunmak.
- İç denetimin nesnel güvence sağlamanın yanında, özellikle risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin geliştirmede idarelere yardımcı olmak üzere bağımsız tarafsız danışmanlık hizmeti sağlar.
- Nesnel güvence sağlama, kurum içerisinde etkin bir iç denetim sisteminin var olduğuna; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediğine; üretilen bilgilerin doğruluğuna ve tamlığına; varlıkların korunduğuna, faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştiğine dair kurum içine ve kurum dışına yeterli güvencenin verilmesidir.¹⁷⁰

3.5. İÇ DENETİMİN UNSURLARI

İç denetimin unsurları iç denetimin kendinden bekleneni verebilmesi için taşıması gereken minimum şartlara dikkat çekmektedir. Örgüte katılan değer, sağlanan güvence, verilen danışmanlık hizmeti, evrensel standartlara uygunluk, kurumsal bağımsızlık, risk odaklı denetim ve meslek ahlak kuralları iç denetimin temel unsurlarını oluşturur.¹⁷¹

3.5.1. Sistematik ve Nesnel Olay

Bu unsur, iç denetim konusuna tam olarak hakimiyeti ve İç Denetim Standartları'nın öngördüğü gerekliliklere uygun olmayı ifade eder. İç denetçi, finans, muhasebe ve denetim konularının yanı sıra yönetim ve sosyal ilişkilerde de yeterli bilgi ve deneyime

¹⁷⁰ Semih Bilge, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, s.28-29

¹⁷¹ <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der89m5.pdf> (2 Eylül 2014)

sahip olmalıdır. İç denetçilerin bağımsız görüş oluşturabilmeleri için denetledikleri süreçlerin oluşturulması ve uygulanması aşamalarına katılmamaları ve şirket organizasyonu içerisinde bağımsız bir konuma sahip olmaları gerekir.¹⁷²

3.5.2. Tüm İşlemler

İç denetim faaliyeti esnasında iç denetçilere herhangi bir kısıtlama getirilmesi kabul edilemez. Bu unsur, tüm finansal ve finansal olmayan işlemlerin gözden geçirilmesi dahil, tüm çalışanlara, ürünlere, kayıtlara ve imkanlara sınırsız olarak erişimi kapsamaktadır.¹⁷³

3.5.3. Doğru ve Güvenilir Bilgi

Yöneticilerin karar almalarında kullanılan finansal ve operasyonel bilgilerin doğru, tamamlanmış, güvenilir, yararlı ve zamanında verilmiş bilgiler olup olmadığının gözden geçirilmesini ifade eder.¹⁷⁴

3.5.4. Risklerin Tanımlanması ve En Aza İndirgenmesi

Bu kavram işletmenin potansiyel kayıplarını vurgulamaktadır. Yetersiz kontroller nedeniyle karşılaşılan risklerin sebebi önemli görev ve yetkilerin birbirinden ayrılmasındaki başarısızlık, kurumsal çıkar çatışması gibi çok çeşitlidir. İç denetçiler bu gibi risklere karşı, riskler ortadan kalkana kadar gerekli inceleme ve denetimleri yapmakla yükümlüdür.¹⁷⁵

3.5.5. Hukuka ve İşletme İçi Kural ve Usullere Uygunluk

İç denetçiler yaptıkları denetim esnasında, mevzuata, işletmenin politika, kural ve usullerine uyulup uyulmadığını denetleyerek, bu politika ve kuralların yeterli ve yararlı olup olmadığını belirlemeli ve uygunluğunu incelemelidir.¹⁷⁶

¹⁷² İbrahim Kurban, *İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçi Düzenlemeler*, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:13, Mayıs 1997, s.36

¹⁷³ İbrahim Kocabay, *İşletmelerde İç Denetim*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 198, Subat 1998, s.12.

¹⁷⁴ Levent Sezal, *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.48

¹⁷⁵ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.7-8

¹⁷⁶ Halit Sezer, *İç Denetimin Fonksiyonel Yapısı*, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Sayı:16, 2001, s.20

3.5.6. Kaynakların Erkin ve Verimli Kullanılması

Bir iç denetçinin, yönetime teslim edilen personel, fon araç ve diğer diğer kaynakların optimal bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmesi gerekmektedir.¹⁷⁷

3.5.7. İşletmenin Amaçlarına Etkin Şekilde Ulaşması

İşletmenin daha önce belirlenen amaçlara ve hedeflere ulaşip ulaşmadığının belirlenmesini ifade eder. Yukarıda yer alan tanım, iç denetçiye konulan kuralları sorgulaması, tahminlere ulaşmayı engelleyecek eksikliklerin belirlenmesi, yalnızca risklerin belirlenmesinden çok neyin yanlış olduğunun açıklanması görevlerini de yüklenmektedir.¹⁷⁸

3.6. İÇ DENETİMİN KAPSAMI

Başlangıçta iç denetim çalışmaları hırsızlık, hata bulma ve bunlara engel olmaya yönelikken II. Dünya Savaşı'ndan sonra kapsam, faaliyetler etkinliğe doğru genişlemiştir. 1960'larda birçok işletmenin kamuya açılmasının etkisi ile finansal raporlama ilgi alanı haline gelmiştir. 1970'lerde ise bunlar iç kontrollerle yoğun olarak ilgilenmişlerdir.

İç denetimin gelişiminde veri işlemedeki gelişmelerin, işlemlerin uluslar arası nitelik taşımalarının ve yasal düzenlemelerin da etkisi olmuştur. Özellikle 1977'den sonra denetçiler, test ve iç kontrol değerlemesiyle uğraşmışlardır.¹⁷⁹

İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Başka bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır. Esas itibariyle iç denetim; iç sınırlara veya coğrafi sınırlamalara bakılmaksızın bir

¹⁷⁷ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.8

¹⁷⁸ Levent Sezal, *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.49

¹⁷⁹ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.37

kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır. İç denetim faaliyeti; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesini de kapsamaktadır.¹⁸⁰

Bu çerçevede bakıldığında iç denetçiler,

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı,
- Kuruluşların faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,
- Varlıkların koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyeti kontrol edilmeli ; harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli,
- Sonuçları saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidir.¹⁸¹

5018 sayılı KMYKK 65. maddesine dayanılarak İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte (madde 6) ‘Kamu idarelerinin yurtdışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri, risk esaslı denetim plan ve programları kapsamında sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla denetim standartlarına uygun olarak iç denetime tabi tutulur’ denilerek iç denetimin kapsamı belirtilmiştir.¹⁸²

¹⁸⁰ Mehmet Memiş Unsal, *İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerine Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukorava Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.87-88

¹⁸¹ Rasim Sarıkaya, *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.47

¹⁸² Semih Bilge, *İç Denetim Yönetimine Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, s.29

3.7. İÇ DENETİM HAKKINDAKİ DÜZENLEMELER

Dünyadaki düzenlemeler ve Türkiye’deki düzenlemeler olarak incelenecektir

3.7.1. Dünya’daki Düzenlemeler

İç denetim alanındaki düzenlemeler özellikle Amerika’da (SOX ile) başlamış ve daha sonra da Avrupa’da uygulama alanı bulmuştur. Bununla birlikte ülkemizde de; SOX düzenlemelerine paralel bir şekilde SPK, TTK ve BDDK tarafından özel sektörde, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay gibi kurumlar tarafından da kamu kuruluşlarında iç denetimle ilgili yasal düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır.¹⁸³

3.7.2.1. Sarbanes Oxley Yasası

2000’li yılların başlarında büyük şirketlerde yaşanan mali skandallardan hem yatırımcılar hem de tüm kamu büyük zarar görmüştür. Söz konusu skandalların yarattığı büyük kayıplar, tüm dikkatleri kurumsal yönetim alanına çevirmiştir. ABD şirketlerinde yönetim alanında, özellikle raporlama ve kamu muhasebesi alanında ciddi etkiler yaratacak radikal hatta bazı alanlarda tartışmalı olan yeni düzenlemeler kısa zamanda hazırlanmıştır.¹⁸⁴

Sarbanes Oxley Yasası amaçları;

- Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulması,
- Daha iyi kurumsal yönetim, diğer bir deyişle şirket yönetiminin daha çok hesap verebilir duruma getirilmesini ve şeffaflığın artırılması,
- Denetçinin daha güçlü bir konuma getirilmesini ve denetleme kuruluşlarını denetleyen Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulunun PCAOB kurularak daha sıkı yaptırımların uygulanmasını, daha iyi bir iç kontrol sistemi uygulanmasını sağlamak olarak sayılabilir.¹⁸⁵

Sarbanes-Oxley Yasasının başlıca hükümleri aşağıda belirtilmektedir.

- Finansal raporların Genel Müdür ve Finans Müdürü tarafından tasdik edilmesi
- Tüm Yönetici ve Müdürlere kişisel kredinin yasaklanması

¹⁸³ Mehmet Memiş Unsal, *İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerine Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukorava Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.99

¹⁸⁴ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.96

¹⁸⁵ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s.97

- İçeriden alınan bilgilerle hisse senedi alışverişinde bulunanların hızlandırılmış raporlanması
- Emeklilik fonlarını karartma zamanlarında içeriden alınan bilgilerle hisse senedi alışverişinde bulunmanın yasaklanması
- Genel Müdür ve Finans Müdürü'nün tazminat ve karlarının halka açıklanması ilave açıklamalar yapılması
- Denetim bağımsızlığı; bazı tür işlerden tamamen men edilmesi ve denetime tabii olmayan tüm işlerin Denetim Komitesi tarafından önceden tasdiklenmesi
- Menkul Kıymetler Yasasının çiğnenmesi için kriminal ve medeni cezalar verilmesi
- Bilerek ve isteyerek finansal tablolarını farklı gösteren şirket yöneticileri için çok daha uzun hapis cezaları ve büyük tazminat bedelleri uygulanması
- Müşterilerine hukuksal ve ya danışmanlık gibi denetim işleriyle ilgisi olmayan ekstra 'katma değerli' hizmetler sunan denetim firmalarının yasaklanması
- Halka açık firmaların finansal raporlama ile ilgili iç denetimlerinin varlığı ve durumuyla ilgili yıllık bağımsız raporlar vermeleri gereksinimi ¹⁸⁶

3.7.1.2. Basel II

Son yıllarda globalleşme ile birlikte artan riskler, finans sistemindeki hassasiyeti ve kırılganlığı da arttırarak sık sık finansal krizlerin ve özellikle de bankacılık krizlerinin yaşanmasına neden olmuştur. Gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkelerde giderek karmaşıklaşan mali piyasalar ve finansal enstrümanlar, bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim, sermayenin serbest dolaşımı, mevcut düzenlemelerdeki yetersizlikler finansal sistemdeki kırılganlığın temel nedenlerini oluşturmuştur. Bu gelişmeler krizlerin ülke sınırları içersinde kalmasının artık sözkonusu olmadığını göstermiş ve finansal sistemin ve bu sistemde yer alan kurumların işleyişinin global düzeyde yeniden düzenlenmesini gerektirmiştir. Uluslararası işbirliğinin sağlanmasını ön plana çıkaran düzenlemeler, uluslararası finansal yapının güçlendirilmesi, rekabetçi, istikrarlı, şeffaf ve etkin bir finansal yapının oluşturulması, finansal sistemde denetim yapısının güçlendirilmesi ve denetimin etkinliğinin arttırılmasını amaçlamaktadır.

¹⁸⁶ *Kamu Bileşim Platformu VIII 'Bileşim Teknolojilerde Risk Yönetimi'* Nisan 2006 http://www.tbd.org.tr/usr_img/cd/kamubib14/raporlarPDF/RP2-2006.pdf s.35 (03 Eylül 2014)

Sözü edilen düzenlemelerden birisi de bankacılık sisteminin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması ve istikrarlı işleyişinin sağlanması amacıyla getirilen “Basel II Bankacılık Sermaye Yeterliği düzenlemeleri”dir.¹⁸⁷

Basel II nin Getireceği Önemli Değişiklikler

- Asgari Sermaye gerekliliğinde değişme,
- Borçlanma maliyetlerinde değişme,
- Risk Yönetimi Uygulamalarında değişme
- Kredilendirme davranışlarında portföy tercihlerinde değişme, derecelendirme sistemi ve risk alma kararlarında değişme
- Kurumsal yönetim ve rekabet yapısında değişiklik
- Bilgi işlem ve sistem maliyetlerinde değişme
- Fiyatlandırma ve sermaye tahsisinin etkinleşmesi, fiyatlandırmadaki değişikliklerin bankaya ve müşteriye yansımaya derecesi vb¹⁸⁸

Uluslararası işbirliğinin sağlanmasını ön plana çıkaran düzenlemeler, Uluslararası finansal yapının güçlendirilmesi, rekabetçi, istikrarlı, şeffaf ve etkin bir finansal yapının oluşturulması, finansal sistemde denetim yapısının güçlendirilmesi ve denetimin etkinliğinin artırılmasını amaçlamaktadır. Sözü edilen düzenlemelerden birisi de bankacılık sisteminin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması ve istikrarlı işleyişinin sağlanması amacıyla getirilen “Basel II Bankacılık Sermaye Yeterliği düzenlemeleri”dir. Basel Komite’sinin temel amacı, bankaların maruz kaldıkları riskleri daha doğru bir biçimde yansıtan esnek bir uygulama alanı oluşturmaktır. Özellikle 90’larda sermaye yeterliğine sahip olan bankaların dahi iflas etmiş olması bu konuda daha farklı yaklaşımların gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu noktada bankacılık sisteminin yeniden düzenlenmesi ve denetimin önemi açık bir şekilde görülmüş ve yeni düzenlemeler bunun üzerine yoğunlaşmıştır. Basel II, kredi işleminin kendisinden kaynaklanan riski ve kredi kullanan firmanın riskini bir arada değerlendirmektedir. Bu değerlendirme sonrasında riske göre kredi fiyatlaması yapılmakta, diğer bir ifade ile, firma riski ve kredi riski doğrudan kredinin fiyatına yansıtılmaktadır.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Güler Aras, *Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim*, İç Denetim Dergisi, 17. sayı <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf> (03 Eylül 2014)

¹⁸⁸ Tamer Aksoy, *Basel II’e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.40

¹⁸⁹ Güler Aras, *Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim*, İç Denetim Dergisi, 17. sayı <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf> (03 Eylül 2014)

Basel Komitesi'nin 1998 yayınlamış olduğu "Bankalarda **İç Kontrol istemlerinin Çerçevesi** başlıklı dokümanda;

- Etkili bir iç kontrol sisteminin banka yönetiminin ve bankanın sağlıklı bir şekilde işleminin en kritik bileşenlerinden birisi olduğu,
- Bankaların ve de bütün bir finansal sistemin güvenliği için etkili iç kontrollerin esas teşkil ettiği,
- Her bankanın kendi yapısı ve faaliyetlerinin doğası, karmaşıklığı ve risk yapısı ile uyumlu bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı kaynak bir iç kontrol sürecinin en önemli elementlerinin neler olduğunu da şu şekilde sıralamaktadır.

- Yönetim Kurulu ve üst düzey yönetimin gözetim ve incelemeleri ile kurumsal denetim kültürü.
- Bankanın varlıklarına zarar verebilecek ve hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyecek her türlü riskin belirlenmesi ve ölçülmesi.
- İşlevsel görev ayrımlarının ve sorumlulukların belirlenmesi.
- Güvenilir ve iyi işleyen bir bilişim ve iletişim sisteminin kurulması ve bu sistemin sürekli kontrolü.
- Kontrol ve denetim faaliyetlerinin sürekli izlenmesi, aykırılık ve aksaklıkların zamanında düzeltilmesi.¹⁹⁰

Basel II'nin Gözetim Otoritesi olan BDDK ya yönelik muhtemel etkileri;

- Denetim ve Gözetim Yaklaşımlarında ve Tekniklerinde Değişim İhtiyacının Artması
- Yasal Düzenleme Çerçevesinde Değişiklik ve Ek Düzenleme İhtiyacının Artması
- Uzlaşma
- Eğitim
- Bankalarda ve Diğer İlgili Kesimlerle Etkin Dialog
- Sistem Altyapısının Oluşturulması ve Piyasa Disiplinin Etkin Şekilde İzlenmesi
- Bankaların Risk Profili ve Stratejilerine Göre Sermaye Seviyelerini Değerlendirmek İçin Gerekli Süreçlere Sahip Olup Olmadıklarının Takibi,
- Söz konusu süreçler Kapsamında Banka Sermayesini Olumsuz Etkileyecek Faktörlerin Belirlenmesi Amacıyla Geleceğe Yönelik Stres Testlerinin Yapılıp Yapılmadığının İzlenmesi

¹⁹⁰ Salih Tanju Yavuz, *İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri*, Bankacılar Dergisi, Sayı 42, 2002, s.40

- Denetçiye Otorite Olarak, Bankaların İçsel Sermaye Değerlendirmelerinin ve Sermaye Yeterlilik Stratejilerinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi
- Bankaların Minimum Sermeye Yeterlilik Rasyolarının Üzerinde Sermaye Yeterliliğine Sahip Olmaları Konusunda Yaptırım Gücüne Sahip Olunması
- Banka Sermayelerinin Minimum Yeterlilik Düzeyinin Altına Düşmesinin Engellenmesi Gerekliğinde Önceden Müdahale Edilmesi¹⁹¹

Basel II uygulaması ile birlikte, kredilendirmede sübjektif değerlendirmelerden çok objektif faktörlere dayanan kriterlerin benimsenmesi sonucu, kredi sınıflandırma sistemleri ve kredi risk ölçümünün çok daha homojen bir yapıya kavuşmasının sağlanması beklenmektedir. Yeni düzenleme bankalara, hem kredi riski hem de operasyonel risk için çok daha geniş bir risk ölçme ve yönetme esnekliği vermektedir. Böylece daha geniş bir kapsamda sermayenin mevcut riske uyumlu hale getirilmesi ile bankacılık sisteminin daha güvenilir ve daha verimli bir yapıya kavuşması beklenmektedir.¹⁹²

3.7.1.3. Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim faaliyetleri, çok çeşitli hukukî ve kültürel ortamlarda; amacı, boyutu, karmaşıklığı ve yapısı çok farklı kurumlarda, kurum içinden ve dışından kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıkların, her ortamdaki iç denetim uygulamasını muhtemelen etkilemesine rağmen, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları'na (kısaca "Standartlar" veya "Uluslararası İç Denetim Standartları") uyum, iç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin (biriminin) sorumluluklarının yerine getirilmesinde hayati önem arz eder. İç denetçilerin ve iç denetim faaliyetinin Standartlara uyumunun hukuken kısmen engellenmesi durumunda, Standartların diğer kısımlarına uyum devam etmeli ve uyulamayan kısımlarla ilgili özel durum açıklamaları yapılmalıdır.¹⁹³

IIA Standartları, diğer standart tesis eden kurumların standartlarıyla kullanılırsa, iç denetim raporlamalarında diğer standartlara da gerektiğinde atıf yapılabilir. Bu durumda, IIA Standartları ile diğer kurumların standartları arasında bir çelişki ve uyumsuzluk olması hâlinde, iç denetçiler ve iç denetim faaliyeti IIA Standartlarına

¹⁹¹ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.49

¹⁹² Güler Aras, *Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim*, İç Denetim Dergisi 17.sayı <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf> (03 Eylül 2014)

¹⁹³ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (03 Eylül 2014)

uymak zorundadır. Bunun yanında, diğer standartlar daha güçlü bir şekilde kısıtlayıcı ise diğer standartlara uyabilirler.

Standartların amaçları şunlardır

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve sağlamak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.¹⁹⁴

3.7.1.3.1. Nitelik Standartları

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları, İç Denetimin Tanımı, Etik Kuralları ve *Standartlar*'la uyumlu olan ve denetim komitesi ve yönetim kurulunca da onaylanan bir iç denetim yönetmeliğinde açıkça tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmek ve üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmak zorundadır.

- Kuruma sağlanan güvence hizmetlerinin niteliği iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır. Eğer kurum dışından taraflara güvence hizmeti temin edilecekse, bunların niteliği de yönetmelikte tanımlanmak zorundadır.
- Danışmanlık hizmetlerinin niteliği, iç denetim yönetmeliğinde tanımlanmak zorundadır.

1010 – İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması

İç Denetim Tanımına, Etik Kurallarına ve *Standartlar*'a uyma zorunluluğu, iç denetim yönetmeliğinde tanınmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisinin, İç Denetim Tanımını, Etik Kurallarını ve *Standartlar*'ı üst seviye yönetim ve yönetim kurulu ile tartışıp değerlendirmesi gerekir.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim faaliyeti bağımsız olmak zorundadır ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmak zorundadır.

¹⁹⁴ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (03 Eylül 2014)

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

İç Denetim Yöneticisi, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, en az yılda bir, yönetim kuruluna iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığını teyit etmek zorundadır.

- İç denetim faaliyeti (birimi), iç denetimin kapsamının belirlenmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmak zorundadır.

1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ile doğrudan iletişim ve etkileşimde olmak zorundadır.

1120 – Bireysel Objektiflik

İç denetçiler, tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmak ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır.

1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

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

- İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmak zorundadır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.
- İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğundaki işlemlere yönelik güvence görevleri, iç denetim faaliyeti dışından biri tarafından gözetlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.
- İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları faaliyetlere ilişkin danışmanlık hizmeti verebilir.
- İç denetçiler, önerilen danışmanlık hizmetleriyle ilgili bağımsızlıklarına ve objektifliklerine zarar verecek hususlar söz konusu ise, görevi kabul etmeden önce denetlenene özel durum açıklaması yapmak zorundadır.

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

Görevler, yeterlilik ve azamî meslekî özen ve dikkat ile yerine getirilmek zorundadır.

1210 – Yeterlilik

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak veya bunları edinmek zorundadır.

- İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, İç Denetim Yöneticisi -birim veya kurum dışındaki- uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır.
- İç denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır; fakat iç denetçilerden esas görevi ve sorumluluğu suiistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmez.
- İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.
- İç Denetim Yöneticisi, iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığı durumlarda, danışmalık görevini reddetmek veya yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorundadır.

1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

İç denetçiler, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceriye sahip olmak ve azamî özen ve dikkati göstermek zorundadır. Azamî meslekî özen ve dikkat, hiç hata yapılmayacağı anlamına gelmez.

- İç denetçiler, şunları göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkat göstermek zorundadır
- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,

- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, lüzumu veya önemi
- Yönetişim, risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hata, suiistimal veya aykırılıkların olma ihtimali ve güvence görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.
- Azamî meslekî özen ve dikkati gösterirken, iç denetçiler, teknoloji destekli denetim ve diğer veri analiz tekniklerini kullanmayı düşünmek zorundadır.
- İç denetçiler, amaçları, faaliyetleri veya kaynakları etkileyebilecek önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır. Ancak, güvence prosedürleri, azamî meslekî özen ve dikkatle uygulansa bile, bütün önemli risklerin teşhis edilebilmesini garantilemez.
- İç denetçiler bir danışmanlık görevi sırasında, aşağıdakileri göz önüne alarak azamî meslekî özen ve dikkati göstermek zorundadır:
 - Görev sonuçlarının niteliği, zamanlaması ve raporlanması da dâhil denetlenenlerin/ müşterilerin ihtiyaç ve beklentileri,
 - Görev amaçlarına ulaşabilmek için gerekli çalışmanın boyutu ve nisbî karmaşıklığı ve
 - Danışmanlık görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

1230 – Sürekli Meslekî Gelişim

İç denetçiler, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmak ve güçlendirmek zorundadır.

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve bunu sürdürmek zorundadır.

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, hem iç hem de dış değerlendirmeleri ihtiva etmek zorundadır.

1311 – İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler:

- iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesini,

- özdeğerlendirmeleri veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel değerlendirmeleri kapsamak zorundadır.

1312 – Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmak zorundadır.

İç denetim yöneticisi aşağıdaki hususları Yönetim Kurulu ile tartışmak ve değerlendirmek zorundadır

Dış değerlendirmenin şekli ve sıklığı, ve menfaat çatışması ihtimali de dikkate alınarak dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin sahip olması gereken vasıflar ve bunların bağımsızlığı meseleleri,

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, uygulanan kalite güvence ve geliştirme programının sonuçlarını üst yönetime ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır.

1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması

İç Denetim Yöneticisi, yalnızca Kalite Güvence ve Geliştirme Programının sonuçları desteklerse, iç denetim faaliyetinin (biriminin) *Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına* uygun olduğunu belirtebilir.

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallarına ya da *Standartlara* aykırılık, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını ve faaliyetini etkilediği zaman, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve etkilerini üst yönetime ve yönetim kuruluna açıklamak zorundadır.¹⁹⁵

2.7.1.3.2. Performans Standartları

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini, faaliyetin kuruma değer katmasını sağlayacak etkili bir tarzda yönetmek zorundadır

2010 – Planlama

İç Denetim Yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen bir risk esaslı plan yapmak zorundadır.

¹⁹⁵ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (03 Eylül 2014)

- İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmak zorundadır. Üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu, bu sürece dahil edilerek göz önüne alınmak zorundadır.
- İç denetim görüşleri ve diğer sonuçlar için iç denetim yöneticisi, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerini saptamalı ve dikkate almalıdır.
- İç denetim yöneticisi, görevin risk yönetimini geliştirme, katma değer yaratma ve faaliyetleri geliştirme potansiyelini değerlendirerek, öne sürülen danışmanlık görevlerini kabul etmeyi düşünmelidir. Kabul edilen bu görevler, plana dahil edilmek zorundadır.

2020 - Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, kaynak sınırlamalarının etkilerini de bildirmek zorundadır.

2030 – Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, onaylı planın uygulanabilmesi için, iç denetim kaynaklarının uygun ve yeterli olmasını ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak zorundadır.

2040 – Politika ve Prosedürler

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla yönelik politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır.

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)

İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, güvence ve danışmanlık hizmetlerini yerine getiren diğer iç ve dış sağlayıcılarla, mevcut bilgileri paylaşmalı ve faaliyetleri bunlarla eşgüdüm içinde sürdürmelidir.

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkileri, görev ve sorumlulukları ve plana kıyasla performansı konularında, üst yönetime ve yönetim kuruluna dönemsel raporlar sunmak zorundadır. Bu raporlar, suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve üst yönetimin ve denetim komitesinin, yönetim kurulunun

ihtiyaç duyabileceği veya talep edebileceği başka konuların da dahil olduğu önemli riskleri ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır.

2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

İç denetim faaliyeti bir dış hizmet sağlayıcısı tarafından sunulduğunda söz konusu hizmet sağlayıcısı o kurumun etkili bir iç denetim faaliyeti sürdürülmesi sorumluluğunun farkında olmasını sağlamak zorundadır.

2100 – İşin Niteliği

İç denetim faaliyeti; sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

- İç denetim faaliyeti, aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunmak zorundadır:
 - Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi,
 - Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini,
 - Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi,
 - Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, iç ve dış denetçilerin ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak.
- İç denetim faaliyeti, kurumun etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkinliğini değerlendirmek zorundadır.
- İç denetim faaliyeti, kurumun bilgi teknolojileri yönetişiminin kurumun strateji ve amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirmek zorundadır.

2120 – Risk Yönetimi

İç denetim faaliyeti; risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır.

- İç denetim faaliyeti, aşağıdakileri dikkate alarak, kurumun yönetim süreçlerinin, faaliyetlerinin ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmek zorundadır:
 - Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
 - Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,

- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.
- İç denetim faaliyeti, suiistimalin gerçekleşme ihtimalini ve kurumun suiistimal riskini nasıl yönettiğini değerlendirmek zorundadır.
- İç denetçiler, danışmanlık görevleri sırasında, görevin amaçlarıyla uyumlu şekilde riski ele almak ve diğer önemli risklere karşı uyanık olmak zorundadır.
- İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri risk bilgilerini, kurumun risk yönetim süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.
- İç denetçiler, risk yönetim süreçlerini kurmada veya geliştirmede yönetime yardım ederken, “riskleri gerçekte yönetmek suretiyle yönetim sorumluluğu almaktan” kaçınmak zorundadırlar.

2130 – Kontrol

İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır.

- İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini aşağıdaki konularla ilgili olarak değerlendirmek zorundadır:
 - Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,
 - Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
 - Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
 - Varlıkların korunması,
 - Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum.
- İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun kontrol süreçlerini değerlendirmede kullanmak zorundadır.

2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadır.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görevi planlarken, iç denetçiler şu noktaları dikkate almak zorundadır:

- Denetlenecek olan faaliyetin hedefleri ve faaliyetin kendi performansını kontrol etmesinin araçları,
- Faaliyet ve hedeflerine, kaynaklarına ve operasyonlarına yönelik önemli riskler ve bu potansiyel risklerin etki veya ihtimallerini kabul edilebilir bir seviyede tutmanın yol ve araçları,
- İlgili bir çerçeve veya modele kıyasla, ilgili faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği,
- Faaliyetin yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde önemli gelişme sağlama imkânları.

Kurum dışındaki taraflar için bir görevlendirme planlarken, iç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, her iki tarafın sorumlulukları ve -görev kayıtlarına erişime ve sonuçların dağıtımına getirilecek kısıtlamalar dahil- diğer karşılıklı beklentiler konusunda söz konusu taraflarla yazılı bir anlaşma yapmak zorundadır.

İç denetçiler, görevlendirmenin amaçları, kapsamı, yerine getirilecek sorumluluklar ve diğer müşteri beklentileri hakkında, danışmanlık hizmeti verecekleri müşterileriyle anlaşmak zorundadır. Çok önemli görevlendirmelerde bu anlaşma yazılı hâle getirilmek zorundadır.

2210 – Görev Amaçları

Amaçlar, her bir görev için belirlenmek zorundadır.

- İç denetçiler, denetlenen faaliyetle ilgili risklerin ön değerlendirmesini yapmak zorundadır. Görevin amaçları, bu risk değerlendirmesinin sonuçlarını yansıtmak zorundadır.
- İç denetçiler, görevin amaçlarını belirlerken, önemli hataların, suiistimallerin, aykırılıkların ve diğer risklerin meydana gelme ihtimalini göz önüne almak zorundadır.
- Yönetim, risk yönetimi ve kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin ve/veya yönetim kurulunun hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmek zorundadır. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanmak zorundadır. Kıstaslar yeterli değilse, iç denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle ve/veya yönetim kuruluyla birlikte çalışmak zorundadır.

- Danışmanlık görevlerinin amaçlarında, müşteriyle mutabık kalındığı ölçüde, yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine de temas etmek zorunludur.
- Danışmanlık görevinin amaçları, kurumun değerleri ve amaçlarıyla uyumlu olmak zorundadır.

2220 – Görev Kapsamı

Görevin kapsamı, görevin amaçlarını karşılayacak seviyede olmak zorundadır.

- Görevin kapsamı, üçüncü tarafların sahip oldukları dahil, ilgili sistemlerin, kayıtların, personel ve maddî varlıkların dikkate alınmasını da içermek zorundadır.
- Bir güvence görevi sırasında önemli danışmanlık fırsatları çıkarsa, görevin amaçları, kapsamı, karşılıklı sorumluluklar ve diğer beklentilerle ilgili yazılı bir anlaşma hazırlanmalı ve danışmanlık görevinin sonuçları, danışmanlık standartlarına uygun olarak raporlanmalıdır.
- İç denetçiler, danışmanlık görevlerini yaparken, görevin kapsamının, üzerinde mutabık kalınan amaçlara yeterince temas ettiğinden emin olmak zorundadır. İç denetçiler, eğer görev sırasında kapsamla ilgili ihtirazî kayıtları olursa, göreve devam edilip
- Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almak ve önemli kontrol sorunlarına karşı uyanık olmak zorundadır.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin niteliği, karmaşıklığı, zaman kısıtlamaları ve mevcut kaynakları dikkate alarak görevin amaçlarına ulaşmak için uygun ve yeterli kaynakları tespit etmek zorundadır.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşacak iş programları hazırlamak ve kayıtlı hâle getirmek zorundadırlar.

- İş programları, görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içermek zorundadır. İş programı, işe başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır.

- Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir.

2300 – Görevin Yapılması

İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemek, analiz etmek, değerlendirmek ve kayıtlı hale getirmek zorundadır.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev amaçlarına ulaşmak için yeterli, güvenilir, ilgili ve faydalı olan bilgileri tespit etmek ve tanımlamak zorundadır.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, vardıkları kanaatleri ve görev sonuçlarını uygun analiz ve değerlendirmelere dayandırmak zorundadır.

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadır.

- İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek zorundadır. İç Denetim Yöneticisi, gerektiğinde, bu kayıtları kurum dışı taraflara vermeden önce, üst yönetimin ve/veya hukuk danışmanının onayını almak zorundadır.
- İç Denetim Yöneticisi, her bir kaydın saklandığı ortama bağlı olmaksızın, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirlemek zorundadır. Bu esaslar, kurumun temel ilkelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır.
- İç denetim yöneticisi, danışmanlık görevi kayıtlarının tutulması, saklanması ve kurum içi ve dışı taraflara sunulmasını düzenleyen politikalar belirlemek zorundadır. Bu politikalar, kurumun düzenlemelerine, ilgili mevzuata ve diğer gereklere uygun olmak zorundadır.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmek ve kontrol edilmek zorundadır.

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev sonuçlarını raporlamak zorundadır.

2410 – Raporlama Kısıtları

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

- Görev sonuçlarının nihai iletişimi, gerekli olduğu yerde, iç denetçinin görüşünü ve/veya sonuçları içermek zorundadır. Bir görüş veya kanaat açıklanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.
- İç denetçiler, görev raporlamalarında başarılı performansı da göstermeye teşvik edilir.
- Görev sonuçları kurum dışındaki taraflara bildirilirken, söz konusu bildirim, sonuçların dağıtımı ve kullanımı konusundaki sınırlamaları da içermek zorundadır.
- İlerlemenin ve danışmanlık görevlerinin sonuçlarının raporlanmasının, şekil ve içeriği görevlendirmenin niteliğine ve müşterinin ihtiyaçlarına bağlı olarak, değişir.

2420 – Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, doğru, objektif, açık, özlü, yapıcı, tam olmak ve zamanında sunulmak zorundadır.

2421 – Hata ve Eksiklikler

Eğer nihaî raporlama önemli bir hata veya eksiklik içeriyorsa, İç Denetim Yöneticisi, hatalı ve eksik raporu alan bütün taraflara düzeltilmiş bilgileri iletmek zorundadır.

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

İç denetçiler, yalnızca kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları desteklerse, görevlerinin “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları’na Uygun Olarak” yapıldığına raporlarında yer verebilirler.

2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

İç Denetimin Tanımına, Etik Kurallara veya *Standartlara* aykırılık belli bir görevi etkilediğinde, görev sonuçları raporlanırken şu hususlar özel durum olarak açıklanmak zorundadır:

- Tam olarak uygunluğun sağlanamadığı Etik Kuralları İlkesi veya Davranış Kuralı ve Standart (lar)
- Aykırılığın sebepleri
- Aykırılığın göreve ve görev sonuçlarının raporlanmasına etkisi

2440 – Sonuçların Dağıtımı

İç Denetim Yöneticisi, görev sonuçlarını uygun taraflara dağıtmak zorundadır.

- Görev sonuçlarının öngördüğü tedbirlerin alınmasını sağlayabilecek taraflara, nihaî görev sonuçlarının raporlanmasından İç Denetim Yöneticisi sorumludur.
- İç Denetim Yöneticisi, aksi kanunî, hukukî düzenlemelerle emredilmediği takdirde, görev sonuçlarını kurum dışındaki taraflara iletmeden önce, kuruma doğabilecek muhtemel riskleri değerlendirmek, uygun olduğu şekilde üst yönetim ve/veya hukuk danışmanı ile istişare etmek ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını kısıtlayarak, kontrol etmek zorundadır.
- İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık görevlerinin nihaî sonuçlarının müşterilere raporlanmasından sorumludur.
- Danışmanlık görevleri sırasında, yönetim, risk yönetimi ve kontrol sorunları tespit edilebilir. Bu sorunlar, kurum için önemli hâle gelir gelmez üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirilmek zorundadır.

2450 – Genel Görüşler

Bir genel görüş yayımlanırken, üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşların beklentilerinin dikkate alınması ve yeterli, güvenilir, ilgili ve yararlı bilgi ile desteklenmesi zorunludur.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, yönetime rapor edilen sonuçların akıbetinin gözlenmesi için bir sistem kurmak ve uygulamak zorundadır.

- İç Denetim Yöneticisi, yönetimin aldığı tedbirlerin etkili bir şekilde uyguladığından veya üst yönetimin, gerekli tedbiri almamasının riskini üstlenmeyi

kabul ettiğinden emin olmak ve gelişmeleri gözlemek amacına yönelik bir takip süreci kurmak zorundadır.

- İç denetim faaliyeti, müşterileriyle mutabık kalındığı ölçüde, danışmanlık görevlerinin sonuçlarının akıbetini gözlemek zorundadır.

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst yönetimin kurum için kabul edilemeyecek bir risk düzeyini üstlenmeyi kabul ettiği sonucuna vardığında, konuyu üst yönetimle tartışmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi konunun çözümlenmediğine hükmederse, konuyu denetim komitesi ve yönetim kuruluna iletmek zorundadır. Geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir.

Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.¹⁹⁶

3.7.2. Türkiye’deki Düzenlemeler

İç Denetim ile ilgili yasal düzenlemeler

- SPK’nın “Aracı Kurumlarda” İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” (Seri V, No:68) (2003)
- 5411 sayılı “Bankacılık Kanunu” (2005) ve BDDK, “İç Sistemler Yönetmeliği” (2006)
- Sigortacılık Kanunu (2007) ve “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” (2008)
- 5018 sayılı “Kamu Mali yönetim ve Kontrol Kanunu” (2003)
- TTK (1957)
- Halka açık şirketlerde “Bağımsız Denetim” (1989)
- İMKB’ye tabi şirketlerde “Denetimden Sorumlu Komite” (2004)
- TTK¹⁹⁷

İç denetim alanında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelere bakıldığında; iç denetimin kapsamının sadece finansal yapı ile ilişkilendirilmesi ve hemen iç kontrol sistemi ile özdeş olarak değerlendirildiği gözlenmektedir. Bu durum ülkemizde iç denetimin henüz modern anlamı ile ele alınmadığının bir göstergesidir. İç denetimin

¹⁹⁶ <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (04 Eylül 2014)

¹⁹⁷ <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/a1tusiadsunum.pdf> (04 Eylül 2014)

modern anlamı ile ele alınarak, örgüt faaliyetlerini geliştirmek ve katma değer yaratma amacını gütmesi, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek üzere bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak yorumlanması ile iç denetimden elde edilecek artı değerın daha üst seviyelere taşınacağı tabidir.¹⁹⁸

Türkiye’de özel sektörde iç denetim, özellikle uluslar arası firmaların; Türkiye iştirakleri, şubeleri, fabrikaları ya da temsilciliklerinde yaygın olarak bulunmaktadır. Diğer taraftan ülkemizin önde gelen büyük holdinglerinde de iç denetim mevcuttur. Bankacılık sektöründe özellikle risk yönetimi açısından iç denetim, diğer sektörlerle oranla daha öne çıkmıştır.

Yeni yasal düzenlemelerde iç denetime yönelik gerekli iyileştirmelerin zaman içinde yapılması gereği ortaya çıkmaktadır. Çalışma alanında meydana gelen gelişmeler ışığında işletmeleri geleceğe hazırlarken iç denetim fonksiyonlarının yeterliliğinin gözden geçirilmesi ve iç denetçilerin de kendilerini geleceğe hazırlamaları zorunlu hale gelmektedir. Bu amaçla Türkiye’de iç denetimin işlerliğinin sağlanabilmesi ve etkinliğinin artırılabilmesi için tarafından; İşletmelerde iç denetimin fonksiyonunun önemini benimseyen yönetim anlayışının gelişmesi,

- İşletme organizasyonunda iç denetim fonksiyonunun oluşturulması, geliştirilmesi veya yeniden düzenlenmesi,
- İç denetçinin mesleki eğitim, meslek standartları ve sertifikasyonu ile ilgili düzenlemelerin yapılması,
- 1995 yılından bu yana ülkemizde faaliyet gösteren “Türkiye İç Denetim Enstitüsü” ile işbirliği yapılması,
- Mesleki uygulama standartlarının yasal düzenlemelerle yaptırım gücünün artırılması öncelikli ele alınması gerekli aksiyon konuları olarak ifade edilmiştir.

¹⁹⁹

Yeni TTK ile birlikte başlayacak yeni dönemde, ülkemizin kurumsal yönetim kalitesine, yatırım iklimine ve küresel rekabet gücüne iç denetim aşağıda belirtilen katma değeri ile katkı sağlayacaktır:

¹⁹⁸ Mehmet Ünsal Memiş, *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye Deki Büyük İşletmeler Üzerinde Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.103-104

¹⁹⁹ Mehmet Ünsal Memiş, *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye Deki Büyük İşletmeler Üzerinde Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.103-104

- Şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlayacaktır.
- İç denetim, işletmenin kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik yaptığı etkinlik ve verimlilik değerlendirmeleri ile yönetimin bilinçlendirilmesi, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine uygun yönetim uygulamalarının geliştirilmesi ve bu şekilde işletmenin kurumsal devamlılığı ve itibarının arttırılarak, amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olacaktır.
- İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetimin önemli bir rolü vardır. Böylece hata ve hilelerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesi mümkün olabilecektir.
- İç denetimin risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici bir niteliği de bulunmaktadır. İç denetim işletmedeki risk yönetim sistemine ilişkin yaptığı denetim çalışmaları ve değerlendirmeleri ile bu sistemi etkinleştirmede çok önemli bir role sahiptir. Böylece şirketlerin karşı karşıya kaldıkları riskleri bilmesi, ölçmesi, değerlendirmesi ve yönetebilmesi mümkün olabilecek, çeşitli risklerden kaynaklanan zararlar engellenebilecektir.
- İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız dış denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işlerini kolaylaştırır. Ayrıca bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırlarsa denetim maliyetleri de azalacaktır.²⁰⁰

Hedefleri, Türkiye’de uluslararası standartlarda mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak, meslekleri ile ilgili değişimi ve geleceği yönetmek için meslektaşlarının ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamak olan TİDE, çok hızlı bir gelişme evresi geçirmiş ve 1998 yılında “Dünya çapında en hızlı gelişen ve üye sayısını en kısa sürede büyük oranda artıran” enstitü olarak büyük başarı kazanmıştır. Kurulduğu tarihten bu yana, Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından mesleğin tanınması, öneminin anlaşılması, gelişmesi ve iç denetçilerin uluslar arası

²⁰⁰ (TİDE) *Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler*, 2012, s.15-16 <http://tide.org.tr/uploads/news/Yeni%20TTK%20ve%20%20C4%B0%C3%A7%20Denetime%20ili%C5%9Fkin%20d%C3%BCzenlemelere%20hakk%C4%B1nda%20g%C3%B6r%C3%BC%C5%9Fve%20%C3%B6neriler%20-%20T%C4%B0DE%20-%20Temmuz%202012.pdf> (04 Eylül 2014)

standartlar ölçüsüne eriştirilmesi yönünde çalışmalar, seminerler, eğitim ve sertifika programları yürütülmektedir. TİDE, kurulduğu günden bu yana Türkiye’de iç denetim mesleğinin profesyonel anlamda yaygınlaşması ve iç denetimin öneminin kavranması açısından çok önemli katkılar sağlamıştır.²⁰¹

- “Türkiye’de iç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna iç denetçilerin %31’i katılmıyorum cevabını vermiştir. Bu durum iç denetimin öneminin iç denetçiler tarafından biliniyor olmasına karşın, genel olarak kurumlar ve yöneticiler açısından yeterince kavranmadığını göstermektedir. Hatta ABD ve AB ülkeleri ile mukayese edildiğinde, gerek yasal ve hukuki düzenlemeler gerekse iç denetim uygulamaları açısından geri kaldığı gözlenmektedir. Ancak 5018 sayılı Kanun uyarınca, iç denetim ile ilgili bir dizi düzenlemenin yapıldığı ve yapılmakta olduğunu görmek hukuki çerçeve açısından sevindiricidir.²⁰²

5018 sayılı “Kamu Mali yönetim ve Kontrol Kanunu” (2003) Bu 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, raporlanması mali kontrolü düzenlemektir.

Madde 63.- İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve GKGDS uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.²⁰³

Madde 64.- Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir.

²⁰¹ Mehmet Ünsal Memiş, *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye Deki Büyük İşletmeler Üzerinde Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2006, s.103-104

²⁰² Mefri Tufan ve Mustafa Gürün, *Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi*, Sayıştay Dergisi, Sayı:89/Nisan - Haziran 2013, s.131

²⁰³ <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> (05 Eylül 2014)

a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar.

Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

Madde 65.- İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir.

a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.

b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.

d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tâbi tutulur. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda

yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilir. İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, üst yöneticiler tarafından, sertifikalı adaylar arasından atanır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.²⁰⁴

- SPK'nın "Aracı Kurumlarda" İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" (Seri V, No:68) (2003) Bu Tebliğin amacı, aracı kurumların karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.²⁰⁵
- 5411 sayılı "Bankacılık Kanunu" (2005) ve BDDK, "İç Sistemler Yönetmeliği" (2006)

Bu Kanunun amacı, finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemektir.²⁰⁶

3.8. İÇ DENETİMİN UYGULANMA NEDENLERİ

Organizasyonda iç denetim faaliyetlerine olan ihtiyaç şu nedenler belirtilebilir.

- Sorumluluk ve hesap verebilme,
- Vekâlet teorisi
- Yönetime danışmanlık ve yardım
- Tasarruf ihtiyacı
- Hileli işlemlere karşı korunma ihtiyacı

²⁰⁴ <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> (05 Eylül 2014)

²⁰⁵ <http://www.sermayepiyasasi.org/ arac-kurum-mevzuat/467-c-denetim-teblii-seri-v-no-68.html> (05 Eylül 2014)

²⁰⁶ https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/1540bankacilik_kanunu_13.9.2013.pdf (05 Eylül 2014)

3.8.1. Sorumluluk ve Hesap Verebilme

Her şirkette, yöneticiler sahip oldukları yetki ve sorumluluklarının bir kısmını kendilerine bağlı olarak çalışan kişilere devrederler. Tüm yöneticilerin çalışanların görevlerini etkin ve verimli bir biçimde yerine getirip getirmediğini ve şirketin hedeflerinin de bir parçasını oluşturan bireysel hedeflere ulaşmış olup olmadığını öğrenmesi gereklidir. İç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticiler de dahil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini yerine getirmekteki performanslarını yönetim kurulu adına incelerler. Şirkette iç denetçilerin yönetim kurulu ile doğrudan iletişim kurabilmelerine imkan veren bir yönetmeliğin bulunması ve yönetim kuruluna sunulacak tüm hususların üst yöneticilerle karşılıklı olarak tartışılması iç denetçilerin, denetim bulgularını ve değerlendirmelerini herhangi bir endişeye maruz kalmadan yönetim kuruluna ya da denetim komitesine sunabilmelerini sağlar.²⁰⁷

İşletmelerde yönetim sorumluluğunu üstlenmiş birimlerce, iş sürecinin daha kısa sürede etkili şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere sorumluluklarının ve etkilerinin bir kısmını çalışanlara devrederler. İç denetçiler temel olarak üst düzey yöneticilerde dahil olmak üzere her kademedeki yöneticilerin görevlerini ne şekilde yerine getirdiğini yönetim kurulu adına incelerler. Böylece iç denetçiler, yönetim kurulunun nesnel ve güvenilir bilgi alma ihtiyacını karşılamaktadır.²⁰⁸

3.8.2. Vekâlet Teorisi

Halka açık şirketlerde, şirket ortaklığı veya sahipliği yaygınlaştığı için yönetim ve kontrol – küçük şirketlerde olduğu gibi – ortakların veya sahiplerin ellerinde değildir. Şirket ortaklarının kontrolden uzaklaşması nedeniyle oluşabilecek muhtemel sorunların giderilmesi ve ortaklar adına şirketin yönetilmesi için Vekâlet Teorisi geliştirilmiştir. Vekâlet teorisine göre şirket ortakları (asil), profesyonel yöneticiler (vekil) ile anlaşarak şirketlerini kendi adlarına yönetmelerini talep ederler.

²⁰⁷ Hande Küpcü, *İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.117-118

²⁰⁸ S. Dilek Kasım, *İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2011, s.86

Şirketin ortağı, yatırımı karşılığında maksimum gelir elde etmek ve şirket varlıklarının verimli kullanılmasını ister. Vekil yani profesyonel yönetici için ortakların gelirlerini artırma sorumluluğu üstlenmiştir.²⁰⁹

Vekalet teorisi (agency theory), firmalardaki ekonomik kaynakların sahipleri ile bu kaynakları kullanan ve kontrol eden yöneticiler arasında var olduğu varsayılan bir kontrattır. Bu ilişkide firma sahipleri vekalet veren, yöneticiler ise vekil konumundadır. Vekalet teorisi (agency teori) açısından Denetim vekillerin (agents) davranışlarının izlenmesi olarak açıklanmaktadır.²¹⁰

Şirketlerin ölçeklerinin büyümesi, ile şirketlerin yönetiminin profesyonel kişilerce yönetilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Şirketlerin sahipleri ile şirket yöneticileri arasındaki ilişki vekalet sözleşmesi olarak değerlendirilmektedir. Şirket sahiplerince, atadıkları yöneticilerin görevlerini ne şekilde yerine getirdiği konusunda bilgiye sahip olmayabilecekleri gibi çeşitli nedenlerle de bununla ilgilenemeyebilirler. Şirket sahiplerinin vekili olan yöneticilerin, kaynakların etkin ve verimli olarak kullanımı şirket sahiplerince önemli olmakta ve bu konudaki bilgi ihtiyaçlarının giderilmesinde iç denetim önemli rol oynamaktadır.²¹¹

3.8.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım

İç denetim biriminde görevlendirilen denetçiler, yönetime yardımcı olacak nitelikte eğitim ve uzmanlığa sahiptir. Yetişmiş iç denetçiler, şirketlerdeki hata ve hileleri ortaya çıkarmanın yanında, ileride benzer sorunlarla karşılaşılması için üst yöneticilere danışmanlık ve eğitim hizmeti verebilirler.²¹²

İç denetçiler işletmedeki hata ve hileleri tespit etmekle birlikte, potansiyel hata ve hile işlemlerinin neler olabileceği ve bunların engellenmesi için neler yapılabileceği ile ilgili olarak da yönetime yardımcı olmaktadır.²¹³

²⁰⁹ Hande Küpcü, *İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.117-118

²¹⁰ Murat Ayaz, *Bankalarda İç Denetim Yaklaşımı ve Bir Uygulama Örneği*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2011, s.20

²¹¹ S. Dilek Kasım, *İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2011, s.87

²¹² Hande Küpcü, *İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.117-118

²¹³ S. Dilek Kasım, *İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2011, s.87

3.8.4. Tasarruf İhtiyacı

Şirketlerdeki hataların, eksikliklerin profesyonel denetim sonucu tespit edilip düzeltilmesi ile maddi açıdan büyük tasarruflar sağlanmakta ve kazançlar elde edilmektedir. Bu kazançlar, şirket ile ilgili tüm menfaat sahiplerinin lehine olan bir durumdur. Maddi kayıpların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi bazen iç denetim biriminin yıllık maliyetini karşılayacak nitelikte olabilmektedir.²¹⁴

3.8.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Hileler, şirket içerisinde isteyerek ortaya çıkan birtakım düzensizlikler veya yasal olmayan fiiller olarak ortaya çıkar. Bu tür fiiller, bazen bir kişinin, bazen de şirket yönetiminin dışarıya karşı düzenlediği kendi tarafına menfaat sağlamak amacı güden suiistimallerdir. Günümüzde hileli işlemlere, şirket içindeki küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi ortaklık haklarında karşılaşılmaktadır. Halka açık şirketlerde, büyük pay sahibi aile ya da kişilerin sahip oldukları diğer şirketlere, küçük pay sahiplerinin ve şirketin zararına olarak, şirket karının örtülü olarak aktarılmasına yönelik yaptıkları işlemleri örnek olarak verebiliriz.

İç denetçiler, iç kontrol sisteminin hilelerle ilgili etkinliğini ve uygunluğunu incelemek ve değerlendirmek suretiyle, Şirketteki hileleri önlemeye yardımcı olmaktadır.²¹⁵

Finansal araçların ve finansal piyasaların gelişmesi, şirketlerdeki işlemleri daha karmaşık hale getirmiştir. Bunun sonucunda, oluşmuş ya da olabilecek usulsüzlüklerin tespit edilmesi daha zor hale gelmiştir. Bunun tespit edilememesinin şirkete maliyeti çok yüksek olabilmektedir. İç denetim, şirketin bu tür uygulamalardan zarar görmelerini engellemede önemli bir araç olmaktadır.²¹⁶

Vergi mevzuatımızda “hesap hilesi” ve “muhasabe hilesi” kavramları tanımlanmamıştır. Yargı kararlarında da bir tanıma rastlanmamıştır. Hesap ve muhasabe hileleri, “vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi” olarak

²¹⁴ Hande Küpcü, *İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.117-118

²¹⁵ Hande Küpcü, *İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran 2011, s.117-118

²¹⁶ S. S. Dilek Kasım, *İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul 2011, s.87

tanımlanabilir. Hesap ve muhasebe hilelerini uygulamada birbirinden ayırmak oldukça güçtür. Hile hatadan farklıdır. Hilede bir şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata istem dışı olarak yapılır. Her iki halde de sonuç aynı olmakla birlikte, hilede bilerek ve isteyerek sonucu önceden planlama söz konusu iken, hata dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle istem dışı olarak yapılır.²¹⁷

Yapılan muhasebe düzensizliklerinin hata mı yoksa hile mi olduğunu birbirinden ayırmak kasit unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan bu ayrımın yapılması her zaman kolay değildir. Örneğin; sabit kıymetlere geçirilmesi gereken bir makinenin genel yönetim giderleri hesabına kaydedilmesi muhasebe prensiplerinin bilinmemesinden veya dikkatsizlikten kaynaklanıyorsa, bunun bir muhasebe hatası olarak değerlendirilmesi mümkündür. Ancak, giderlerin yüksek gösterilerek karı azaltmak amacı ile genel yönetim giderlerine kaydedilmişse veya karı azaltmak amacıyla yapılan başka hataların varlığı durumunda, yapılan işlemde kasit unsurunun olduğu kabul edilerek muhasebe hilesinden söz edilebilir.²¹⁸

3.9. İÇ DENETİMDE ETİK KURALLAR

İç denetime ilişkin etik kurallar düzenlenirken, kapsamında iki temel unsur bulunmaktadır.

- İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili “İlkeler”,
- İç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan “Davranış Kuralları”.

Etik Kurallar ise, iç denetim mesleğini uygulayan ve bu fonksiyona sahip kurumlarda ahlaki değerlerin geliştirilmesi için oluşturulmuştur. IIA tarafında verilen sertifika sahiplerinin bu kurallara uyması gerekmektedir. Etik Kurallar, 4 ilkedен oluşmakta ve denetçilerin bu kuralları uygulamaları ve desteklemeleri beklenmektedir. Bunlar, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinliktir (ehil olma). Aslında söz konusu prensiplere genel olarak bakıldığında herhangi bir kişi, meslek ya da kurum için geçerli olacak temel etik değerlerin oluşmasına katkıda bulunacak nitelikte olduğu görülmektedir.²¹⁹

²¹⁷ <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf> (05 Eylül 2014)

²¹⁸ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.10-12

²¹⁹ <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/Geli%C5%9Fmekte%20Olan%20%C3%9Ckelere%20Y%C3%B6nelik%20Uluslararası%C4%B1%20Sermaye%20Hareketlerini%20Etkileyen%20Unsurlar.pdf> (05 Eylül 2014)

İç denetçilerin mesleki uygulamaları sırasında kendilerinden beklenen davranış biçimleri şu prensipler ile uyumluluk göstermelidir. Bunlar doğruluk, tarafsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik.

3.9.1. İç Denetimde İlkeler

Dürüstlük

İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere 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 bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden çok etkilenmez.

Gizlilik

İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.

Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.²²⁰

3.9.2. İç Denetimde Davranış Kuralları

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.

²²⁰ <http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf> (05 Eylül 2014)

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 gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar

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.

Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler,

- Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler,
- İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler,
- Kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkililik ve kalitesini devamlı geliştirirler.²²¹

3.10. DENETİMDE YETKİ VE SORUMLULUKLAR

İç denetçinin yetki ve sorumlulukları da, 5018 sayılı kanun Yönetmeliğinin 16 ve 17 nci Maddelerinde belirtilmiştir. Anılan madde hükümlerine göre, iç denetçinin yetkileri; “denetim konusunda ilgili elektronik ortamdakiler dâhil her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkların ibrazını ve gösterilmesini istemek, denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetinin gereği olarak yardım almak, yazılı ve sözlü bilgi istemek; denetim faaliyetlerinin gerektirdiği araç, gereç ve diğer imkânlardan yararlanmak; denetimi engelleyici tutum, davranış ve hareketleri üst

²²¹ <http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf> (05 Eylül 2014)

yöneticinin bilgisine intikal ettirmek” şeklinde hükme bağlanmıştır. Söz konusu Yönetmeliğin takip eden maddesinde de, “mevzuatta, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek, mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek, iç denetim faaliyetlerinde yetki ve ehliyeti aşan durumlarda iç denetim biriminin haberdar etmek, verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, durumu iç denetim birimine bildirmek denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde objektif olmak, denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini korumak.” şeklinde iç denetçinin sorumlulukları ifade edilmiştir.²²²

İç denetim departmanının örgütsel statüsü iç denetçinin denetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır. Örgütsel statü iç denetim departmanının yer aldığı örgütsel hiyerarşideki düzeydir. İç denetçiler denetlenenlerin işbirliğini elde edebilmek ve çalışmalarını tarafsız olarak yürütebilmek için yönetimin desteğine sahip olmalıdırlar. İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlulukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır. Doküman iç denetim departmanlarının örgüt içindeki yerini belirlemeli; denetimin yürütülmesiyle ilgili kayıtları, personeli ve fiziki varlıkları inceleme yetkisini denetçiye vermeli ve iç denetim faaliyetlerinin kapsamını tanımlamalıdır. İyi hazırlanmış böyle bir doküman, işletme içinde iç denetim fonksiyonunun düzenli işlenmesini sağlar. Yönetim iç denetim politikasını yazılı biçimde ifade etmezse, iç denetimin etkinlikle yürütülmesi imkanı kalmaz.²²³

İç denetçiler kendilerine verilen görevlerin fazla olmadığını düşünmektedirler. (%72,5) İç denetimin 2008 yılından itibaren aktif bir şekilde uygulamaya konulması ve iç denetçilerin araştırma yılında 2010 tam kapasiteyle görev yapmamaları böyle bir sonucu ortaya çıkarmış olabilir. Bununla birlikte iç denetçilerin büyük bir çoğunluğu müfettiş ve denetmen kökenli olan olması eski görevleri ile yeni görevlerini kıyasladıklarında bu yanıtı vermeleri muhtemeldir. Araştırmaya katılan iç denetçilerin yarısı görevlerini yerine getirmede verilen yetkileri yetersiz bulmaktadır.

Yetkilerin yetersiz olması iç denetçilerin müfettiş ve denetmen kökenli olmalarından kaynaklanmadır. Yetkilerin yetersiz olmasını düşündüren bir diğer sebep ise düzenlenen raporların yaptırımını ile ilgili belirsizliklerdir. İç denetçiler raporların gereğini yerine

²²² Nazmi Zarifi Gürkan, *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta 2009, s.119-120

²²³ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.42-43

getirme konusunda üst yönetim ile karşı karşıya kalabilmektedirler. İç denetçi üst yöneticiler arasında görüş ayrılıklarının giderilmesinde yetkili merci İDKK'dır. İç denetçi üst yöneticisi ile görüş ayrılığına düşmemek için raporlarında çeşitli sınırlamalara gidebilir. Yani konu üst yönetim ile denetçilerin ilişkileri ile ilgilidir.

Kamu iç denetim sistemi tüm unsurlarıyla uygulanmaya başladığı zaman iç denetçilerin yetki görev konularındaki yaklaşımları daha da netleşecek.²²⁴

3.10.1. İç Denetçi

Değerlendirmeleri ve tavsiyeleriyle iç kontrol sisteminin sürekli etkinliğini değerlendiren ve bu etkinliğe katkı yapan; fakat iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, sürdürülmesinde başlıca sorumluluğu taşımayan kişilerdir.²²⁵

2008 yılından itibaren, 5018 sayılı Kanunun geçici 5 ve 16 ncı Maddelerinin Yürürlüğü nün sona ermesi nedeniyle iç denetçi atamalarında yeni dönem başlamıştır. İç denetçiler belli meslek mensupları arasından doğrudan atanamamakta, adaylar öncelikle iç denetçi aday belirleme sınavına girmekte, bu sınavda başarılı olanlar 3 aylık iç denetim eğitim programına katılmakta ve son olarak da sertifika sınavına girerek başarılı olanlar iç denetçi olarak atanabilmektedir.²²⁶

İşletme örgütü içinde denetim yapmak üzere görevlendirilmiş işletme personeline iç denetçi denir. Yönetime hizmet amacıyla iç denetçiler, şu faaliyetlerde bulunurlar.

- İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerini ve raporlarının güvenilirliğini inceleme,
- İşletme içinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
- İşletme yönetim tarafından belirlenmiş olan politika, plan ve prosedürlere uygunluk derecesini tespit etme,
- İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmalarını yapma,
- Dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olma.

²²⁴ Semih Bilge, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, s.34-35

²²⁵ <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%C3%BCmanlar/%C3%87eviriler/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Kavramlar%C4%B1%20S%C3%B6z%20%C3%BC%C4%9F%C3%BC-INTOSAI.pdf> (05 Eylül 2014)

²²⁶ Bakır Gökalp, *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2013, s.24

İç denetçiler bağlı oldukları işletmenin üst yönetimine, genellikle genel müdür veya yönetim kuruluna elde etmiş olduğu bulguları ve önerileri içeren rapor verirler. Çalışmaların niteliğinden de anlaşılacağı gibi iç denetçiler yürütme üzerinde kumanda yetkileri yoktur. Daha çok kurmay fonksiyonu görürler.²²⁷

3.10.1.1.İç Denetçinin Sahip Olması Gereken Özellikler

İç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiye, yönetim tarafından bazı imkanların sağlanması ve iç denetçinin de bazı niteliklere sahip olması gerekir.

Bu imkanlar ve nitelikler şu şekilde sıralanabilir

- İç denetçilerin görev, yetki ve sorumlukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdırlar.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçi atılgan ve önder olmalıdır.
- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- iç denetçi az ve öz olmalıdır²²⁸

İç denetçilerin bağımsızlığı

- İç denetçiler, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket eder.

İç denetçilerin tarafsızlığı

- İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsız davranır.
- İç denetçiler çalışmalarında; denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturur.
- Üst yönetici, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alır.
- İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyon sağlamakla

²²⁷ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.23

²²⁸ Celal Kepekci, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir 1982, s.42-46.

görevlendirilen iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvurur.

- İç denetçiler, daha önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar.

İç denetçilerin güvencesi

İç denetçilere bu Yönetmelik ve iç denetim birim yönergelerinde belirtilen görevler dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.²²⁹

- İç denetçiler çalışmalarında; denetimin kalitesinden ödün vermeden hükmü, saklı kalmak kaydıyla, hiçbir şekilde istekleri dışında başka bir göreve atanamazlar.

3.10.1.2. İç Denetçinin Görevleri

KMYKK' ya göre İç Denetçiler, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirirler

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek²³⁰

3.10.2. İç Denetim Komitesi

- *SPK Mevzuatı (Seri X, No. 22 Tebliğ / Bölüm 6)*

Madde 25 - Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç) ; yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden

²²⁹ http://icdenetim.ibt.gov.tr/Documents/Docs/Ic_Denetim_Mevzuat%C4%B1_El_Kitab%C4%B1.pdf
(05 Eylül 2014)

²³⁰ Bakır Gökarp, *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2013, s.24

sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur. Hisse senetleri borsada işlem görmeyen ortaklıklar da; isteğe bağlı olarak, bu maddede düzenlenen esaslar çerçevesinde denetimden sorumlu komite oluşturabilirler ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler.

- Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.
- Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.
- Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.
- Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.
- Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.
- Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu

komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

- Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.
- Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.²³¹

Denetim komitesi bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden sorumlu olan seçilmiş idari komisyondur. Sarbanes-Oxley Yasasında denetim komitesi bir şirketin finansal raporlama ve denetim sürecinin izlenmesi amacıyla yönelik olarak genel kurul üyeleri tarafından kendi üyeleri arasından oluşturulan bir komite veya benzeri yapı olarak tanımlanmıştır²³²

Denetimden sorumlu komiteye verilen görevler yeniden şu şekilde sıralanabilir.

- Şirketin mali tablolarının ve ilgili kamuoyuna açıklamalarının niteliği ve doğruluğu ile ilgili yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilen gözetimlere yardımcı olmak,
- Şirketin muhasebe sisteminin uygulanmasını ve verimliliğini gözetmek,
- Bağımsız dış denetim şirketinin atanmasının ve şirketçe verilecek hizmetlerin ön onayını vermek,
- Bağımsız denetçi ile şirket arasındaki sözleşmeyi hazırlamak, denetlemek ve şirketin bağımsız denetim sistemi ile iç denetim mekanizmalarının işleyişini ve verimliliğini gözetmek²³³

Etkili bir iç kontrol sisteminin varlığının sağlanması ve finansal raporlama sürecinin gözetilmesi fonksiyonları yönetim kurulu adına bir alt komite tarafından yerine getirilirse bu komiteye denetim komitesi denir. Denetim komitesi yönetici olmayan üyelerden oluşan, şirket genel kurulunun bir alt komitesi olarak tanımlanabilir. Denetim komitesi yönetim kurulu ile dış denetçi arasındaki bağı kurmak amacıyla şirket

²³¹ <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=366> (06 Eylül 2014)

²³² Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.112-113

²³³ Koray Tuan, *İşletmelerde Yönetimin Kontrol Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2008, s.71

tarafından oluşturulan bir komitedir ve normal olarak yönetici olmayan üyelere oluşur²³⁴

Denetim komitesi aşağıdaki hususları düzenli olarak ele alır.

- İç kontrol sisteminin işleyişi
- İç denetim bölümünün işleyişi
- Kurumun faaliyetlerinin, o yıl yapılacak iç ve dış denetimde kapsanacak olan risk alanları
- Yönetime ve dış kullanıcılara sunulan mali bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu
- Dış ve iç kontrol ve iç denetim sonucu saptanan muhasebe ile ve denetimle ilgili hususlar
- Bankaların yasal ve düzenleyici hükümleri, kendi ana sözleşmesine, tüzüğüne ve yönetim kurulu tarafından tesis edilen kurallara riayeti²³⁵

²³⁴ Cemal İbiş ve Özgür Çatıktaş, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran 2012, s.112

²³⁵ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.348

BÖLÜM 4 BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ

4.1. DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

Denetim kavramı Latince bir kelime olan *audire* kelimesinden türetilmiştir. Kelimenin tam manası “dinlemek, işitmek”tir. Eski çağlarda denetim uygulamaları sözlü şekilde yerine getirilmekteydi. Varlıkların sahipleri, bu varlıkların bakımlarından sorumlu olan kişilerden varlıklarıyla ilgili bilgileri onları dinleyerek almaktaydılar. Böylelikle varlıkların sahipleri aynı zamanda da varlıklarının denetçisi durumundaydı.²³⁶

Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında rehberlik etmeyi, iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlayan bir eylemdir.²³⁷

Denetlemek fiili Türk Dil Kurumu sözlüğünde ‘bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş’ olarak tanımlanmıştır. Bir diğer sözlükte ise ‘Bir işin gerektiği yolda yapılıp yapılmadığını anlamak ya da işi

²³⁶ Sedat Erdoğan, *Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi*, Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak 2013, s.7

²³⁷ <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/145.k2yhokose.pdf> (06 Eylül 2014)

yapılması gerektiği biçimde, yolda yürütmek için gözetip bakmak incelemek' olarak tanımlanmıştır.²³⁸

Muhasebe Denetimi 'Kuruluşların mali tablolarının ve tabloların dayanağını oluşturan tüm defter ve belgelerin iç kontrol sisteminin, ehliyetli kişiler tarafından tarafsız olarak, kanıt toplanarak, GKGMİ, muhasebe ve denetim standartları ile ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetlenme sonucu mali tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulması sürecidir.²³⁹

Vergi Denetimi (İncelenmesi) idarenin ve yükümlülerin ilgili kanunlarla saptanmış kurallar çerçevesinde hareket edip etmediklerinin denetlenmesidir. Vergi denetimi, ekonomik denetim düzeyinin belirli bir parçasıdır ve işletmelerde dönem karlarının olduklarından daha düşük gösterilmesini önlemeye yöneliktir. Vergi güvenliğinin en önemli parçasıdır.²⁴⁰

Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşıp bağdaşmadığını araştırarak bir nevi karşılaştırma yapma işidir. Denetim fonksiyonu, işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştıran ve saptayan bir yönetim faaliyeti olarak belirlenir. Denetim, olması gerekenle olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınmasıdır. Yukarıdaki tanımlar incelendiğinde, denetimin özünde planlanan işin uygun biçimde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi bulunmaktadır denilebilir. Planlama ise etkin bir denetimin temel şartıdır.²⁴¹

Denetim belirli bir ekonomik birimle ilgili iktisadi faaliyet ve olaylara ait doğrudan ve dolaylı olarak mali nitelikli işlemlerin önceden saptanmış belirli kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve elde edilen sonuçlar hakkında ilgili kesimleri bilgilendirmek amacıyla, tarafsız kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme sürecidir.²⁴²

²³⁸ Murat Turhan, *Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimi Uygulama Süreci*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.8-9

²³⁹ Nalan Akdoğan, *Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları*, İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, Ankara 1998, s.4

²⁴⁰ *Denetim İlke ve Esasları*, Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Ofset, Temmuz 2004, s.483

²⁴¹ Halim Akbulut, *Muhasebe Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü; Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.5

²⁴² Mehmet Ali Ceylan, *Türk Ticaret Hukukunda Yeni Bir Denetim Anlayışı*, Bağımsız Denetim Vergi Dünyası, Şubat 2012, Sayı 366, s.33

Doktrinde denetimle ilgili çok farklı tanımlar yer almakla birlikte, denetim tanımlarının hemen hepsinde ortak olan unsurlar şunlardır.²⁴³

İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar Bu ifade ile muhasebenin iktisadi bilgileri teşhis etme ölçme ve raporlama işlevleri belirtilmek istenmektedir. İşletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporları, o işletme yönetiminin belirli bir döneme ait iktisadi faaliyetleri hakkındaki bildirim ve iddiaları yansıtır. Denetçi de kendisine sunulan bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar.

Önceden saptanmış ölçütler Bu ölçütler, yönetimin iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddia ve bildirimlerin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştıkları standartlardır. Bu ölçütler yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçütleri, bütçeler ve GKGMİ olabilir.

Uygunluk derecesi Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlerle ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür.

İlgi duyanlar İlgili çıkar grupları ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir.

Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme Bu ifade, denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçları titizlikle değerlemesi anlamında kullanılır.

Sonuçları bildirme Temelde bir onaylama işlemidir. Denetçi işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerinin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder.

Sistematiik bir süreç Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. Bu açıdan denetim süreci bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmelidir.

Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin

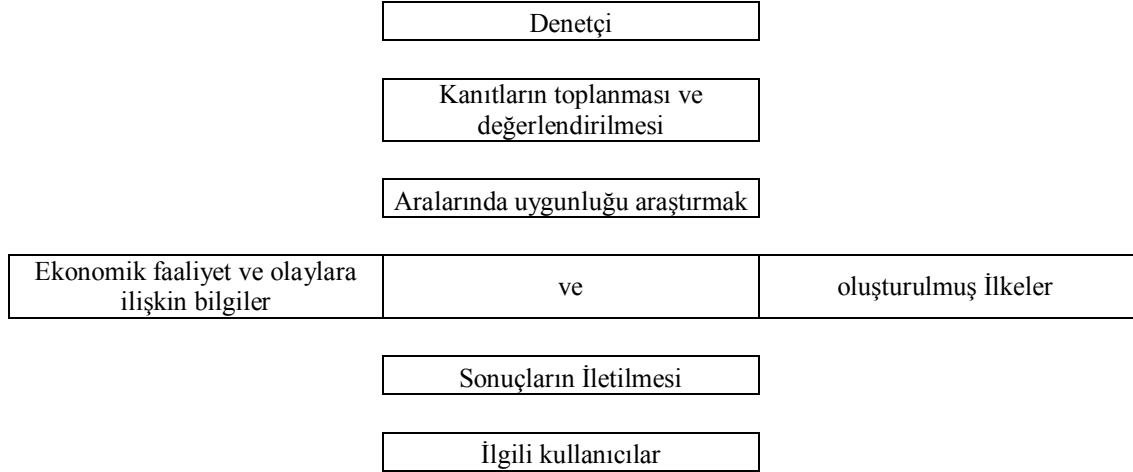
²⁴³ Haşmet Yıldırım, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi ve Denetim Müessesesi*, Vergi Dünyası, Mayıs 2012, Sayı 369, s.196

uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır.²⁴⁴

Denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili bilgilerin önceden oluşturulmuş ilkelere uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları bu bilgilerle ilgili olanlara bildirmek amacıyla objektif olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreçtir.

- Mantıksal planlanmış ve örgütlenmiş basamaklar veya prosedürlerden oluşturulmuş sistematik bir süreç olması
- Objektif olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi
- Denetim konusunun, muhasebe bilgisinden ve mali tablolardan elde edilen ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerden meydana gelmesi
- Elde edilmiş bilgilerin karşılaştırılabileceği standartların oluşturulması²⁴⁵

Tablo 4.1. Denetimin Kavramsal Gösterimi



Kaynak: Seval Kardeş, *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No.29, s.7.

Denetim muhasebe biriminin gerçeğe uygun çalışıp çalışmadığı ile ilgilidir. Muhasebe bilgilerin gerçeğe uygun olup olmaması ile sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını araştırır. Uygunsuzluklar var ise işletme uyarır ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını ister.

Bağımsız Denetim 2499 sayılı SPK kapsamında, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin 2'nci maddesinde bağımsız denetim, ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tabloların, genel

²⁴⁴ <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=350> (07 Eylül 2014)

²⁴⁵ Seval Kardeş, *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No.29, s.6

kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder.²⁴⁶

Bağımsız denetçiler, denetim yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Muhasibi, Fermanlı Muhasip, İktisat Murakıbbı, Hesap Uzmanları adları verilmektedir. Ülkemizde bu kapsama girebilen denetçiler ‘Yeminli Mali Müşavir’ ve ‘Bağımsız Denetçi’ olarak adlandırılmaktadır.²⁴⁷

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının GKGMİ uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. Dar anlamda bağımsız denetim, kamuya işletmeyle ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların doğru, gerçeğe ve muhasebe ilkelerine uygun, muhasebe dönemleri itibariyle tutarlı bir şekilde düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla denetim kuruluşlarınca yapılan inceleme olarak tanımlanmaktadır.²⁴⁸

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir. Bağımsız denetçilerin yapacakları denetimler; finansal tablo denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir.²⁴⁹

Ekonomik yaşamın giderek karmaşıklaşan bir hal alması, güvenilir ve tarafsız bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Karmaşıklaşan bu ekonomik yapı, kullanıcılara sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olmasını olumsuz etkilemektedir. Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin tam güvenilir olmaması, bu bilgilerden yararlanan üçüncü kişilerin bu konuda bir takım önlemler almasına yol açmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerden hareketle önemli kararlar alabilecek karar alıcılar, kullanacağı bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını araştırma ihtiyacı duyarlar. Ancak bu araştırmanın yapılabilmesi için, bu bilgilerden yararlanacak olan herkesin, özel bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Bu nitelikler ise, uzun yıllar süren eğitim ve tecrübe ile

²⁴⁶ Mehmet Bakır, *Denetim*, Dilara Matbaası, Yayın No.9, Trabzon, Şubat 2007 s.32

²⁴⁷ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 1988, s.31

²⁴⁸ Mehmet Ali Ceylan, *Türk Ticaret Hukukunda Yeni Bir Denetim Anlayışı*, Bağımsız Denetim Vergi Dünyası, Şubat 2012, Sayı 366, s.33

²⁴⁹ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.12

elde edilebilir. Dolayısıyla, bu bilgilerin doğruluğunun ve tarafsızlığının saptanması için en uygun yöntem, karar vericiler için gerekli olan bilgilerin bağımsız ve güvenilir bir kişi ya da kurum tarafından denetlenmesidir. Çünkü bağımsız denetçiler tarafından, denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanarak doğruluğu ve güvenilirliği ortaya konan bilgilerin, güvenilirlik dereceleri de o ölçüde yüksek olacaktır.²⁵⁰

Bağımsızlık; Denetim organı ve denetçilerin dışarıdan müdahale olmaksızın kendilerine verilmiş olan denetim gücünü kullanma serbestisi, Sayıştay'ın denetim konularında dışarıdan herhangi bir müdahale olmaksızın denetim direktiflerine göre davranma serbestisi (INTOSAI denetim standartları), nesnelligi ya da nesnel görünmeyi tehdit eden şartların bulunmamasıdır. Nesnellige yönelik bu tür tehditler bireysel denetçi seviyesinde, yükümlülük seviyesinde, fonksiyonel ve örgütsel seviyede yönetilmelidir. (IIA) Denetçinin, profesyonel servislerin performanslarını tarafsız bir biçimde değerlendirme yetisi. (gerçek anlamda bağımsızlık) Denetçinin, diğerlerinin gözünde tarafsız olabilme yetisi (görünüşte bağımsızlık)²⁵¹

Bağımsız denetim işletmelerin 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 bağlanmasını ifade eder.²⁵²

4.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim sanayi devrimi sonrasında ortaya çıkmış, gelişerek günümüze gelmiştir. Sanayi devrimine kadar olan süreçte mali sorumluluk üstlenmiş olan kişilerin dürüstlüğüne tespit edilmesi için devlet bu kişilerin muhasebe kayıtlarını kontrol etmekteydi. Sanayi devriminden sonra hızla gelişen muhasebe sistemiyle birlikte bağımsız denetim de hızla gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Bağımsız denetimin

²⁵⁰ Ahmet Coşkun, *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın 2013, s.72

²⁵¹ <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%C3%BCmanlar/%C3%87eviriler/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Kavramlar%C4%B1%20S%C3%B6zle%C3%BC%C4%9F%C3%BC-INTOSAI.pdf> s.4 (7 Eylül 2014)

²⁵² *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: X, No: 22, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> (07 Eylül 2014)

özellikle yüksek düzeyde bilgi gerektiren ve uzmanlık gerektiren bir meslek dalı kimliği sanayi devrimi sonrasındaki gelişmelerle ortaya çıkmıştır.

Sanayi devriminden 20.yy'ın başına kadar olan sürece bakıldığında; işletme denetimlerin amacı yalnızca muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri bulmaya yönelik yapılırken artık muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti dışında; mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu sorgulanmaya ve denetlenmeye başlandı. Bu denetime ihtiyaç duyulma sebebi hızla gelişen ekonomiyle birlikte işletme sahiplerine kredi verenlerin ve mali tablo kullanıcıları gibi ek çıkar gruplarının ortaya çıkmış olmasıdır.

4.2.1. Dünya’da Bağımsız Denetim

Denetçi (auditor) deyimini ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği İngiltere’de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmıştır. İngiltere’de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. William Deloitte, 1845 yılında günümüzde de faaliyetini sürdüren Deloitte & Touch firmasını Londra’da kurmuştur. ABD’de ise mesleğin yasal dayanağa kavuşması ABD’de CPA’ler sertifikalı kamu muhasebecileri tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır

ABD’de bu günkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930’lu yıllarda başlamaktadır. AICPA’nın “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi” adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. ABD’de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin önemini hüküm altına almıştır.

Denetçilik mesleğinin İngiltere’den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya’dır. Fransa’da ise denetim fonksiyonu 1867 yılında çıkartılan “Companies Charter” Yasası ile başlamıştır. Bu yasayla göre tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorundadır. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin kapsamı genişletilmiştir. Fransa’da muhasebe ve denetleme faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. 1988 yılında ise bağımsız denetimi örgütlemek için dernek kurulmuştur. Yunanistan’da “Yeminli Muhasiplik Mesleği” 1955 yılında kurumsallaşmıştır. Türkiye’de ise, mali piyasaların gelişimiyle birlikte bağımsız

denetim olgusu 1987 yılından itibaren Türk mali sisteminde de düzenleyici kurumların ilgi alanına girmiştir. Muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi sürecinde, muhasebe denetimi yaklaşımlarında ve muhasebe denetimi ile ilgilenen taraflarda da değişiklikler olmuştur. İlk yıllarda denetimin ilgili tarafı işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi diğer gruplarla ilgi duyanların sayısı artmıştır.²⁵³

Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımlar ise zaman içinde aşağıdaki gibi değişmiştir.

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900’lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik ‘Belge Denetim Yaklaşımı’
- 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik ‘Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı’
- 1930’lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan ‘Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı’
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu ‘Yönetim Denetimi Yaklaşımı’
- 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır.²⁵⁴

4.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetim

Ülkemizde bağımsız denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk kez 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin kapsamında T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır.²⁵⁵

İç denetim sisteminin yetersizliği, yabancı kuruluşların ortaklık ve kredi görüşmeleri yapılırken işletmelerin malî durumlarını doğru olarak saptamak için denetim raporu istemeleri, işletmelerin büyümesi, uluslararası iş ilişkilerinin gelişmesi ve yabancı

²⁵³ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, *Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe*, 20-24 Temmuz 2008 tarihinde İstanbul’da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi Sunumu, s.2, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf

²⁵⁴ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, *Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe*, 20-24 Temmuz 2008 tarihinde İstanbul’da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi Sunumu, s.2, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf

²⁵⁵ Basak Ataman, *Türk Denetim Kurumları*, 1.Türkmen Kitabevi, 1.Baskı, 2000, s.5

sermaye yatırımlarının artması bağımsız denetimin Türk hukukundaki gelişiminde önemli bir rol oynamıştır.²⁵⁶

1989 yılına gelindiğinde Türkiye’de yaşanan bir başka gelişme ise, bağımsız dış denetim için önemli olan muhasebe mesleğinin yasal statüsüne kavuşmasıdır. 3568 sayılı ‘3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilmiştir. Kanunun amacı şöyle belirtilmektedir; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumunu ilgililerin ve resmi mercilerin yararına tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere ‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik’ ve ‘Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile mesleki örgütlerine ilişkin esasları oluşturmaktadır.²⁵⁷

3568 sayılı yasa, SMMM ve YMM’lere denetim yapma yetkisi vermektedir. YMM’lere Kanun’un 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelikler çerçevesinde tasdik yetkisine sahiptirler. Bağımsız denetimle ilgili iki temel düzenleme diyebileceğimiz SPK’nın düzenlemeleri ve 3568 sayılı yasanın denetim konusundaki düzenlemeleri görünüşte birbirine benzemekle birlikte içerik olarak farklıdır.

YMM için getirilen tasdik Konuları bağımsız denetimden daha çok mevzuata yönelik olmuştur. Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler dört farklı kurum tarafından düzenlenmiştir.

Bunlar düzenleniş sırasına göre; Bankalara ilişkin düzenlemeler, SPK tarafından düzenlemeler, 3568 yasa ile getirilen düzenlemeler, sigorta reasürans şirketlerinin bağımsız dış denetime ilişkin düzenlemeleridir.²⁵⁸

²⁵⁶ Canol Kandemir, *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2010, s.135

²⁵⁷ Şaban Uzak, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.217

²⁵⁸ Şaban Uzak, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.217

4.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ

Denetçi denetim riskini ve önemliliği kestirebilmelidir. Önemlilik herhangi konuda gerekli bilginin basiretli bir yatırımcı tarafından makul olarak bilinmesi gerekenlerle sınırlıdır. Denetim riski mali durum mali tabloların gerektiği gibi temsil etmezken gerektiği gibi temsil ettiğini; temsil ederken de temsil etmediği sonucuna varmasıdır. Bu seviyede denetim riskinde iki önemli durum söz konusudur.

Hata mevcut olması ve mali tablolara geçme ihtimali, mevcut olan hatanın denetçi tarafından tespit edilememesi. Denetim risk ve önemlilik iç içedir ve kümülatif olarak önemlilik göstermedikçe denetçi ödemsizle ilgilenmez.²⁵⁹

Günümüz yönetim anlayışında denetlenmiş, güvenilir yönetim bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle; yöneticiler, işletmesini “Bağımsız Denetim”e tabi tutma gereği duymaktadır. Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını ve hedeflerini sembolize eden bir birimdir. Güvenilir olması da büyük önem arz etmektedir. Güvende, ancak denetimle sağlanır. Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi, önemli bir araç yapan diğer sebep de, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz gibi konular üzerinde, geleceğe yönelik karar vermesinde yol gösterici olmasıdır.²⁶⁰

Bağımsız denetimin önemini artıran sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bir diğeri yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır. İşletme büyüklüğünün artması, işletmelere olan devlet müdahalesinin çoğalması, işletme ile çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve çoğalması, iş yaşamındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, insan faktörünün önem kazanması gibi hususlarda bağımsız denetimin önemi paralellik arz eder.²⁶¹

Bağımsız denetim, Porter ve diğerlerine göre, hem işletme içine ve hem de işletme dışına katma değer yaratan bir kurumdur. Bağımsız denetim, bir yandan finansal raporlamanın kalite ve güvenilirliğini yükseltirken, diğer yandan işletme yönetici ve personeline denetim sürecinde geliştirdiği yapıcı gözlemlerini aktarmakta ve toplam

²⁵⁹ *İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınlar Yayın No.3, 10-11, Ankara, Mayıs 1985, s.115-116

²⁶⁰ İsmail Akyel, *Bağımsız Denetimin Önemi Denetim ve Güvenilirlik*, <http://ismailakyel.com/2013/03/bagimsiz-denetimin-onemi-ic-denetim-ve-guvenirliklik/> (31 Ekim 2014)

²⁶¹ Erol Çelen, *Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%202055%20EROL%20%C3%87ELEN.doc> (07 Eylül 2014)

olarak bakıldığında ekonominin ve sermaye piyasalarının etkinliğine katkıda bulunmaktadır. Bağımsız denetim, muhasebe personelinin yaptığı kayıt ve mali tabloların gözden geçirileceğini düşünmesini sağlayarak da işletmeye ve finansal tablo kullanıcılarına dolaylı bir fayda sağlamaktadır.

Bu durumda olan personel, hiç denetim geçirmediği durumlara göre daha dikkatli çalışmakta ve gösterilen dikkat en azından bazı yanlışlıkların meydana gelmesini önlemektedir. Boynton ve Johnson da, bağımsız denetimin hile ve verimsizlikleri caydırıcı bir etki taşıdığını savunmaktadır.

Gerekli dikkat gösterilmesine rağmen yine de yanlışlıklar meydana gelebilmekte ve bağımsız denetçi bunları ortaya çıkardığında ve işletme yönetimine bildirdiğinde gerekli düzeltmeler yapılmaz ise, denetim raporunda görüşünü şartlı olarak vermekte ve böylelikle finansal tablo kullanıcılarını tablolardaki bilgilerin güvenilir olmadığı konusunda uyarılmış olmaktadır.²⁶²

Bağımsız denetim doğru bilgi akışı sağlar. Bu yönüyle mali tablolara ilgili olarak geleceğe yönelik tahmin ve analiz yapılmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar alınmasında önemli rol oynar. Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ortaya çıkmasını sağlar. Tüm dünyada ve bir dönem Türkiye’de yaşanan denetim eksikliğinden ortaya çıkmış olan skandalların yeniden yaşanmasını önler. İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır. Böyle bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.²⁶³

4.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetim, işletme ile ilgili bulunan tüm taraflar açısından önemli ve yararlıdır²⁶⁴ Bağımsız denetim sağladığı yararlar ile ekonomik yaşamı düzenlemektedir.

²⁶² Canol Kandemir, *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana 2010, s.121

²⁶³ Hamide Özyürek, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi*, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt n.4, Sayı 2, 2012, s.104
http://www.sosbilko.net/dergi_YBD/arsiv/2012_2/hamide_ozyurek%202.pdf (08 Eylül 2014)

²⁶⁴ İlhan Alkılıç, *Neden Bağımsız Denetim,* <http://www.yenitkhakkinda.org/Site/Neden-Bagimsiz-Denetim.aspx> (08 Eylül 2014)

Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları

- İşletme muhasebesinin kayıtlarının doğruluğunu ve muhasebenin dayanağı olan belgelerin mevzuata uygunluğu denetlenir. Aykırılıklar düzeltilir.
- Mali tabloların muhasebe kayıtlarına uygun düzenlenip, düzenlenmediği ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı denetlenir. Hata ve yanlışlıklar tespit edilirse düzeltilir.
- Yönetimin ve çalışanların hile, usulsüzlük ve sahtekârlık yapmaları önemli ölçüde önlenmiş olur.
- İşletme faaliyetlerinin yasalara ve alınan genel kurul kararlarına uygunluğu denetlenir. Uygunsuzluk varsa düzeltilir, gerekirse genel kurulu bilgilendirir.
- Bağımsız denetimden geçmiş firmanın mali tabloları daha güvenilir bilgiler sunması beklenir ve işletmenin kredibilitelerini artırır.
- İşletmenin kamu otoritesi tarafından denetlenmesi esnasında, işletmenin riskini azaltır.
- İşletme yönetiminin ve çalışanların daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlamada yardımcı olur.
- İşletmelerde iç kontrol sistemi oluşturulmasına ve geliştirilmesine yardımcı olur.

Bağımsız Denetimin Denetlenen Kamuya Yararları

- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolardaki güvenilir ve doğru bilgiler, işletmeye kredi verebilecek kredi kuruluşlarının işletme hakkında doğru karar vermesine yardımcı olur.
- Sermayenin tabana yayılması, böylece sermaye piyasasının gelişmesinin temeli güvendir. Bu anlamda sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışmasında, kamuya açıklanan mali tabloların güvenilirliğini sağlamada bağımsız denetimin katkısı çok önemlidir.
- İşletmeye para yatıracak üçüncü kişiler açısından kamuya açıklanan mali tabloların doğruluğu önemlidir. Bu doğruluk ancak bağımsız denetim aracılığıyla sağlanabilir.
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme ile ilgili tüm çalışanlara, işletme ile iş yapacak firmalara o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.
- İşletmelerin devir, birleşme işlemlerinde alıcı ve satıcılara doğru ve tarafsız bilgileri sağlar.

Devlet Açısından Yararları

Bağımsız denetimin devlet açısından sağladığı faydalar aşağıdaki gibi belirtilebilir²⁶⁵

- Bağımsız denetim, tüm muhasebe ve finansal işlemlerin yanı sıra vergisel işlemlerin de mevcut mevzuata uygun yapılıp yapılmadığını dolaylı olarak denetleyerek yapıcı ve yol gösterici bir rol oynamaktadır. Bağımsız denetim, verginin ortaya çıkmasına neden olan işlemlerin objektif ve doğru olarak kayıtlara ve mali tablolara yansıtılmasını sağlayarak, hesaplanacak vergilere temel oluşturmaktadır.
- Denetlenmiş ve güvenilirliği artırılmış finansal tablolara dayanılarak hazırlanan vergi beyannamelerine olan güven de o ölçüde artmaktadır.
- Ülkemizin de içinde yer aldığı Kıta Avrupası ülkelerinde, muhasebe ve denetime ilişkin kural ve düzenlemelerin belirlenmesi, doğru ve güvenilir bir şekilde işlemesi kamu otoritesince gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetimin bu konuda kamu organlarına büyük desteği ve standartların oluşturulması, ulusal standartların uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesi hususlarında önemli katkısı bulunmaktadır.
- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki, sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetimden geçmeleri, resmi kurumların bu kuruluşlarda yapacağı denetimin kapsamının daralmasını sağlar.

Sosyal Açısından Yararları

Bağımsız denetimin sosyal açıdan sağladığı faydalar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Sosyal devlet anlayışının egemen olduğu ülkelerde vergilerin sosyal fonksiyonu büyük önem taşımaktadır. Çok kazananlardan çok, az kazananlardan az vergi alınması suretiyle düşük gelirler üzerindeki vergi yükünün azaltılması temel ilkedir. Bağımsız denetim bu noktada, işletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde finansal

²⁶⁵ Adnan Sönmez, *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2008, s.12

tablolarla yansıtılmasını sağlayarak, vergilendirmenin doğru yapılmasına ve vergi beyannamelerinin gerçek kara dayanarak düzenlenmesine olanak sağlar.

- En önemli vergileme ilkelerinden olan vergide adalet ilkesi, bir ülkede vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir.

Aynı özellikleri taşıyan vergi mükelleflerinin aynı vergi yüküne tabi tutulması, vergi kaçakçılığının ve çifte vergilemenin önlenmesi vergide adalet ilkesini gerçekleştirmeye yönelik unsurlardır. Bu bağlamda bağımsız denetim, işletmelerin düzenli bir muhasebe sistemine sahip olmaları ve buna bağlı olarak doğru finansal tablo üretmeleri sonucunda vergide adalet ilkesinin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar

- Denetlenen tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenen finansal tablolar hali hazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması yada başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile işi ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgi sağlar.²⁶⁶

4.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI

Global ekonomilerde büyümelerin bir parçası ve buna paralel olarak ortaya çıkan beklentilerin bir parçası olarak, firmaların bağımsız bir organca denetimine olan ihtiyaç artmıştır. Dolayısıyla bu ihtiyacı karşılayabilecek bir nitelikte bağımsız denetim firmalarının sayısı da hızla çoğalmıştır. Giderek artan global entegrasyon sürecinde, dış ülkelere yatırım yapan yada şirket evlilikleri düşünen yabancı şirketler sermaye aktarımları yapacakları piyasalarda güvenilirlik, şeffaflık ve açıklık aramaktadır. Bu

²⁶⁶ Ersin Güredin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul 1988, s.22-23

amaçla denetim firmalarına başvuran yabancı yatırım şirketleri, sektöre olan talebin artmasına yol açmaktadır.

Türkiye de Sermaye Piyasası Kurulundan lisans almış 93 adet bağımsız denetim kuruluşu mevcuttur.²⁶⁷

Denetim uyumlu bir mantık içerisinde yürütülen sistematik bir süreçtir. Öncelikle denetçinin sorumluluklarını belirleyen amacı tespit etmelidir. Denetçi yasal gerekliliklerine veya Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetimini yapacaktır. Müşterisinin özel talepleri veya işletmenin tabi olduğu özel kanun ve mevzuat hükümlerine uyulması gereken hallerde ilave sorumlulukları da olabilir. Denetimin amacı işletmenin hesaplarının işletmenin mali durumunu gerektirdiği gibi ve doğru olarak temsil ettiğine dair mesleki görüşün oluşturulması olarak yerleşmiştir.²⁶⁸

Bağımsız denetim, diğer meslekler gibi, toplumun tanımlanmış ihtiyaçlarını karşılamak için ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesi, 1844 yılında İngiltere’de başlamıştır. O tarihten günümüze Batı dünyasındaki sosyo-ekonomik değişikliklere bağlı olarak bağımsız denetim amaçlarında ve tekniklerinde değişiklikler meydana gelmiştir. Bağımsız denetim ve hizmet verdiği sosyo-ekonomik çevre arasındaki yakın ilişki görülmektedir.

Aşağıdaki hususları vurgulamaktadır

- Toplumun ihtiyaçları ve taleplerinin zaman içinde gösterdiği değişimler doğrultusunda, bağımsız denetimin amaçları da değişmiştir. (özellikle, ticari işletmelerin niteliklerinde ve hesap verme yükümlülüğündeki değişiklikler)
- Ekonomik gelişmelerin Atlantik’in öbür kıyasına kaymasıyla, bağımsız denetim ile ilgili gelişmeler İngiltere’den, Amerika Birleşik Devletlerine, oradan da bütün dünyaya yayılmaktadır.
- Bağımsız denetçiler, kullandıkları yöntemler ile, bağımsız denetim amaçları arasında, uygunluk sağlamaya çalışmaktadır.²⁶⁹

²⁶⁷ Nazlı Ercan, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2012, s.9-10

²⁶⁸ *İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınlar Yayın No.3, 10-11, Ankara, Mayıs 1985, s.113

²⁶⁹ Ebru Esendemir Gökpınar, *Bağımsız Denetim Kalitesi ile ilgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa 2011, s.22

Bağımsız denetimin en temel amacı, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle GKGMİ ve finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş oluşturulabilmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetimin diğer önemli amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen mali tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının, başka bir deyişle işletmenin şeffaf olup olmadığının saptanması.
- Kamunun aydınlatılması yoluyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışması, işletme ortaklarının hak ve yararlarının korunması.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması ve varsa uygunsuzlukların düzeltilmesi.
- Mali analizler yaparak, işletmenin mali ve ekonomik durumunun yetkili mercilere aktarılması.
- İşletme sahiplerinin, ortak veya hissedarlarının, işletme çalışanlarının ve işletmenin kendisinin hak ve yararlarının korunması.
- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların verimli kullanımını sağlamak.
- Uygulanmakta olan tekdüzen muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe uygulamaları ve standartları ile uyumlaştırılması.²⁷⁰

Denetimin amacı işletmenin hesaplarının işletmenin mali durumunu gerektiği gibi ve doğru olarak temsil ettiğine dair mesleki görüşün oluşturulması olarak yerleşmiştir.²⁷¹

Kamuyu aydınlatma ilkesinin fonksiyonu yatırımcıyı zarar ve olası tehlikelerden korumaktır. Denetim ortaklara şirkete ait bilgilere ulaşım durum saptaması yapma olanağı vermekte ve inceleme sonrası yapılması gereken işlemlerin ortaya konmasına yardımcı olmaktadır. İç denetim kendi yapısı içinde denetimle görevli birimlerin gerçekleştirdiği denetim iç denetimdir. Dış denetim şirketlerde iç denetim faaliyetinin kamunun aydınlatılması ilkesinin işlevini tam olarak yerine getirilmesinde eksiklik ve bunun yatırımcıların açısından bir takım kuşkular doğurması ile ortaya çıkmaktadır.

Özellikle halka açık şirketlerde yönetim kurulu üyeleri uzun yıllar görevde kalmakta bunun sonucu sorumluluk duygusundan uzaklaşmaktadırlar. Bağımsız denetimin en

²⁷⁰ Adnan Sönmez, *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2008, s.6-7

²⁷¹ *İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınlar Yayın No.3, 10-11, Ankara, Mayıs 1985, s.113

önemli özelliği halka açık anonim şirketlerde güç boşluğunu doldurarak zaten yetersiz ve etkisiz olan iç denetimin açıklarını kapatmak ve böylelikle yatırımcıların menfaatlerini korumaktır. Dürüst resim ilkesi finansal tabloların şirketin finansal durumunu aslına uygun, eksiksiz ve dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlanmasına yönelik bir ilkedir. Bu madde, şirketin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılacağını belirtir. Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun şeffaf ve güvenilir olmalıdır. Finansal tablolar ile şirketin mali durumunun bir fotoğrafı çekilir. Mali tabloların gerek faaliyet raporlarının şirketin internet sitesinden yayınlanarak şeffaflığın tam olarak sağlanması amaçlanıyor. Kanun şeffaflığa ve doğruluğa ne kadar önem verdiğini de ceza düzenlemeleri ile ortaya koyuyor Mali tablolar internet sitesinde yayınlanmaması halinde iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası öngörülüyor.²⁷²

4.6. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ

İç denetim, iç kontrol sisteminin temel unsurlarından biridir. İç denetim, İç kontrol sisteminin verimli bir şekilde işlendiğini onaylamak amacıyla gerçekleştirdiği bir faaliyettir. İç kontrol sistemi ise işletme varlıklarını korumak ve muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla yönelik olarak bir işletmedeki organizasyon yapısını ve uygulanan yöntemleri kapsamaktadır. İç denetim bu yöntemleri uygulamaya koyan unsurlar arasında yer alan bir araçtır.²⁷³

Kapsamlı bir denetimde iç denetçiler kendilerini, reklam, tarım, gümrük vergisi, uluslararası ticaret, ulaştırma gibi teknik bilgilerin dışındaki alanlarda bulurlar. Bu durumda kilit nokta kontroldür. Bir organizasyondaki tüm faaliyetlerin iki seviyede ve iki sistem içinde çalıştığı söylenebilir.

Birincisi işletim sistemidir diğeri ise işletim sistemini kapsayan kontrol sistemidir. Kontrol sistemleri işletim sistemlerinin amaçlarına ulaşmasını güvence altına almak amacıyla tasarlanmış, prosedürler, kurallar ve yönergelerden meydana gelmektedir.

²⁷² Nazlı Ercan, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2012 s.11-13

²⁷³ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.14

İç denetçiler işletim sistemini bütünüyle kavrayamayabilirler ve objektif bir değerlendirme yapamayabilirler. Ancak kontrol sistemlerini objektif bir şekilde değerlendirmek için eğitilmişlerdir.²⁷⁴

İç denetim sistemi, etkin bir iç kontrol sisteminin en önemli unsurudur. İç denetim sistemine verilen önem, iç kontrolünde etkin olabileceğine işaret eder. Hemen her işletmenin yazılı olsun olmasın mutlaka kendine göre iç kontrolleri vardır. Bağımsız dış denetçiler Türkiye’de genel olarak etkin İKS’ye sahip olan işletmeleri ve sektörleri şöyle sıralamışlardır; kamu iktisadi teşebbüsleri, holdingler, yabancı sermayeli kuruluşlar; finans kesimi (bankalar) ve tekstil sektörüdür. Genellikle yurtdışı eğitim almış yöneticiler iç kontrole çok önem vermektedir.²⁷⁵

Holdinglerde iç kontrolün ve iç denetimin önem kazanmasının başlıca sebebi; Şirketlerin holding kimliği kazanmasıdır. İşler artık işletme kurucusunun denetimi dışına çıkmaya başlamaktadır. Bir holding dış denetçisi yaptıkları işi; ‘holdingin genel kuralları ile işletmenin kendi kurallarına uyulup uyulmadığının araştırılması ve sistemi değerleyip önerilerde bulunmak şeklinde özetlemiştir. Ayrıca getirdikleri önerilere, yönetim tarafından yüksek oranda uyulduğu belirtilmiştir.²⁷⁶

İç denetim birimi, asıl sorumluluklarını gerektiği gibi ifa edebilirliğine zarar vermediği sürece, başta yöneticiler olmak üzere kurumdaki herkes için aynı zamanda bir danışmanlık işlevi de görür. İç denetim iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim de iç kontrolün bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsunlar, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz.

Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkililiğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir.²⁷⁷

²⁷⁴ Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara 2009, s. 59

²⁷⁵ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.210

²⁷⁶ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.210

²⁷⁷ Fatih Kulak, *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında İç Kontrol ve İç Denetim Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.40-41

İşletmelerin fiziki olarak büyümeleri sonucu, yönetimin işletme faaliyetlerini kontrol etme imkanı, azaldığı için etkin bir iç kontrol sistemi kurma gereği ortaya çıkmaktadır.

İç kontrol sistemi hem iç hem de dış denetim faaliyetlerine yardımcı olabilmektedir. Günümüzde bağımsız denetçiler iç kontrol sistemini inceleyerek işletmenin muhasebe kayıtlarının finansal raporların güvenilirliğini değerlendirmekte ve uygulanacak denetim işlemlerinin türünü kapsamını ayrıntı düzeyini uygulama zamanını belirleyebilmektedir. İç denetçiler çalışanların kontrol sistemine uyup uymadıklarını ve üst yönetim tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek amacıyla işletmenin kontrol sistemini inceler.²⁷⁸

İç kontrol sistemini, mali kontroller ve yönetsel kontroller olarak ikiye ayırmak mümkündür.²⁷⁹ Mali kontrol bir işletmenin varlıklarının korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğine ilişkin tüm yöntemlerin incelenmesini içerir. İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini artırma amaçları ile yakın ilişkili olan tüm yöntemler ve organizasyon planı yönetsel kontrol kapsamındadır.²⁸⁰

Şirketlerde mevcut iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını, sistemin dışında görev yapan sistemi makro açıdan değerlendirebilen, iç denetim elamanlarınca yapılan denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkmaktadır.²⁸¹

İç denetim birimi; işletmenin iç kontrol, risk yönetimi ve genel yönetim süreçlerinin etkililiğini, bir başka deyişle bu sistemlerin öngörüldüğü şekilde işleyip işlemediğini tespit etmek ve varsa olumsuzlukların giderilmesini sağlayarak, bütün halinde banka sisteminin amaçlanan sonuçlara ulaşacağı konusunda ilgili taraflara (en başta pay sahiplerine, yatırımcılara ve onların temsilcisi olan yönetim kuruluna) makul düzeyde bir güvence vermek amacı ve göreviyle kurulmuş örgütsel bir yapıdır.²⁸²

İç denetçilerin en önemli varlık sebeplerinden birisi iç kontrol sistemleridir. Bu iki kavram birbirlerini tamamlayan kavramlar olup biri ne kadar kabul edilmiş ve başarılı olmuş ise diğeri de aynı ölçüde kabul edilmiş ve başarılı olmuş sayılacaktır. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve işleyişiyle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin düzenlenmesi ya da uygulanması süreçlerine ve iç kontrol tedbirlerinin

²⁷⁸ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayın No.457, İstanbul 1999, s.121-122

²⁷⁹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.46

²⁸⁰ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.14-15

²⁸¹ Sinan Arslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları, 2003, s.16

²⁸² Fatih Kulak, *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında İç Kontrol ve İç Denetim Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.40-41

Seçimin de doğrudan ilişkili değildir. Şirket yönetiminde etkin bir iç kontrolün kurulması ve sürdürülmesinden üst yönetim sorumludur. Üst yönetim iç denetçilerden, iç kontrol ilkelerine ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik görüş alabilir.²⁸³

4.7. İÇ KONTROL VE BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ

İşletmenin iç kontrol yapısının bağımsız dış denetçi tarafından incelenmesi ve kontrol riskinin değerlendirilmesi GKGDS'dan ikincisi olan çalışma alanı standartlarında açıklanan bir eylemdir. Denetçiler bu standarda göre, varlık ve faaliyetlerde meydana gelebilecek kayıpların tespiti için kurulmuş iç kontrol sistemlerini inceleyecek ve sağlıklı olarak işletilip işletilmedikleri hakkında bir kaniya varacaklardır. Kontrol riskinin tespiti, denetçinin denetim planına ilişkin çalışma usul ve esaslarının kapsamını, denetimin zamanlamasını ve dolayısıyla maliyetini belirlemede büyük öneme sahiptir.

Denetçi, etkili bir şekilde düzenlenmiş ve işletilmekte olan bir iç kontrol yapısı ile karşılaştığında yapılacak denetim çalışmasının yapısı zamanlaması ve kapsamı açısından olumlu yaklaşımlarda bulunacaktır.²⁸⁴

Her alanda olduğu gibi iç kontrol sisteminin incelenmesinde bilgisayar teknolojisinden yararlanılması iç denetimin ve dış denetimin hızlı ve güvenilir yapılmasında etkili olmaktadır. Bilgisayar teknolojisinin gelişmesine paralel olarak denetçilerin de kendilerini bu konuda geliştirmeleri ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanmaları daha sağlıklı denetim görüşüne ulaşmalarını sağlayacaktır.²⁸⁵

SPK mevzuatının “İşletmeyi, Faaliyet Koşullarını ve Çevresiyle olan ilişkilerini İç Kontrol Sistemini de Dikkate Alarak Kavramak” adlı bölümünün 11. maddesine göre bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini kavraması gerekir. Bağımsız denetçi, muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam

²⁸³ *Gürel YMM İç kontrol ve Hile Denetimi*,

http://www.vergikilavuzu.com/Assets/Content/file/6_ic_kontrols.pdf (31 Ekim 2014)

²⁸⁴ Mehmet Fuat Gülseren, *İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996, s.7

²⁸⁵ Murat Kiracı, *Bir Bilgisayar Destekli Denetim Tekniği Olarak Paralel Simulasyon Tekniği*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:68, Eylül 2004, s.201

ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır.²⁸⁶

4.7.1. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi çalışmalarının planlanmasında iç kontrolü etkin bir şekilde kullanır. İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesinin temel amacı, denetlenen işlemin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptaman ve yılsonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü kapsamını ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektir. Bundan başka; bağımsız denetçiler sistemin işlerliği hakkında görüş bildirip işletme yöneticilerine sistemi iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunabilirler.

İç kontrol yapısının incelenmesi sonucu denetçinin belirleyeceği kontrol riski çalışmalarının kapsamına zamanlamasına ve niteliğine doğrudan etki yapmaktadır.²⁸⁷

4.7.1.1. Bağımsız Denetimde İç Kontrolün İncelenme Nedenleri

İşletme sahipleri ile üçüncü kişiler, işletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğine güvenmek için yönetimden daha çok açıklama ve bağımsız denetçilerden denetlenmiş finansal tablolar hakkında daha çok doğrulama isterler. Bunun nedeni, işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin var olmasının, olası hata ve hileleri önlemede en etkin araç olmasıdır²⁸⁸

Bağımsız denetçi iç kontrolün güvenilirliğini araştırarak yapılacak denetim çalışmasının kapsamını belirler. İç kontrolün etkinliği hakkında görüşlerini bildirebilir; yönetime iyileştirilmesi için öneriler de bulunabilir.

4.7.1.2. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sistemini Tanıması

Denetçi denetlenen işletmenin iç kontrollerini tanımaya çalışırken iç kontrol hakkında sistematik şekilde bilgi toplar ve bu bilgileri anlamlı bir şekilde çalışma

²⁸⁶ *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: X, No:22, Onuncu Kısım, İkinci Bölüm, Madde 11, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete.

²⁸⁷ Ahu Demirel, *Bağımsız Denetimde İşletme İç kontrol Yapısının İncelenmesi ve bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul 2007, s.78

²⁸⁸ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcıol Basım, 2004, s.10.

kağıtlarına aktarır. Herhangi bir işletmenin tanınmasında yararlanacak bilgi kaynakları çok çeşitlidir.

Bu bilgi kaynakları şu şekilde sıralanabilir.

- İşletmenin işletme yapısı
- İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- işletme yönetmeliğinin yayınladığı genelge ve yönetmelikler
- İş tanımlamaları
- İşletme yönetimi ile yapılan görüşmeler
- İç denetçinin raporları, çalışma kağıtları, denetim raporları
- Muhasebe çalışmalarının gözlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi
- Çeşitli yayınlar araştırma ve istatistikler ²⁸⁹

Bağımsız denetçinin, işletmenin iç kontrol sistemini kavraması gerekir. Bağımsız denetçi muhtemel önemli yanlışlık türlerini belirleme, önemli yanlışlık riskini etkileyen faktörleri gözden geçirme ve ilave bağımsız denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlama süreçlerinde iç kontrol sistemine dair edindiği bilgilerden yararlanır. İç kontrol sistemi, işletmenin yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir. ²⁹⁰

Tablo 4.2. İç Kontrol Sistemi Tanıma Yöntemleri

Not Alma Yöntemi
Yönetici ve diğer düzeydeki personel ile yazılı sözlü görüşme yöntemi
Kayıt ve belgelerin kontrolü
Faaliyetlerin gözlenmesi
İş akışı ve süreç haritalarının takibi
Yöntem sistem dokümanları ile yönetmelik, genelge, talimat vb. yazılı prosedürlerin incelenmesi
İç denetçilerle koordine kurulması
Üçüncü kişilerden veya uzmanlardan doğrulama
Akış şemaları
Anket yöntemi

Kaynak: Tamer Aksoy, *Basel II e ve İç Kontrol*, SMMM Odası Yayın No.53, Ankara, Ağustos 2007, s.235

²⁸⁹ Hasan Türedi, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon 2001, s.179

²⁹⁰ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.218

4.7.1.3. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sisteminden Elde Ettiği Bilgileri Belgelemesi

Denetçi, iç kontrol sisteminde elde ettiği bilgileri çeşitli biçimlerde belgelemektedir. Kullanılacak belgeleme biçimi, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre değişmektedir. Bunun için denetçiler iç kontrol sistemini tanımada temelde üç yöntemden yararlanırlar. Bu yöntemler şunlardır.²⁹¹

- Not Alma Yöntemi
- Akış Şeması Yöntemi
- Anket Yöntemi

4.7.1.3.1. Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi, denetçinin çeşitli yollarla iç kontrol yapısı ile ilgili olarak elde ettiği bilgileri yazılı notlar biçimine dönüştürmesidir. Bu yöntemin uygulanmasında not biçimine getirilmesi gereken bazı faaliyetler bulunmaktadır. Bunlar muhasebe sisteminde yer alan her bir belge ve kaydın doğuş noktalarının ortaya konulması, sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi, çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma biçimlerinin not alınmasıdır. Bu yöntem genellikle küçük işletmelerde kullanılan belgeleme yöntemidir. Kullanımı basit olmakla birlikte, işletme yapısında yer alan her şeyi notlara dönüştürmek zordur.²⁹²

Tüm sistemler sözlü olarak ifade edilebildiği için, not almanın en önemli avantajı esnekliktir. Ancak bu tekniğin başarısı denetçinin yazım tekniğine bağlıdır. Zayıf bir yazım kabiliyeti sistemin yanlış anlaşılmasına neden olur. Buda uygun olmayan uygunluk testlerinin düzenlenmesiyle sonuçlanabilir. Not alma yöntemi genellikle küçük işletmelerin iç kontrol yapılarının tanınmasında kullanılan belgeleme yöntemidir. Kullanımı basit ve kolaydır.²⁹³

4.7.1.3.2. Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemi, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir. Bu yöntem sayesinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya koyulur. Akış şemaları yöntemi

²⁹¹ Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*, Mevzuat Dergisi, Yıl.9, Sayı.103, Temmuz 2006

²⁹² Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul 1999, s.140

²⁹³ Münevver Yılcı, *Muhasebe Bilgi Sistemi, İç kontrol ve Verimlilik Üçgeni*, Mödav Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, Cilt N.3, Sayı.3, Eylül 2001, s.39

şema şeklinde olduğu için göze hitap eder. Bunun sonucunda not alma yöntemine göre daha elverişli ve kullanışlıdır. Bu yöntemin yenilenmesi daha kolaydır. Ancak en büyük dezavantajı ilk hazırlanışında ortaya çıkmaktadır. Çünkü ilk defa uygulanacağı zaman çok zahmetlidir²⁹⁴

İç kontrol yapısının işleyişinin, çeşitli semboller kullanılarak, şema biçimine getirilmesi ve izlenmesidir. İşletmede sistemin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir. Örneğin işletmeye bir sipariş geldiği andan itibaren neler yapıldığı, satış işleminin hangi aşamalardan geçtiği, düzenlenen belgelerin hangi bölümlere gittiği başlangıçtan son noktaya kadar semboller yardımıyla izlenir.²⁹⁵

Akış şemaları belirli faaliyetlere ilişkin tüm metotları gösterir. Başka bir deyişle iş akış şemaları sistemin işleyişini gösteren şemalardır.²⁹⁶

*Akış şemaları yönteminin diğer tekniklere nazaran üstün yönleri şunlardır.*²⁹⁷

- Anlaşılabilirliği kolaydır, görsel tanımlama yazılı anlatımlarla da desteklendiğinden denetçi notları ya da soru kağıtlarına nazaran daha kolay anlaşılır.
- Karmaşık bir sistemin tümüyle verilmesini kolaylaştırır. Soru kağıtları ile on beş, denetçi notlarında ise on sayfada tanımlanacak karmaşık iki sayfalık bir akış şemasında gösterilebilir.
- Bilgi işlem belgeleri ile paralelliği söz konusudur. Elektronik bilgi işlem sistemleri Genellikle akış şemaları ile belgelendirildiklerinden, bilgi işlem departmanı personeli akış şemalarına aşinadır ve denetçiye yardımcı olabilirler.
- Güncelleştirilmeleri kolaydır, denetim sırasında hazırlanmış olan akış şemaları, daha sonraki denetim çalışmalarında, sistemde meydana gelmiş değişiklikler eklenerek kolayca güncelleştirilebilirler. Dolayısıyla tekrarlanan denetim çalışmalarında zaman tasarrufu sağlarlar.

Akış şemaları yönteminin diğer tekniklere nazaran sakıncası mevcuttur.

- Önemli ölçüde bilgi ve deneyim gerektirir.
- Hazırlanmaları zaman alır.
- Hazırlandıktan sonra kontrolün zayıf olduğu noktaların belirlenmesi için yapılan analiz daha zordur.

²⁹⁴ Çağrı Köroğlu ve Tuğba Uçma, *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*, Mevzuat Dergisi, Yıl.9, Sayı.103, Temmuz 2006

²⁹⁵ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul 1999, s.141

²⁹⁶ Ferruh Çömlekçi, Celal Kepekçi ve Melih Erdoğan, *Muhasebe Denetimi*, Birlik Yayıncılık, Eskişehir 1992, s.67

²⁹⁷ Ahu Demirel, *Bağımsız Denetimde İşletme İç kontrol Yapısının İncelenmesi ve bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul 2007, s.65

- İç kontrol soru kağıtlarında hayır cevapları ile tespit edilen zayıflıkları akış diyagramı üzerinde saptayabilmek daha fazla bilgi ve tecrübe gerektirir.²⁹⁸

4.7.1.3.3. Anket Yöntemi

Anket yöntemi ya da diğer ifade ile iç kontrol soru kağıtları uygulaması incelenen sistemdeki kontrollerin güvenilirliğini ve etkinliğini araştırmaya yönelik çeşitli sorular içerir. Uygulama da çoğu dış denetim kurumları standart soru kağıtları geliştirmiştir. Soru kağıtları hazırlanırken dikkat edilecek husus, soruların telkin edici ve yönlendirici değil somut bir olaya kesin yanıt arayan nitelikte olmasıdır.²⁹⁹

Anket yönteminde denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi sorular sorar. Sorular genellikle 'evet' ve 'hayır' veya 'söz konusu değil' cevapları alınabilecek biçimde düzenlenir. Evet cevabı iç kontrol prosedürlerinin kuvvetli olduğunu, hayır cevabı ise iç kontrolün zayıf olduğunu gösterir. Alınan evet cevaplarının oranına göre sistemin etkinliği hakkında bir sonuca varmaya çalışılır. Denetim uygulanmasında anket yöntemi en yaygın yöntemdir. Bunun nedeni yönetimin pratik olması, sorulan sorulara sadece evet veya hayır cevabı istenmesidir. Bunlarla birlikte anket yönteminin şu eksikleri vardır. Denetçi geçmiş yılların anket sorularına verilen cevapları aynen kopya edebilir. Denetçi verilen cevapları incelemeyen ve analiz etmeden mekanik bir şekilde anketi doldurabilir. Ankette soruları bir araç olarak değil, bir amaç olarak kabul etme ihtimali vardır. Küçük işletmelere uygulandığı zaman soruların pek çoğuna cevap alınmaz.³⁰⁰

4.7.1.4. İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Mali tabloların bağımsız denetiminde en önemli safhalardan birisi, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Bağımsız denetçi mali tablolarını denetlerken iç kontrol sistemini denetim çalışmalarını planlamak, iç kontrol sistemi hakkında yönetime önerilerde bulunmak amacıyla inceler ve değerlendirir.³⁰¹ Bir dayanak olabilmesi yapılacak denetim testlerinin sonuçlarını tespit edilebilmesi için mevcut iç kontrol sistemi incelenmelidir. İç kontrol zayıfsa denetçi denetimin kapsamını genişletir, güvenmez. Denetçi iç kontrol etkinse güvenir.

Bağımsız denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin İKS'nin etkin bir şekilde işleyip

²⁹⁸ Arslan Kaya ve Halit Demiral, *Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2001, s.90

²⁹⁹ Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.235

³⁰⁰ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.69 -70

³⁰¹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.65

işlemediğini değerlendirmek zorundadır. SPK düzenlemesi uyarında, iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymakta dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsamaktadır.³⁰²

İç kontrol bir yönetim aracıdır, bir yönetim kontrolüdür, yönetimin bir parçasıdır. İç kontrol, tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir kurumun faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. İç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemin iç kontrol olduğu bilinmelidir. Ayrıca, iç kontrolün her hangi bir işlem veya işlemler bütünü değil, herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu bilinmelidir.³⁰³

İç kontrol sistemini başlıca şu iki amaca ulaşmak için inceler ve değerlendirir³⁰⁴

- Denetim çalışmalarını planlamak Denetim çalışmalarının kapsamını niteliğini yapılacak testler bunların sayısı işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. İç kontrol sistemimiz güçlü ise denetçi sisteme güvenir ve çalışmasını dar tutar. İç kontrol sistemi zayıf ise çalışmasını geniş kapsamlı yapar.
- Yönetime İç kontrol sistemi hakkında geliştirici nitelikte önerilerde bulunmak mesleki bilgi ve tecrübesine dayanarak işletmenin iç kontrol sistemini değerlendiren denetçi sistemin zayıf yönlerini belirleyip geliştirilmesi için işletme yönetimine öneri de bulunabilir.

Mali tablolar hakkında görüş oluşturabilmek amacıyla yapılacak denetim çalışmalarının kapsamının belirlenmesi üzerinde iç kontrol sistemi doğrudan etkili olacaktır. İç kontrol sisteminin etkinliği, denetim riskini etkileyeceğinden denetim süresinin, örneklem büyüklüğünün ve önemlilik düzeyinin tespitinde belirleyici rol oynayacaktır.³⁰⁵

Denetimin iç kontrol sistemini değerlendirmesinin birinci nedeni; Denetimi planlamak ve hesap kalanlarına ilişkin denetim programlarında denetim Yordamlarının kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemek için bir temel oluşturmaktır. Denetim

³⁰² Tamer Aksoy, *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos 2007, s.282

³⁰³ http://www2.cbu.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/83_98.pdf (15 Eylül 2014)

³⁰⁴ www.niyazikurnaz.net/denetim1/denetim-3.ppt (15 Eylül 2014)

³⁰⁵ Mustafa Yavaşoğlu, *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar*, Seçkin Yayıncılık, Anlara 2011, s.62

yordamları ise, mali tablolardaki iddialar hakkında kanıt üretmek için oluşturulmuş yordamlar listesidir.

İkinci neden ise bağımsız denetçilerin iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileşmesine yönelik önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara rapor hazırlamaktır.³⁰⁶

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

- Organizasyon şemaları, iş akış şemaları, belge akım şemaları incelenmeli,
- Mali tabloların oluşturulmasına etki eden personelin eğitim ve deneyimleri hakkında yeterli kanının oluşturulması için gözlemde bulunulmalı
- Uygulanan kontrol prosedürleri hakkında yeterli bilgi edinilmeli
- Uygulanan hesap planı, muhasebe yönetmeliği, çeşitli raporların içerik ve işlevlerini incelemeli, düzenlenen belge ve tutulan kayıtlar, tarih, imza, sıra ve seri no, adet dağılım arşivleme açılarından değerlendirilmelidir.³⁰⁷

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin amacı, kontrole olan güvenilirliği ortaya koymaktır. Bağımsız denetçiler, bu güvenilirliği gereksinim duydukları kısımlar için değerlendirirken, yönetim iç kontrolü her açıdan değerlendirilmektedir.³⁰⁸

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesi üç aşamada tamamlanmaktadır. Birinci aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplamaktadır. İkinci aşamada toplanan bilgilerin doğrulanması, üçüncü aşamada ise var olan iç kontrollerin ön değerlemesi yapılmaktadır. Bu aşamaları izleyen denetçi, işletmeye ait iç kontrol sistemlerini tanımış olmaktadır.

Sistemin sınanması aşamasından, yapılan kontrollerin gerçekten planlandığı gibi yürütülüp uygulanmakta olduklarının araştırılması anlaşılmaktadır.³⁰⁹

³⁰⁶ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara, s.57-58

³⁰⁷ Mustafa Yavaşoğlu, *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar*, Seçkin Yayıncılık, Anlra 2011, s.63

³⁰⁸ Semra Kocaer ve Nurettin İbrahimioğlu, *İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi*, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.21 Sayı.1, 2003, s.221-222

³⁰⁹ Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2007, s.335

4.7.1.4.1. İç Kontrol Sisteminin Ön Değerlemesi

İç kontrol sistemini gözden geçiren denetçi, bir ön değerlendirme yapar ve iç kontrollere ne derece güvenilebileceğini geçici olarak belirler. İç kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığı belirlenmediği için bu değerlendirme geçicidir.³¹⁰

İç kontrol sistemini gözden geçiren denetçi, sistemin bir ön değerlemesini yapar ve iç kontrollere ne derece güvenilebileceği konusunda karar verir. İç kontrollerin gerçekten uygulanıp uygulanmadığı belirlenmediği için bu değerlendirme, geçicidir. Denetçi bu geçici kanaatine dayanarak denetim programını hazırlar.³¹¹

İç kontrol sistemi oluşturulurken işletme içinde önceden belirlenmiş iç kontrol bileşenlerinden her biri incelenmeli ve anlaşılmalıdır. Denetçi her bileşenle ilgili farklı kontroller düzenlenip, düzenlenmediğini ve bu kontrollerin uygulanıp, uygulanmadığı konusuna dikkat etmelidir.

Denetçi denetimin kapsamını ve genişliğini belirlerken iç kontrolün güvenilirliğini inceleyip, değerlendirmelidir. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve incelenmesinin ne kapsamda olacağı denetimin hedeflerine göre belirlenir. Denetçi en azından bir iç kontrol hazırlık değerlendirmesi yapmalıdır.

Bu değerlendirme bünyesel risk ve kontrol riski hakkında bir başlangıç değerlendirmesi yapılabilmesine, ihtiyaç duyulan kontrol testlerinin kapsamının ve miktarının belirlenmesine, iç kontrolün güven duyulabilecek etkinlikte çalışıp, çalışmadığını değerlendirmesine yetecek düzeyde olmalıdır.³¹²

4.7.1.4.2. İç Kontrol Sisteminin Uygulamadaki Etkinliğinin Test Etme

Denetçi, iç kontrol sisteminin planlandığı ve düzenlendiği biçimde uygulanıp uygulanmadığını tespit etmelidir. Bir işletmede var olduğu iddia edilen iç kontrollerin gerçekten amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını tespit etme işlemine işlem testi veya uygunluk testi denilmektedir. Bu testlerde denetçi, örnekleme yöntemiyle işlemi ele alır. Bu işlemi başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar gözden geçirir. Böylece iç kontrollerin uygun olup olmadığını araştırır.³¹³

³¹⁰ Gamze Özen, *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s.96-97

³¹¹ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.72

³¹² Songül Duman, *İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006, s.56

³¹³ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.74

4.7.1.4.3. İç Kontrol Sisteminin Son Değerlendirmesi

Denetçi iç kontrollere yönelik testleri uyguladıktan sonra sistemi son bir kez değerlendirir. Yapılan testlerin ilk başta yapılan ön değerlendirmelerle doğrulanıp doğrulanmadığı araştırılır. Bu son değerlendirmeye göre eğer ki denetçi gerek görürse bazı düzeltmeleri uygular. Denetçi iç kontrollerin zayıf olduğu alanlar için programına ek denetim çalışmaları koyar, kuvvetli alanlar için ise denetim çalışmalarını daraltmaya gider.³¹⁴

Denetçi yapmış olduğu bu inceleme ve değerlendirme sonuçlarına göre sistemdeki zayıf notların kuvvetlendirilmesi, aşırı ve gereksiz iç kontrollerin kaldırılması için denetlenen işletmenin yöneticilerine tavsiyelerde bulunur. Böylece İç kontrol sisteminin değerlendirme amaçlarına ulaşılmış olur.³¹⁵

4.7.2. İç Kontrolün Bağımsız Denetim Açısından Önemi

1940'lı yıllarda kalkınmakta olan ülkelerde işletmeler, gelişmeye başlamış, faaliyet alanlarını genişletmişlerdir. Bu gelişmeler işlemlerin karmaşıklaşmasına neden olmuş, işletme yönetiminin faaliyetleri kontrolünü ve etkisinde azaltmıştır. Büyüme, sadece faaliyet alanları üzerinde etkisini göstermemiş kurumsallaşma yolunda adımların atılmasını zorunlu kılmıştır. Yönetimlerin faaliyetleri kontrol etmeleri dışında kurumsal kimlik kazanmak için bir belli standartlar oluşturarak ve yasalara uygun çerçevede yönetmeliklerini belirlemeye başlamışlardır. İşletmeler esas faaliyetleri ve kâr beklentilerinin yanında sürekliliğini sağlamak için de bir arayış içine girmişlerdir. 1947 yılında AICPA iç kontrol yapısı ile ilgili bir yayın yayınlamış ve şu tespitlerde bulunmuştur.

- İşletmeler büyüdükçe ve geniş alanlara yayıldıkça oluşan karmaşık yapı yöneticiler açısından güven duyulacak bir yapıya ihtiyacı zorunlu kılmıştır.
- Etkin bir iç kontrol yapısının sunacağı ortam; işletme personelinin bilgi eksiklikleri sonucu meydana gelecek zarara karşı işletmeyi koruyacak ve oluşabilecek hata ve hilelerin azalmasına neden olacaktır.
- Bağımsız denetçilerin işletmelerde yapacakları denetimlerde güven duydukları bir iç kontrol yapısı oluşturulmuş olacaktır.³¹⁶

³¹⁴ Gamze Özen, *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s.96-97

³¹⁵ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, 1995, s.74

³¹⁶ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul 2012, s.121

Bağımsız denetimin kaliteli şekilde yapılabilmesi için, denetçi tarafından işletme iç kontrol sistemi ele alınarak önemle incelenmelidir.

Bunu destekleyen en önemli unsur, Çalışma Alanı Standartlarının içerisinde yer alan İç Kontrol Sisteminin İncelemesi Standardı'dır. Bu standardı dikkate alınmadan yapılan bir denetim, kaliteli, güvenilir bir denetim kabul edilemez.

4.8. İÇ DENETİM BAĞIMSIZ DENETİM ARASINDAKİ İLİŞKİ

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişimleri ve nakit akışlarını GKGMİ ışığında, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir görüşe ulaşmaktır.

Bu noktada, bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki ilişki oldukça önemlidir. İşletmelerde var olan iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim bölümünün yeterliliği, bağımsız denetçiye, uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını değerlendirmesi açısından ışık tutar. İç denetim yöneticisi, aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasının önlenmesi ve yapılacak olan bağımsız denetim faaliyetinin kapsamının en uygun şekilde belirlenebilmesi için, bağımsız denetçiler ile mevcut bilgileri paylaşmalıdır. Bunun yanı sıra iç denetimin işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı rapor, bağımsız denetçinin çalışmalarına ışık tutar. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin gerekli gördüğü hallerde onlara yardımcı olur.³¹⁷

İşletmeler büyüdükçe iç denetim kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Güvenilir bir dış denetim olabilmesi için zaten iç denetimin belli bir düzeye erişmesi gerekmektedir. İç denetimle ilgili olması gereken şartlar bilindiği gibi iyi bir organizasyon, görev ve sorumlulukların ayrılması, mali ve parasal ayırımın yapılması, iç denetçi olarak yetiştirilen kişilerin belirli bir uzmanlık düzeyinden gelmesi, yönetici olan ve üst yönetimde görev alan kişilerin iç denetimin zaruretine inanması ve kendisine gerekli desteğin verilmesi ve onlara da mümkün olduğu kadar içerde bağımsız olarak çalışma

³¹⁷ Burcu Adiloğlu, *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleri ile Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2010, s.28

imkanının hazırlanması. Bütün bunlara rağmen yalnız iç denetim dış denetimin yerini alamaz. İyi bir iç denetim dış denetimi kolaylaştırır fakat tamamıyla yerini alamaz.³¹⁸

Bağımsız denetim faaliyetleri ile iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri belirli noktalarda çatışmakta, bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin çalışmaları bir arada değerlendirilerek belirli sonuçlara ulaşılmaktadır. İç kontrol sistemlerinin kurulmasında en önemli amaçlardan biri finansal raporlamanın doğruluk derecesini artırmaktır. Uluslararası denetim standartları incelendiğinde bağımsız denetim faaliyeti ile iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin birbiri ile etkileşimde olduğu hususlar aşağıdaki gibidir.

- Bağımsız denetçi denetim riskini belirlerken şirket iç kontrol ve iç denetim sistemleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmalı ve kontrol testlerini uygulayarak iç kontrol sisteminin finansal raporlama üzerindeki etkinliğini ölçmeli ve denetim riskini bu şekilde değerlendirmelidir. (ISA315)
- Bağımsız denetçiler denetimler sırasında iç kontrol sistemine yönelik olarak tespit ettiği önemli eksiklikleri yönetimle yazılı olarak paylaşmalı ve düzeltilmesi yönünde gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır. (ISA265)
- Bağımsız denetçiler, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkin olduğu işletmelerde iç denetçilerin yaptığı çalışmalardan faydalanabilmektedirler. (ISA610)³¹⁹

4.8.1. İç Denetçiler ile Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişki

Bağımsız denetçinin dikkate alması gereken üç unsur vardır.

- İç denetçinin tarafsızlığı (objektiflik)
- İç denetçinin mesleki yeterliliği
- İç denetçinin çalışmalarının kalitesi ve test edilmesi

İç denetçi ve bağımsız denetçi için mali tabloların bağımsız denetiminde önemli yardımcılarından biridir. Koşullar gerçekleştiğinde iç denetçilerin çalışmaları bulunmaz bir kaynaktır. Genel olarak baktığımızda bağımsız denetçi iç denetçi işbirliğinin önemli sonuçları vardır. Bağımsız denetçi çalışmalarının kapsamını daraltarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlar. Kontrol riskinin azaltılması, genel denetim riskini azaltır. Böylece önemli hataların bulunmaması tehlikesi azalır. İç denetçi ile sürekli iş birliği

³¹⁸ *İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınlar Yayın No.3, 10-11, Ankara, Mayıs 1985, Ankara s.80

³¹⁹ Gündoğan Durak, *Bağımsız Denetim İç Denetim*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Bağımsız Denetim-İç Denetim, s.103-104

bağımsız denetçinin işletmelerle ilgili olarak sürekli eğitimini sağlar. İç denetçilerin çalışmalarını sürekli gözetimi bağımsız denetçiye deneyim sağlar. Tüm bu yararlar nedeniyle yeterli güven ortamı sağlanırsa bağımsız denetçi iç denetçi işbirliği gerçekleşmelidir.³²⁰

Bağımsız denetçi iç denetçi çalışmalarından hangi alanlarda ve ne ölçüde faydalanabileceğini belirlerken, iç denetçi çalışmalarının yapısı ve kapsamını dikkate alarak kendi uygulayacağı genel denetim plan ve stratejisine göre karar vereceklerdir. Bu kapsamda iç denetim biriminin statüsünün ne olduğu ne ölçüde bağımsız çalıştığı iç denetçilerin ne derecede yetkin olduğu hususlarını değerlendirecektir.³²¹

4.8.1.1. Bağımsız Denetçinin İç Denetçinin Çalışmalarını Değerlendirmesi

Bağımsız denetçi, iç denetçiyi tarafsızlığı mesleki yeterliliği ve çalışmanın kalitesi açısından değerlendirir. İç denetçiler, bağımsız denetçilerin taşınması gereken özellikleri taşımalıdır. Bağımsız denetçiler iç denetçileri değerlendirirken şu hususları dikkate alır;

- İç denetçinin denetim raporunu verdiği ve buna bağlı bulunduğu yönetim kademesi. Bu kademe yükseldikçe bağımsızlık artar. İç denetçi mümkün olduğu ölçüde üst yönetime karşı sorumlu olmalıdır.
- Yönetim kurulunun iç denetçilere verdiği destek ne kadar yüksek ise iç denetimin etkinliği de o ölçüde artar. Ancak iç denetçilerin yönetim görevinden uzak olmaları gerekir.
- İşletme yönetiminin iç denetim raporlarını değerlendirmesi ve dikkate alması iç denetimin etkinliğini artırır.
- İç denetçilerin de görüşlerini çekinmeden açıklayabilmeleri gerekir. İç denetçilerin muhasebe, denetim, istatistik, finansman, hukuk gibi alanlarda deneyim sahibi olması gerekir.

Bağımsız denetçiler iç denetçileri değerlendirirken şu hususları dikkate alır; İç denetçinin eğitim düzeyi, mesleki eğitim alıp almadığı, denetim politikaları, program ve prosedürlerinin nitelik düzeyi, işletme yönetiminin işe alma, eğitim ve gözlem politikaları, iç denetimin performansları.³²²

³²⁰ Nejat Bozkurt, *Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi* <http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=11> (18 Eylül 2014).

³²¹ Gündoğan Durak, *Bağımsız Denetim İç Denetim*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Bağımsız Denetim-İç Denetim, s.114

³²² <http://www.isletmeportali.com/smmm-staj-baslatma-ve-smmm-yeterlilik-c107-smmm-yeterlilik-muhasebe-denetimi/muhaseb> (18 Eylül 2014)

İç denetim çalışmasının kalitesinin de bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi ve çalışma yeterli kalitede ise bağımsız denetçi tarafından kullanılması gereklidir. İç denetim çalışmalarını değerlendirirken bağımsız denetçi aşağıdaki prosedürleri uygulayacaktır.

- İç denetim birimlerindeki ilgili iç denetçilerle görüşerek yapılan çalışmaya yönelik bilgiler alınacak
- İç denetim faaliyetinin ne şekilde gerçekleştirildiği yerinde görülerek gözlem yapılacak
- İç denetim biriminin çalışma programı ve çalışma kağıtları incelenecek.³²³

4.8.2.1.1. İç Denetçinin Yeterliliğinin Değerlendirmesi

- İç denetçiler görevlerinin gerektirdiği mesleki yeterliliğe sahip olmak ve geliştirmek zorundadır.

Mesleki yeterlilik; görevin gerektirdiği bilgi ve beceriye sahip olma, denetim konuları ile ilgili sağlıklı veri ve kanıt toplama, inceleyip değerlendirme ve raporlama yeteneğini ifade eder. İç denetçiler görevlerini ifa ederken, sağduyulu ve yetkin bir iç denetçiden beklenen dikkat ve özeni gösterir.

- İç denetçiler bilgi teknolojisi riskleri, kontrolleri ve mevcut bilgisayar destekli denetim teknikleri ile ilgili bilgiye sahip olmalıdır.
- Üst yönetici, iç denetçilerin mesleki yönden gelişmesi, yenilikleri izlemesi ve çalışma isteğini artırmak için gerekli tedbirleri alır.³²⁴

İç denetçinin çalışmasından faydalanabilmesi için bu çalışmanın bağımsız denetim faaliyeti açısından yeterli bir çalışma olması gereklidir. Çalışmanın yeterli olup olmadığının tespitinde aşağıdaki hususlar değerlendirilecektir

- İç denetim çalışmasının uygun bir biçimde planlanmış, uygulanmış, denetlenmiş, değerlendirilmiş yazılı hale getirilmiş olup olmadığına
- Çalışma sonunda makul bir karara varabilmek için yeterli ve uygun miktarda kanıt elde edilip edilmediği
- Ulaşılan sonuçların şartlara uygun olup olmadığını ve iç denetim fonksiyonunun başka faaliyetlerinin sonuçları ile tutarlı olup olmadığını³²⁵

³²³ Gündoğan Durak, *Bağımsız Denetim İç Denetim*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Bağımsız Denetim-İç Denetim, s.114

³²⁴ http://icdenetim.ibt.gov.tr/Documents/Docs/Ic_Denetim_Mevzuat%C4%B1_El_Kitab%C4%B1.pdf (18 Eylül 2014)

³²⁵ Gündoğan Durak, *Bağımsız Denetim İç Denetim*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Bağımsız Denetim-İç Denetim, s113-114

4.8.2.1.2. İç Denetçinin Tarafsızlığının Değerlendirilmesi

- İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken tarafsız davranır.
- İç denetçiler çalışmalarında; denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturur.
- Üst yönetici, iç denetçilerin görevlendirilmesinde, tarafsızlıklarını zedeleyecek hususları dikkate alır.
- İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bağımsızlık ve tarafsızlıklarını zedeleyebilecek bir durumla karşılaşmaları halinde koordinasyon sağlamakla görevlendirilen iç denetçiye, görevlendirme yapılmamışsa üst yöneticiye yazılı olarak başvurur.
- İç denetçiler, daha önceden görev yaptıkları idari birimlerde bir yıl geçmeden iç denetim yapamazlar.³²⁶

Objektiflik yani tarafsızlık, faaliyetten çok kişiye yöneliktir. Bir başka ifade ile iç denetçiler iç denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında tarafsız davranmalıdırlar. Tarafsızlığın sağlanmasında denetim bağımsızlığının varlığı da önemli bir işlev görür. Bununla birlikte, faaliyetlerin bağımsızlığı iç denetçilerin bireysel denetim görevlerinin yürütülmesi sırasında tarafsız bir şekilde davranmalarını garanti etmez.

Bu nedenle, tarafsızlığı sağlayacak ve koruyacak mekanizma ve prosedürlerin geliştirilmesi gerekmektedir. İç denetçiler arasında ‘aynı kurumda uzun yıllar çalışmanın bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedelemesi’ konusunda tam bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Uzun yıllar aynı kurumda çalışan iç denetçinin tarafsızlığı zedeleme konusunda doğuracağı etki iç denetçiye bağlıdır. İç denetçiler, iç denetim standartlarında dile getirilen, bireysel tarafsızlık standardı, Standart 1120 gereği denetim görevinde tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmalı, her türlü çıkar çatışmasından ve bağımsızlığı ve tarafsızlığı bozacak etkenlerden kaçınmalıdır. Konu her ne kadar iç denetçilerle ilgili olsa da siyasi koşulların ve üst yöneticilerin tutumunun, bağımsızlığı ve tarafsızlığı etkileme ihtimali her zaman olacaktır. Özellikle siyasi etkinin görece olarak yüksek olduğu mali idare birimlerinde, belirli bir süre sonra iç denetçilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığını zedeleyici ve onları etkilemeye yönelik eylemlerin olması

³²⁶ http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/Docs/Ic_Denetim_Mevzuat%C4%B1_El_Kitab%C4%B1.pdf
(18 Eylül 2014)

ihtimal dahilindedir. Bu nedenle yasal tedbirlerin artırılması ve hassasiyetle takip edilmelidir.³²⁷

Etik kurallar içerisinde yer alan ve iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan Davranış Kurallarının 2.1 maddesinde iç denetçiler ‘Değerlendirmelerin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayabilecek herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir. İç denetçi üst seviyede mesleki objektiflik sergilemesi bu çerçevede tarafsızlığına zarar verebilecek bir ilişki içinde bulunmaması hediye gibi tarafsızlığı etkileyecek şeyleri kabul etmemesi ve objektif olmak için azami özen göstermesi gerekmektedir.³²⁸

4.8.2. İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi

İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işini kolaylaştırır. Ayrımcı bağımsız dış denetçiler iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırsa denetim maliyeti azalacaktır.³²⁹

İç denetim birimi yöneticisi iç ve dış denetim çabalarını gerektiği gibi koordine edilmesini sağlamalıdır. Denetim kapsamının yeterli olmasını sağlamak ve çabalardaki tekrarı asgariye indirmek bakımından iç ve dış denetim çalışmaları koordine edilmelidir.

Denetim çabalarının koordinasyonu şunları içerir

- Ortak ilgi konularını müzakere etmek için periyodik toplantılar
- Birbirlerinin denetim programlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşma
- Denetim raporlarının ve yönetim mektuplarının değişimi
- Denetim teknikleri, metotları ve terminolojisi konusunda ortak anlayış.³³⁰

İç denetçi ile bağımsız denetçi arasında etkin bir iç denetim olması halinde aktif, aksi durumda da pasif şekilde işbirliği yapılabilir.³³¹

³²⁷ Semih Bilge, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları 2014, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler, s.40-41

³²⁸ Gündoğan Yurtsever, *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No.1, 2014, *Günümüzde İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler*, s.142

³²⁹ http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf (18 Eylül 2014)

³³⁰ <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf> (18 Eylül 2014)

³³¹ Ali İhsan Akgün, *İşletmelerde İç Denetim Uygulaması*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:212, Mayıs 1999, s.14.

BÖLÜM 5 İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN ÖNEMİ

Bu bölümünde, ilk üç bölümde yapılan teorik açıklamalar çerçevesinde; Türkiye’de bağımsız denetim açısından, denetlenen işletmelerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin önemi üzerinde değerlendirmeler yapılarak, bu sistemlerin bağımsız denetimin kalitesi üzerinde ne kadar etkili olduğu saptanmaya çalışılmıştır.

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı; Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşların yaptıkları denetimin, denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemi ile iç denetiminden ne ölçüde faydalandıklarını ve iç kontrol sistemi ile iç denetimin bağımsız denetim çalışmalarına ne düzeyde katkısı olduğunu ortaya koymaktır. Bağımsız denetim iç kontrol ve iç denetim arasında nasıl bir ilişki olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Araştırmanın ana kütesini, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) resmi web sitesinden Bağımsız Denetim Kuruluşları listesinde yer alan İstanbul da kurulu toplam 62 bağımsız denetim firması oluşturmaktadır. Ana kütlelin Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kayıtlı bağımsız denetim kuruluşları olarak seçilmesinin nedeni; bağımsız denetimini gerçekleştirdiği işletmeleri genel olarak iç kontrol sistemi ve iç denetimi bulunan orta ve büyük ölçekli işletmeler olmasıdır. Araştırmanın daha gerçekçi sonuç vereceği düşünülmüştür. Araştırma da anket yönteminin daha faydalı olacağı düşünülmüştür. Tek bir bağımsız denetim firmasında yapılacak çalışmasının, amacı gerçekleştirmede yetersiz kalacağı ve genelleme yapıldığında yanıltıcı sonuçlar doğurabileceği düşünülmüştür.

5.3. ANKET FORMUNUN HAZIRLANMASI VE ARAŞTIRILMASI

İç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetimle ilgili sorular hazırlanmıştır.

ANKET FORMU

Sayın Katılımcılar;

Bu anket “**İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi**” Konusun da yapılan yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Bu araştırmanın amacı; Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının yaptıkları denetim faaliyetlerinde, denetledikleri işletmelerin iç kontrol sistemi ile iç denetiminden ne ölçüde faydalandıklarını, bağımsız denetim çalışmalarına ne düzeyde katkısı olduğunu ortaya koymaktır. Anket formunu cevaplamak için harcayacağınız zaman ve değerli görüşleriniz bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır. Bu anket ile elde edilen veriler toplu olarak değerlendirileceği için, firma adlarının ve firmalara ilişkin diğer bilgilerin açıklanması kesinlikle söz konusu olmayacaktır. Anket çalışmasına göstereceğiniz ilgi ve ayıracağınız zaman için şimdi den teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,
Sevda YALMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL
Okan Üniversitesi Okan Üniversitesi
İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Ana Bilim Dalı
Sosyal Bilimler Enstitüsü Bankacılık ve Finans Bölümü
Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Bölüm Başkanı
Öğrencisi

LÜTFEN SORULARA VERECEĞİNİZ CEVAPLARI AŞAĞIDA YER ALAN KUTUCUKLARI X ŞEKLİNDE İŞARETLEYİNİZ.

1- Firma içindeki Unvanınız aşağıdakilerden hangisidir?

Sorumlu ortak baş denetçi	
Baş denetçi	
Kıdemli denetçi	
Denetçi	
Denetçi yardımcısı	

2- Denetim mesleğinde deneyim süreniz nedir?

1-5yıl	
5-10 yıl	
10-15 yıl	
15-20 yıl	
20-25 yıl	

3- Denetlediğiniz işletmeler bağımsız denetime önem veriyor mu?

Hepsi önem veriyor	
Bir kısmı önem veriyor	
Azı önem veriyor	
Önem vermiyor	

4- İşletmelerde hangi denetim türünü gerçekleştiriyorsunuz?

Finansal tablo denetimi	
Faaliyet denetimi	
Uygunluk denetimi	
Vergi denetimi	

5- İç kontrol sistemi en az yılda bir kez incelenip değerlendiriliyor mu?

EVET	HAYIR

6- İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksikler yönetime raporlanıyor mu?

EVET	HAYIR

7- İç kontrol ile tespit edilen sorunları hangi yollarla bildiriyorsunuz?

SÖZLÜ OLARAK	YAZILI OLARAK

8- İç kontrol sistemini değerlendirirken hangi yöntemi kullanıyorsunuz?

NOT ALMA	AKIŞ ŞEMA	ANKET

9- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kimler görev almaktadır?

BAŞDENETÇİ	KIDEMLI DENETÇİ	DENETÇİ	DENETÇİ YARDIMCISI

10- Denetlenen işletmelerde etkin iç kontrol sistemi mevcut mudur?

EVET	HAYIR

11- İç kontrol sistemi işletmede etkin olarak yürütülüyorsa denetimde zaman ve maliyet tasarrufu sağlıyor mu?

EVET	HAYIR

12- İç kontrol değerlendirmesi ve denetim sonucunda eylem planı hazırlanıyor mu?

EVET	HAYIR

13- İç denetim faaliyeti standartlara uygun yürütülüyor mu?

EVET	HAYIR

14- Denetim çalışmalarında iç kontrol çalışmalarından yararlanıyor musunuz?

EVET	HAYIR

15- İç denetim departmanı mevcut ise iç denetçi ile işbirliği sağlanabiliyor mu?

EVET	HAYIR

16- İç denetçilerin yaptıkları çalışmaları işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız yaptıklarına inanıyor musunuz?

EVET	HAYIR

17- İşletmelerin etkin iç kontrol, güvenilir denetim departmanı olması hatayı, hileyi azaltacağından bağımsız denetim raporunda yanlış görüş bildirme ihtimalini düşüreceğine inanıyor musunuz?

EVET	HAYIR

18- İç kontrol sistemini değerlendirmenin incelemenin bağımsız denetime katkısı oluyor mu?

EVET	HAYIR

19- Aşağıdakilerden hangisi bağımsız denetçinin görevlerinden değildir?

Mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya çıkarmak	
İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirtmek	
Hata ve hileleri ortaya çıkartmak	
İç kontrol sistemini kurmak incelemek	
Yönetime tavsiyelerde bulunmak	

20- Aşağıdakilerden hangisi iç kontrol sisteminin amaçlarından birisi değildir?

Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasının sağlanması	
Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunun sağlanması	
İşletme çalışanlarının yönlendirilmesi	
Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması	
İşletme varlıklarının korunması sağlanması	

21- Bir işletmede bir malın siparişini veren, satın alan, parasını ödeyen ve ödemeyi muhasebeleştirten ayrı kişiler olması aşağıdakilerden hangisi ile ifade edilir?

Örgüt kültürünün köklü olması	
Etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı	
İyi bir muhasebe düzeninin var olması	
Uygun bir üretim akış planının varlığı	
Fazla sayıda personel istihdam edildiği	

22- Bağımsız denetçinin denetim yapmaktaki asıl amacı aşağıdakilerden hangisidir?

Hata ve hileleri ortaya çıkartmak	
İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirlemek	
Mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya çıkartmak	
Yönetime önerilerde bulunmak	
Hata ve hileleri engellemek	

23- Ağıdakilerden hangisi iç denetçilerin görevlerinden birisi değildir?

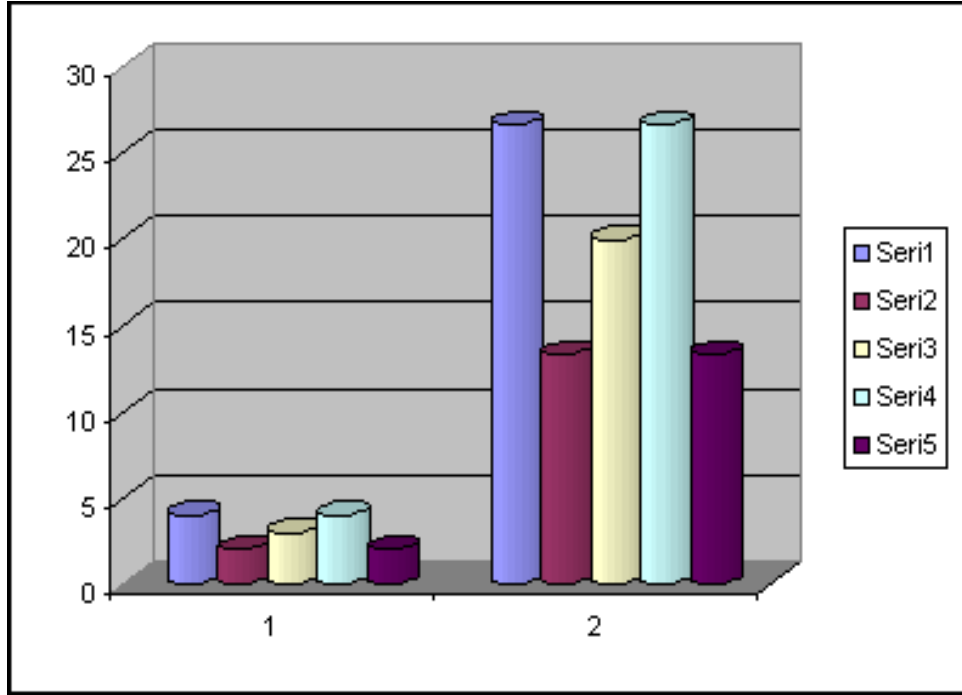
İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak	
Bağımsız denetçilerle işbirliği içinde çalışmak	
İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak	
Mali tabloların zamanında hazırlanmasını ve sunulmasını sağlamak	
İşletme faaliyetlerinin etkin olup olmadığı konusunda araştırma yapmak	

24- Geniş anlamda iç kontrol aşağıdakilerden hangisini kapsar?

Dış denetim - İç denetim	
Dış denetim-Kamu denetimi	
İç denetim-Gözetim	
Yönetimsel kontrol-Muhasebe kontrolü	
İç denetim-genel denetim	

Tablo 5.1. Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılım

Deneyim	Adet	Yüzde Dağılım
Sorumlu ortak baş denetçi	4	26.67
Baş denetçi	2	13.33
Kıdemli denetçi	3	20.00
Denetçi	4	26.67
Denetçi yardımcısı	2	13.33
	15	100

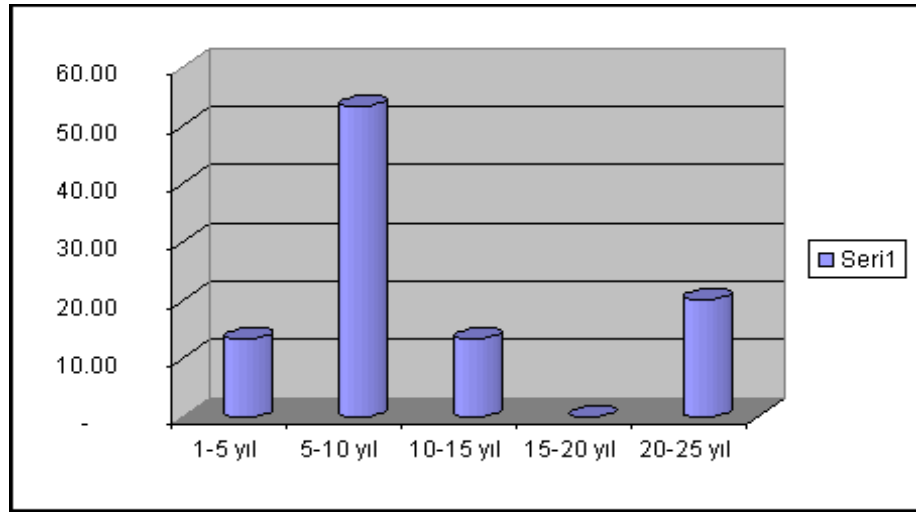


Şekil 5.1. Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu unvanların dağılımı yukarıdaki Tablo 5.1’de verilmiştir. Anketi cevaplandıran denetçilerin %26.67 Sorumlu Ortak Baş denetçi, %13.33 Baş Denetçi, %20 Kıdemli Denetçi, %26.67 Denetçi, %13.33 Denetçi Yardımcısı olarak görev almaktadırlar. Yüzelere bakıldığında her seviyeden bağımsız denetçi görüşü bulunmaktadır.

Tablo 5.2. Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılım

Deneyim	Süre	Yüzde Dağılım
	1-5 yıl	13.33
	5-10 yıl	53.33
	10-15 yıl	13.34
	15-20 yıl	-
	20-25 yıl	20.00
	15	100

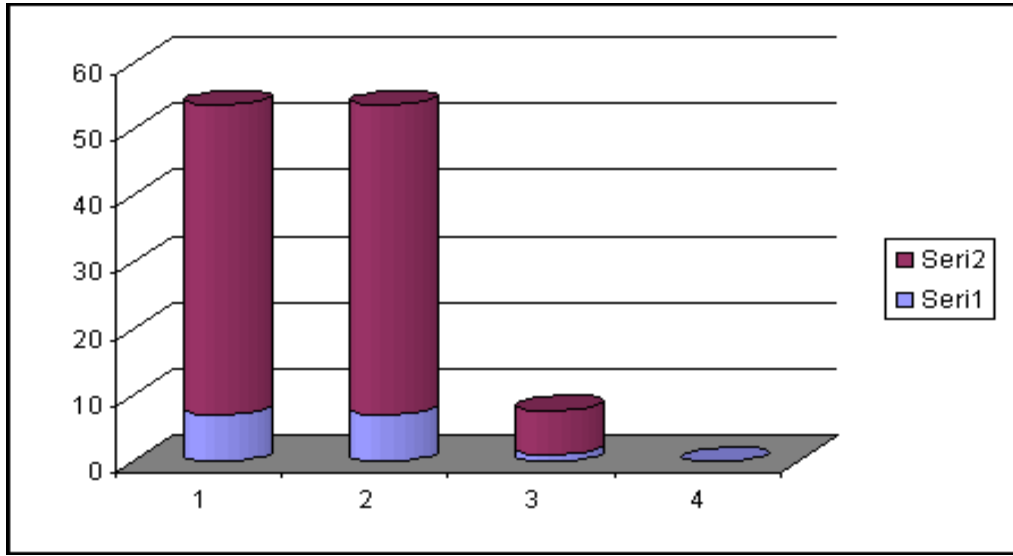


Şekil 5.2. Denetçilerin Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Denetçilerin mesleki deneyim sürelerine göre dağılım Tablo 5.2’de verilmiştir. Denetçiler Tablo ya göre 1-5yıl %13.33, 5-10 yıl %53.33, 10-15 yıl %13.34, 20-25 yıl %20 olarak mesleki deneyime sahiptirler. Meslekte geçen süreler bakıldığında %53.33 kısmın 5-10 yıllık tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. 5 yıl ve üzeri yeterli tecrübeye sahip oldukları düşünüldüğünde büyük çoğunluğu mesleki yeterli tecrübeye sahip denetçilerden oluşmaktadır.

Tablo 5.3. Denetlenen İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
Hepsi önem veriyor	7	46.67
Çoğunluğu önem veriyor	7	46.67
Azı önem veriyor	1	6.66
Önem vermiyor	0	-
Toplam	15	100.00

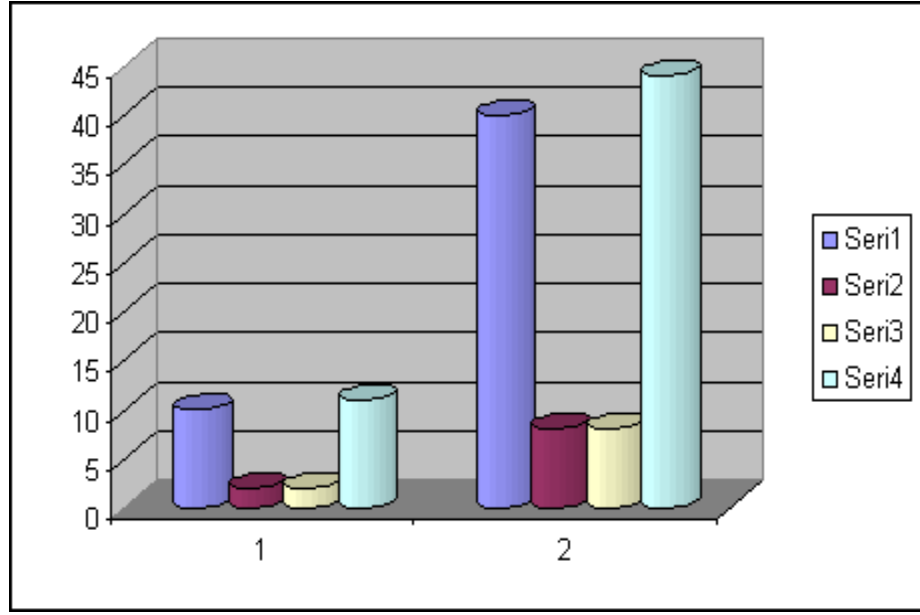


Şekil 5.3. Denetlenen İşletmelerin Bağımsız Denetime Verdiği Öneme Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Denetlenen işletmelerin bağımsız denetime verdiği öneme göre dağılım Tablo 5.3’de verilmiştir. Dağılıma bakıldığında Hepsi önem veriyor %46.67, Çoğunluğu önem veriyor %46.67, Azı önem veriyor %6.66 şeklindedir. Yüzelere bakıldığında işletmelerin bağımsız denetime önem verdiklerini görmekteyiz. Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin analiz denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde geleceğe ait kararların saptanmasında yol göstericidir. İşletme büyüklüğünün artması çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve çoğalması iş yaşamındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi insan faktörünün önem kazanması gibi etkenlerle bağımsız denetimine verilen önemi her geçen gün biraz daha artmaktadır.

Tablo 5.4. Denetim Türlerine Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
Finansal tablo denetimi	10	40.00
Faaliyet denetimi	2	8.00
Uygunluk denetimi	2	8.00
Vergi denetimi	11	44.00
Toplam	25	100

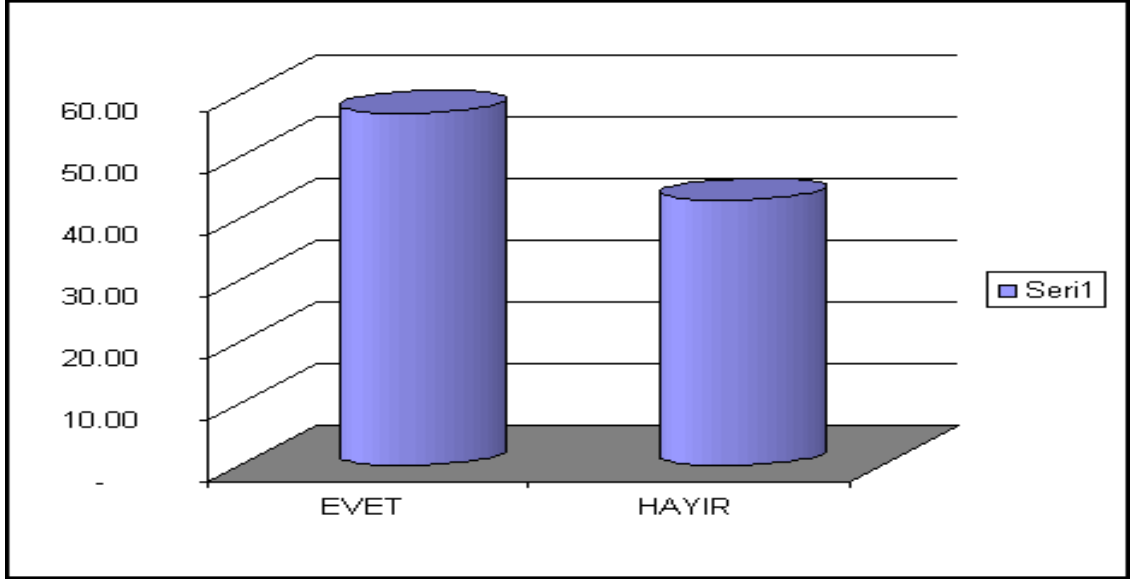


Şekil 5.4. Denetim Türlerine Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Denetim türlerine göre dağılım Tablo 5.4'de verilmiştir. Denetçiler Finansal Tablo Denetimi %40, Faaliyet Denetimi %8, Uygunluk Denetimi %8, Vergi Denetimi %44 oranında denetim faaliyetinde bulduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5.5. İç Kontrol Sisteminin Yılda Bir Kez İncelenip İncelenmediğine Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
57.14	42.86	14	100

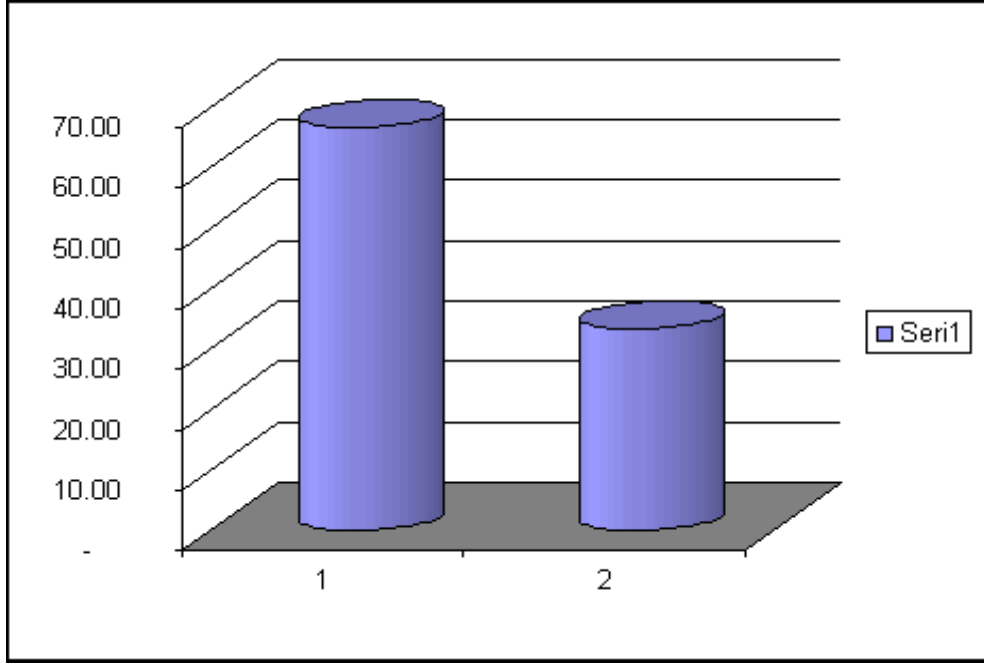


Şekil 4.5. İç Kontrol Sistemi İncelenip İncelenmediğine Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu denetçilerin İç kontrol sistemi incelenip incelenmediğine göre dağılım Tablo 5.5’de Evet %57.14 Hayır %42.86 şeklinde verilmiştir. Yüzelere bakıldığında İç kontrolü değerlendirdiklerini görmekteyiz. İç Kontrol işletmelerin belirlenmiş hedeflere ulaşmasında, gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış, kurumun genelini etkileyen süreçtir. Sadece finansal işlemler ve raporlama ile ilgili değil; yönetimi, idare süreçlerini, stratejiyi ve kurumun diğer faaliyetlerini kapsayan tüm kontrolleri ifade eder

Tablo 5.6. İç Kontrol Sistemince Tespit Edilen Eksikliklerin Yönetime Raporlanmasına Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
66.67	33.33	15	100

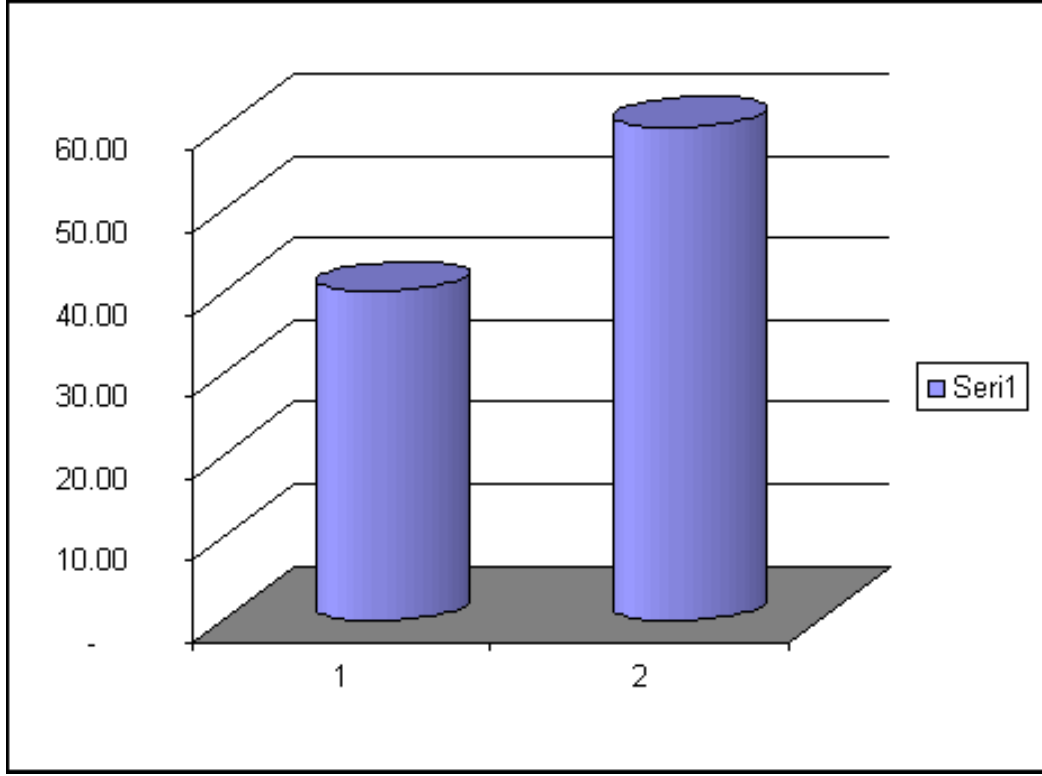


Şekil 5.6. İç Kontrol Sistemince Tespit Edilen Eksikliklerin Yönetime Raporlanmasına Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrol sistemince tespit edilen eksikliklerin yönetime raporlanmasına göre dağılım Tablo 5.6 verilmiştir. İç kontrolle ilgili eksik hata tespit ettiklerinde Bağımsız denetim firmalarının %66.67'si iç kontrol de tespit edilen eksiklikleri işletme yönetimine raporladıklarını %33.33 ise yönetime raporlamadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5.7. İç Kontrolü Sistemindeki Eksiklikleri Yönetime Bildirim Şekline Göre Dağılım

Sözlü Olarak	Yazılı Olarak	Adet	Yüzde Dağılım
40.00	60.00	15	100

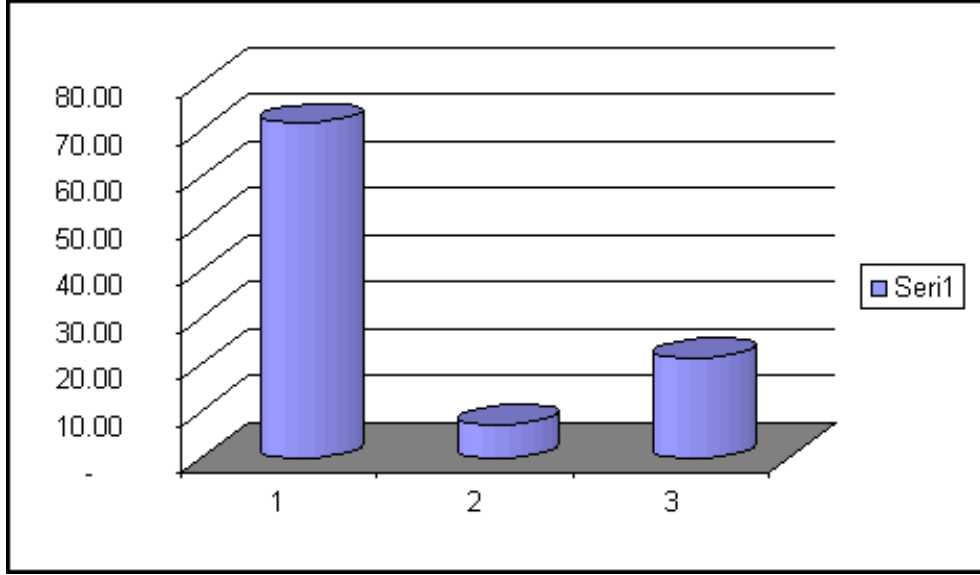


Şekil 5.7. İç Kontrolü Sistemindeki Eksiklikleri Yönetime Bildirim Şekline Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrol sisteminde tespit edilen eksikliklerin yönetime bildirme şekline göre dağılım Tablo 5.7 verilmiştir. Denetim firmalarının %40 sözlü beyanda bulunarak %60 yazılı olarak eksikliklerin giderilmesini yönetime bildirmişlerdir.

Tablo 5.8. İç Kontrolü Değerlendirme Yöntemlerine Göre Dağılım

Not Alma	Akış Şema	Anket	Adet	Yüzde Dağılım
71.43	7.14	21.43	14	100

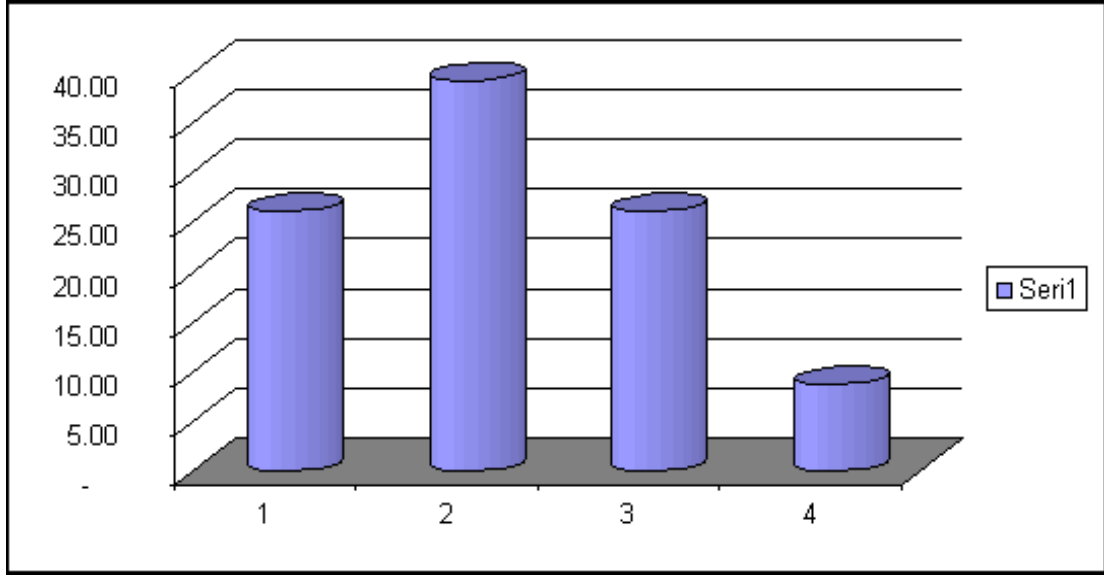


Şekil 5.8. İç Kontrolü Değerlendirme Yöntemleri Ne Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrolü değerlendirme yöntemleri Tablo 5.8’de verilmiştir. Yüzelere bakıldığında %71.43 Not Alma Yöntemi, %7.14 Akış Şema Yöntemi %21.43 Anket yöntemi kullanılmaktadır. En çok kullanılan yöntemdir kullanımı basittir. Bağımsız denetçi işletme örgüt yapısındaki yetkili kişilere sorular sorarak ve onlarla konuşarak notlar alır. Daha sonra önemli gördüğü konuları çalışma kağıtlarına aktarır.

Tablo 5.9. İç Kontrolü Değerlendirmede Görev Alan Kişilere Göre Dağılım

Baş Denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı	Adet	Yüzde Dağılım
26.09	39.13	26.09	8.70	23	100

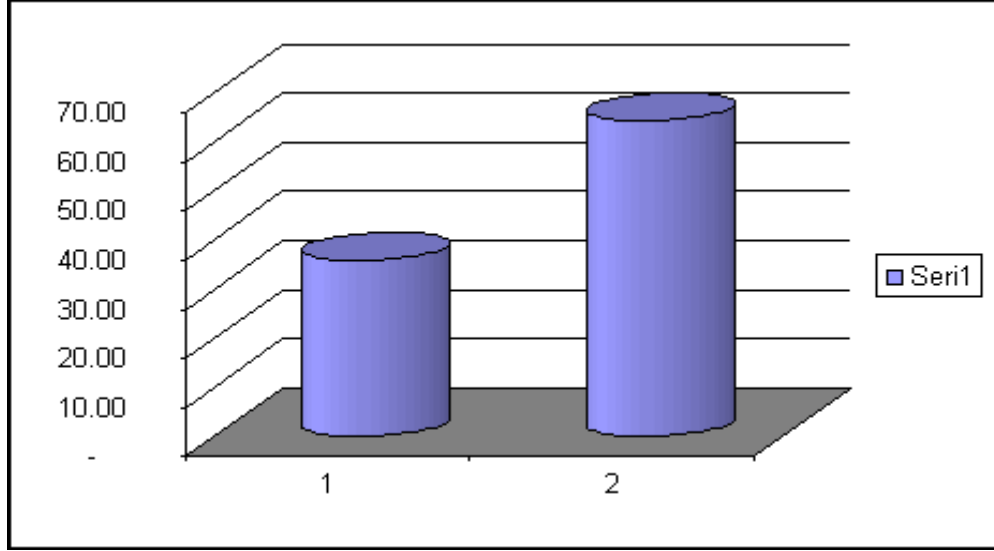


Şekil 5.9. İç Kontrolü Değerlendirmede Görev Alan Kişilere Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrolü değerlendirmede görev alan kişilere göre dağılım Tablo 5.9'da verilmiştir. %26.09 Sorumlu Baş Denetçi, %39.13 Kıdemli Denetçi, 26.09 Denetçi, %8.70 Denetçi Yardımcısı görev almaktadır. İç kontrolü değerlendirmesinin %39.13 Kıdemli Denetçiler %26.09 Kıdemli denetçi ve denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Tablo 5.10. Etkin İç Kontrol Sistemine Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
35.71	64.29	14	100

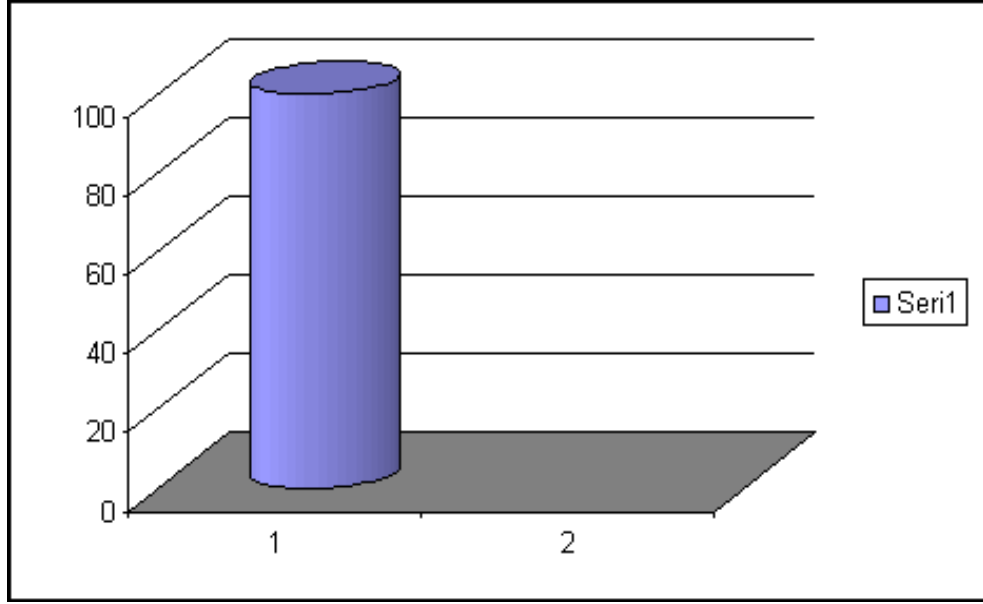


Şekil 5.10. Etkin İç Kontrol Sistemine Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Etkin iç kontrol sistemine göre dağılım Tablo 5.10'da verilmiştir. Tabloya göre Etkin iç kontrol evet %35.71, Hayır %64.29 olarak ifade edilmiştir. İşletmelerde bağımsız denetim yapıldığını fakat iç kontrole gereken önem verilmediğini görmekteyiz. Denetçilerde ben kontrol ettim yeterli yaklaşımı mevcut olduğundan iç kontrole önem vermemektedirler.

Tablo 5.11. Etkin İç Kontrol Zaman Ve Maliyet Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığına Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
100		15	100

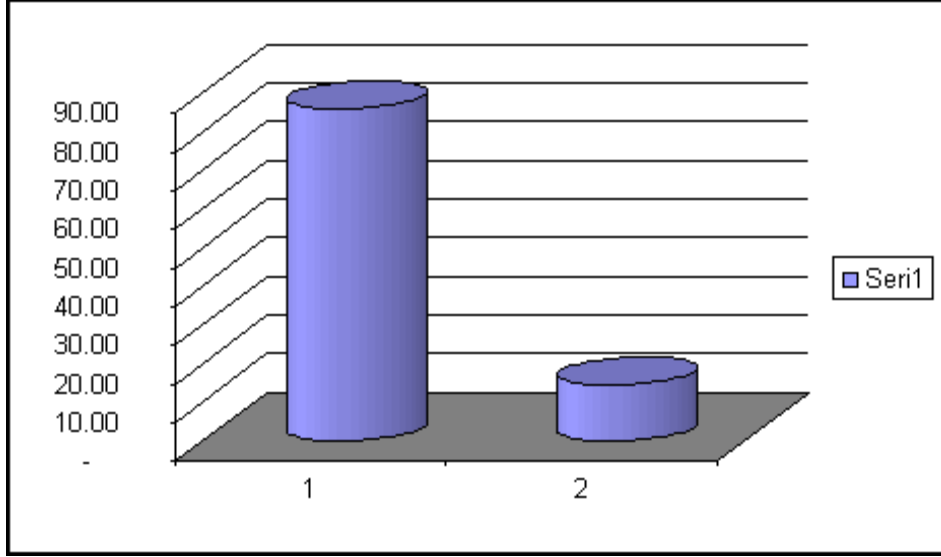


Şekil 5.11. Etkin İç Kontrol Zaman ve Maliyet Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığına Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Etkin iç kontrol zaman ve maliyet tasarrufu sağlayıp sağlamadığına göre dağılım Tablo 5.11’de verilmiştir. Tabloya göre %100 Etkin iç kontrolün zaman ve maliyet tasarrufu sağladığını belirtmiştir. İşletmelerde iç denetim güvenilir ise bağımsız denetim çalışmalarının kapsamını genişletmez daraltır bu durum da zaman ve maliyet tasarrufu sağlar.

Tablo 5.12. İç Kontrolün Değerlendirilmesi Sonrası Eylem Planı İlişkin Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
85.71	14.29	14	100

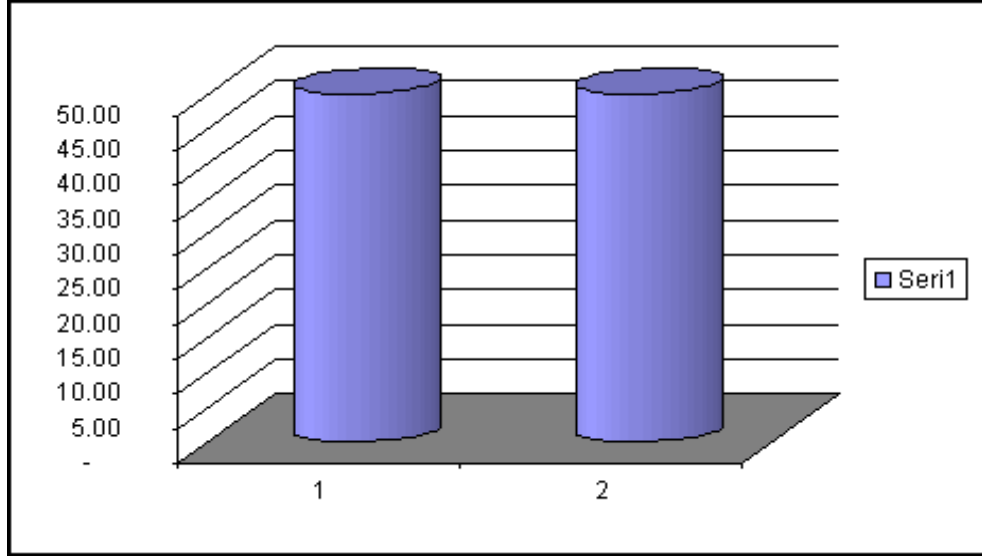


Şekil 5.12. İç Kontrolün Değerlendirilmesi Sonrası Eylem Planı İlişkin Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrolün değerlendirilmesi sonrası eylem planı ilişkin dağılım Tablo 5.12’de verilmiştir. Tabloya göre Bağımsız denetçiler işletmelerde iç kontrol değerlendirmesi sonucunda eylem planı hazırlamaktadırlar. Evet %85.71 Hayır %14.29 olarak belirtmişlerdir. Tespit edilen hata ve eksiklikleri yönetime sözlü veya yazılı olarak rapor ile bildirmektedirler.

Tablo 5.13. İç Denetim Faaliyeti Standartlara Uygun Yürütülüp Yürütülmediğine Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
50.00	50.00	12	100

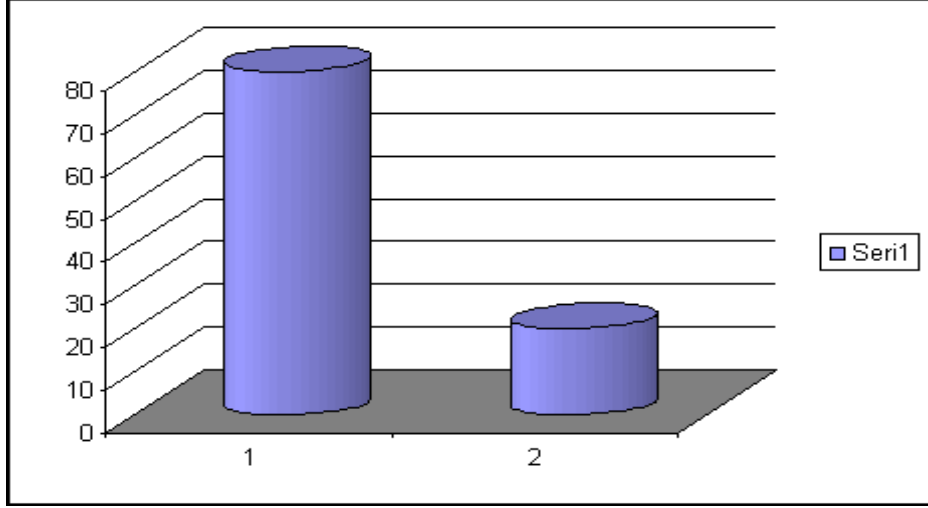


Şekil 5.13. İç Denetim Faaliyeti Standartlara Uygun Mu

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç denetim faaliyeti standartlara göre dağılım Tablo 5.13’de verilmiştir. Tabloya göre Evet %50, Hayır %50 olarak belirtilmiştir. Standartlar, iç denetçilerin niteliklerini denetim faaliyetinde uygulanması gereken süreçleri belirlemektedir. Standartlar; iç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri tanımlamak, uygulamaya yönelik bir çerçeve oluşturmak, denetimin kalitesinin değerlendirilmesi gereken ölçütleri belirlemek, kurumsal işlem ve süreçlerin gelişimini desteklemek, iç denetimin katma değerinin artırılmasını amaçlar.

Tablo 5.14. Denetim Çalışmalarında İç Kontrol Çalışmalarından Yararlanmasına Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
80	20	15	100

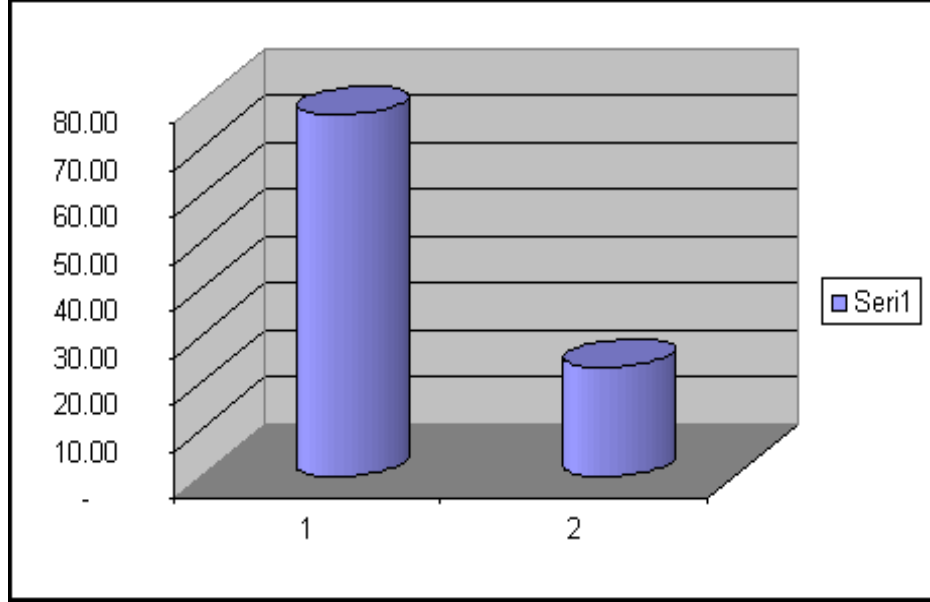


Şekil 5.14. Denetim Çalışmalarında İç Kontrol Çalışmalarından Yararlanıp Yararlanmasına Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Denetim çalışmalarında iç kontrol çalışmalarından yararlanmasına göre dağılım Tablo 5.14’de verilmiştir. Tabloya göre %80 işletmelerin denetiminde iç kontrolden yararlandıklarını, %20 ise iç kontrol den yararlanmadıklarını belirtmişlerdir. Bağımsız denetim firması açısından bakıldığında her zaman etkin iç kontrolüne sahip işletmeyi denetlemek avantajdır zaman maliyet tasarrufu söz konusudur.

Tablo 5.15. İç Denetçilerle İşbirliği Sağlama Derecesine Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
76.92	23.08	13	100

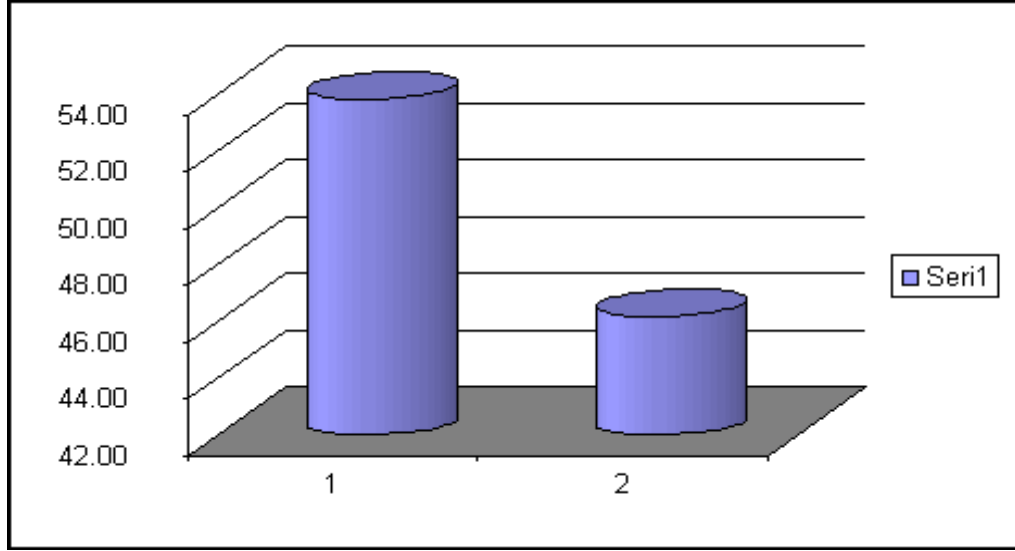


Şekil 5.15. İç Denetçilerle İşbirliği Sağlama Derecesine Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç Denetçilerle işbirliği sağlama derecesine göre dağılım Tablo 5.15’de verilmiştir. Bağımsız denetim firmaları denetçileri denetimlerinde %76.92 iç denetçiler ile işbirliği sağlamakta, %23.08 ise iç denetçilerle işbirliği sağlayamadıkları görülmektedir. Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler denetim yaparken birbirlerinin çalışmalarından raporlarından bulgularından yararlanabilmektedirler. Bağımsız denetçi firmalarda iç denetim biriminden iç kontrol sistemi hakkında bilgi alabilir. Sağlanan iş birliği zaman ve maliyet tasarrufu sağlar. Tabloda da görüldüğü üzere bağımsız denetçilerin iç denetçilerle işbirliği yaptığını da görmekteyiz.

Tablo 5.16. İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaları İşletme Yönetiminden Bağımsız Ve Tarafsız Davrandığı Konusundaki Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
53.85	46.15	13	100

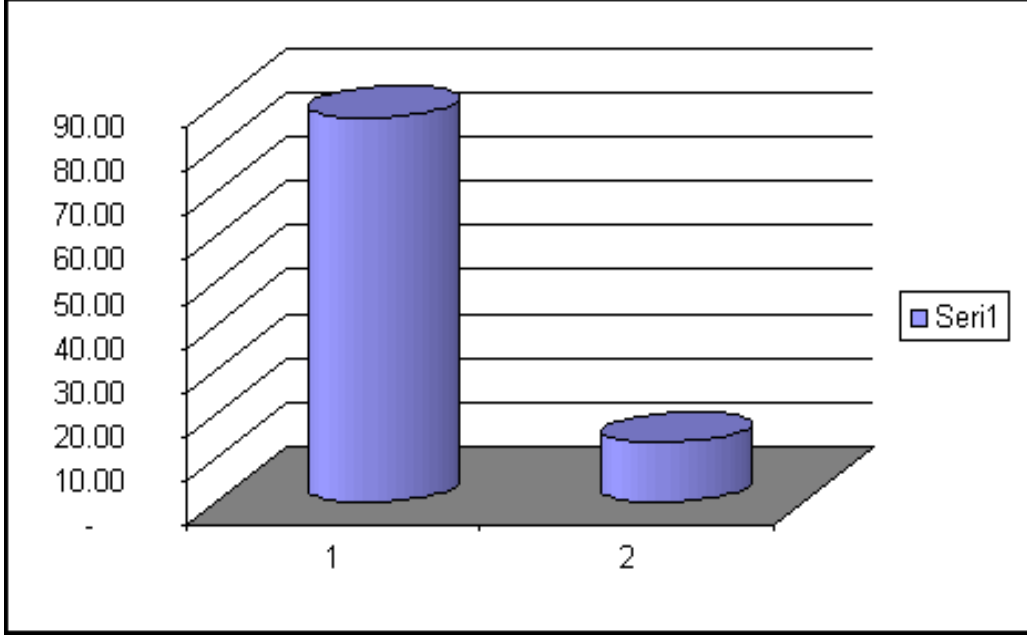


Şekil 5.16. İç Denetçilerin Yaptıkları Çalışmaları İşletme Yönetiminden Bağımsız Ve Tarafsız Davrandığı Konusundaki Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç denetçilerin yaptıkları çalışmaları işletme yönetiminden bağımsız ve tarafsız davrandığı konusundaki dağılım Tablo 5.16’da verilmiştir. Tabloya göre iç denetçilerin %53.85 bağımsız tarafsız davrandıklarından %46.15 ise bağımsız tarafsız davranamadıkları belirtmiştir. İç denetçiler işletme yapılan firmanın çalışan elemanı olduğundan tarafsız bağımsız objektif davranabiliyor mu? sorusu hep mevcuttur. Denetçilerin ahlaki sorumluluk sahibi olmalı ve dürüst olmayı gerektirmektedir. Bağımsız denetçi iç denetçi çalışmalarından objektif tarafsız bağımsız davrandığına inanıyorsa yararlanmalıdır.

Tablo 5.17. İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporunda Yanlış Görüş İhtimaline Karşı Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
86.67	13.33	15	100

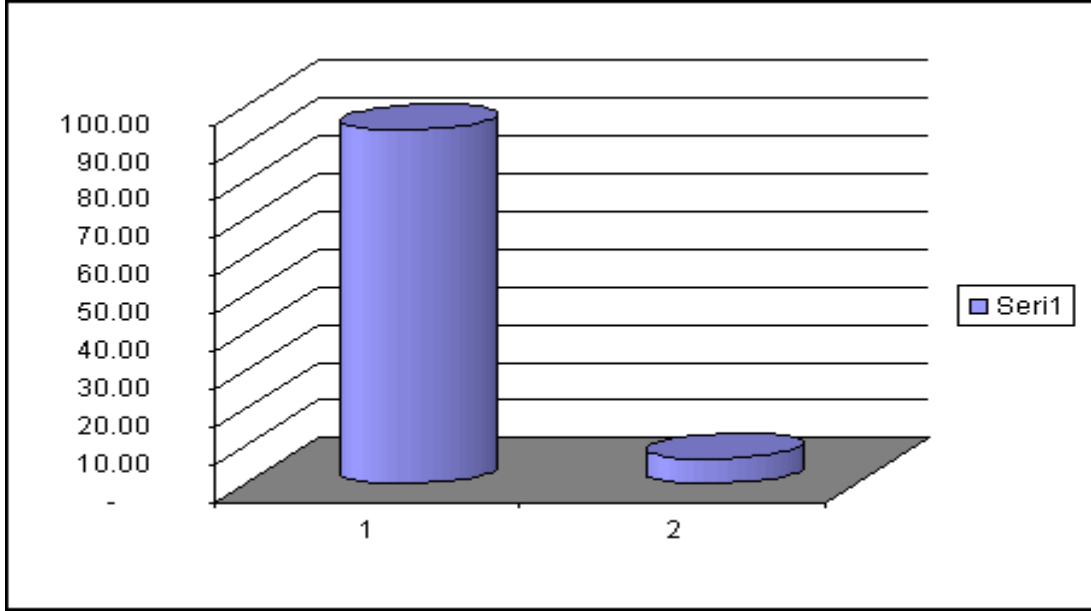


Şekil 5.17. İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporunda Yanlış Görüş İhtimaline Karşı Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İşletmelerin etkin iç kontrol, güvenilir denetim departmanı olması hatayı, hileyi azaltacağına göre dağılım Tablo 5.17’de verilmiştir. Tabloya göre %86.67, Hayır %13.33 olarak görülmektedir. Bağımsız denetçiler denetim güvenilirse, iç kontrol etkinse bağımsız denetim raporunda yanlış görüş bildirmez yanlış görüş bildirme ihtimali olsa dahi çok az gerçekleşir.

Tablo 5.18. İç Kontrol Sistemini Değerlendirmenin Bağımsız Denetime Katkısına Göre Dağılım

Evet	Hayır	Adet	Yüzde Dağılım
93.33	6.67	15	100

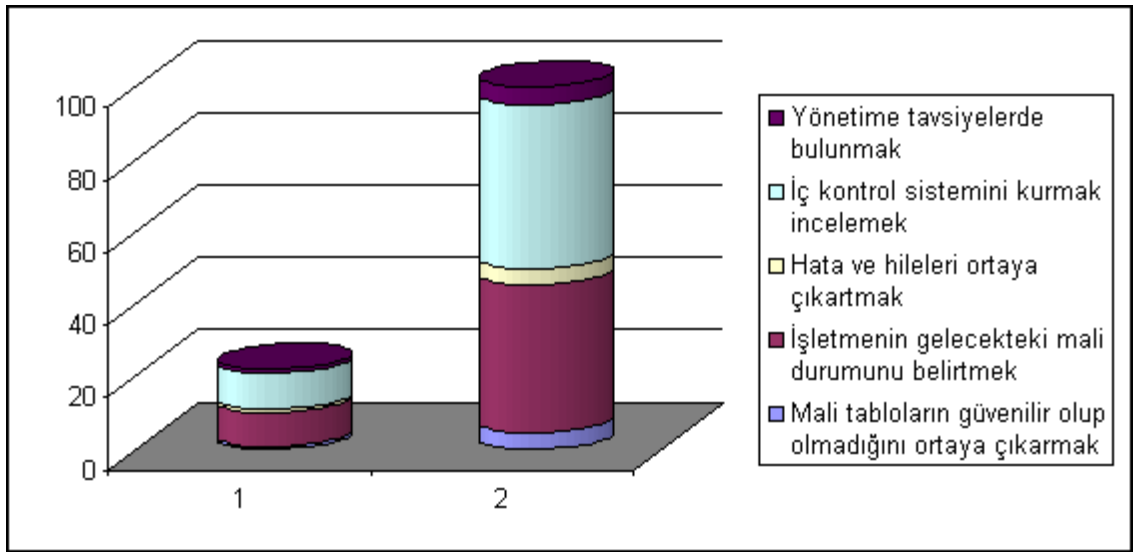


Şekil 5.18. İç Kontrol Sistemini Değerlendirmenin Bağımsız Denetime Katkısına Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrol sistemini değerlendirmenin bağımsız denetime katkısına göre dağılım Tablo 5.18’de verilmiştir. Tabloya göre iç kontrol sistemini değerlendirmenin bağımsız denetime katkısı Evet %93.33 Hayır %6.67 belirtilmiştir. İç kontrol bağımsız denetim açısından bakıldığında iç kontrolü incelemenin değerlendirmenin risklerin önceden doğru saptanmasının zaman tasarrufu sağladığına denetimin kapsamının genişletilmediğini daha önce değinmiştik.

Tablo 5.19. Bağımsız Denetçinin Görevlerine Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
Mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya çıkarmak	1	4.55
İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirtmek	9	40.91
Hata ve hileleri ortaya çıkartmak	1	4.55
✓ İç kontrol sistemini kurmak incelemek	10	45.45
Yönetime tavsiyelerde bulunmak	1	4.55



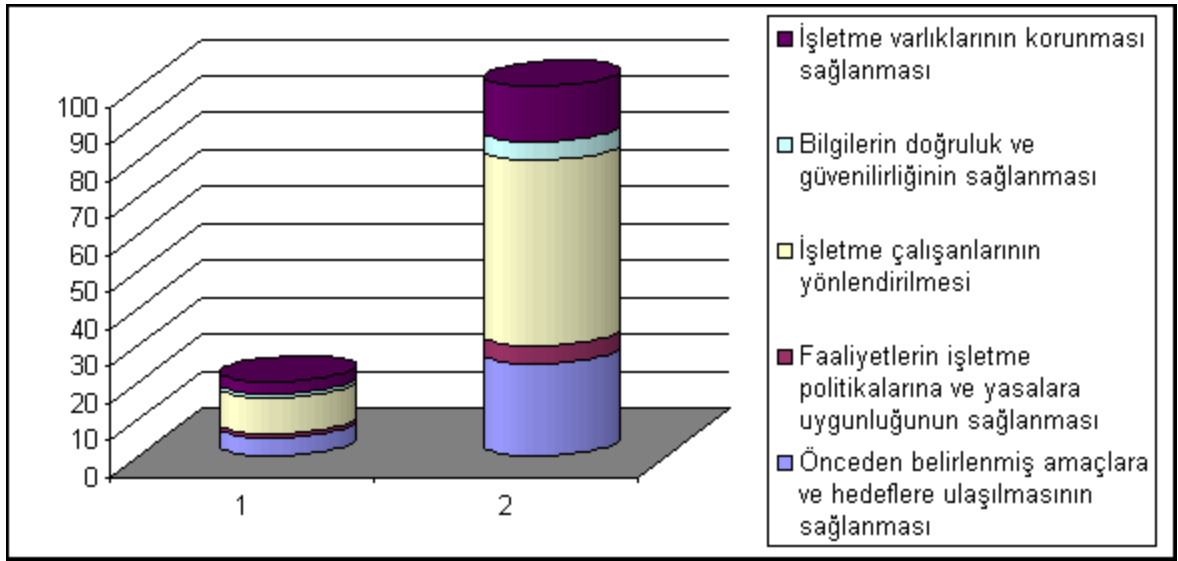
Şekil 5.19. Bağımsız Denetçinin Görevlerine Göre Dağılım

20-Aşağıdakilerden hangisi iç kontrol sisteminin amaçlarından birisi değildir?

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Bağımsız denetçinin görevlerine göre dağılım Tablo 5.19’da verilmiştir. Tabloya göre %45.55 İç kontrolü kurmak incelemek bağımsız denetçilerin görevi değildir. Mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya çıkarmak, İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirlemek, hata ve hileleri ortaya çıkartmak, Yönetime tavsiyelerde bulunmak bağımsız denetçinin görevlerindedir.

Tablo 5.20. İç Kontrol Sisteminin Amaçlarına Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmalarının sağlanması	5	25
Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunun sağlanması	1	5
✓ İşletme çalışanlarının yönlendirilmesi	10	50
Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması	1	5
İşletme varlıklarının korunması sağlanması	3	15
Toplam	20	100



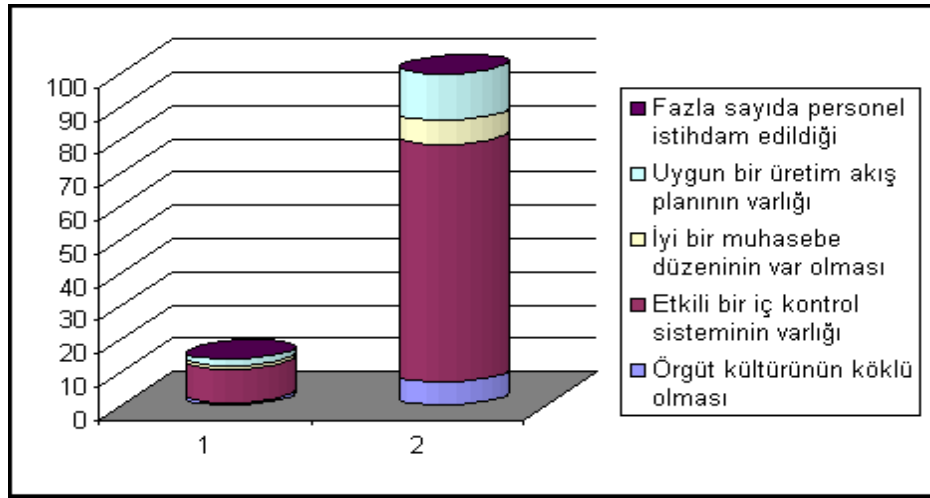
Şekil 5.20. İç Kontrol Sisteminin Amaçlarına Göre Dağılım

21-Bir işletmede bir malın siparişini veren, satın alan, parasını ödeyen ve ödemeyi

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç kontrol sisteminin amaçlarına göre dağılım Tablo 5.20’de belirtilmiştir. Tabloya göre İşletme çalışanların Yönlendirilmesi %50 İç kontrolün amaçları arasında yer almamaktadır. Önceden belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmalarının sağlanması, Faaliyetlerin işletme politikalarına ve yasalara uygunluğunun sağlanması, Bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, İşletme varlıklarının korunması sağlanması iç kontrolün amaçlarındandır.

Tablo 5.21. İşletmelerde Siparişi Veren İle Muhasebeleştiren Kişilerin Ayrı Olması Dağılımı

	Adet	Yüzde Dağılım
Örgüt kültürünün köklü olması	1	7.14
✓ Etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı	10	71.43
İyi bir muhasebe düzeninin var olması	1	7.14
Uygun bir üretim akış planının varlığı	2	14.29
Fazla sayıda personel istihdam edildiği	0	-
Toplam	14	100.00

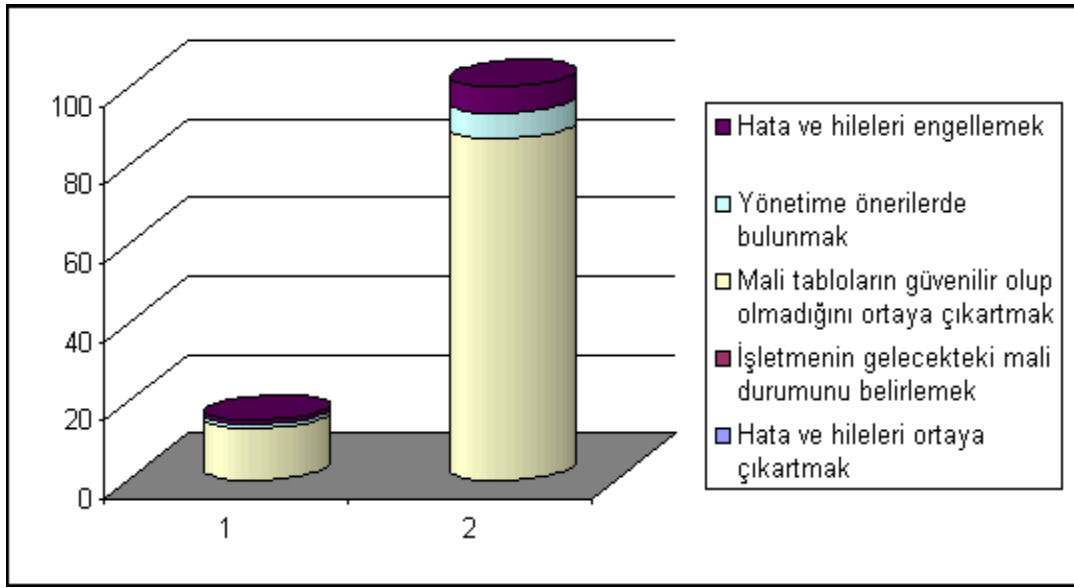


Şekil 5.21. İşletmelerde Siparişi Veren İle Muhasebeleştiren Kişilerin Ayrı Olması

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İşletmelerde siparişi veren ile muhasebeleştiren kişilerin ayrı olması Tablo 5.21’de verilmiştir. Tabloya göre işletmelerde %71.43 Etkin İç Kontrol sisteminin var olduğunu göstermektedir.

Tablo 5.22. Bağımsız Denetçinin Denetim Yapmaktaki Asıl Amacına Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
Hata ve hileleri ortaya çıkartmak	0	-
İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirlemek	0	-
✓ Mali tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya çıkartmak	13	86.67
Yönetime önerilerde bulunmak	1	6.67
Hata ve hileleri engellemek	1	6.67
Toplam	15	100

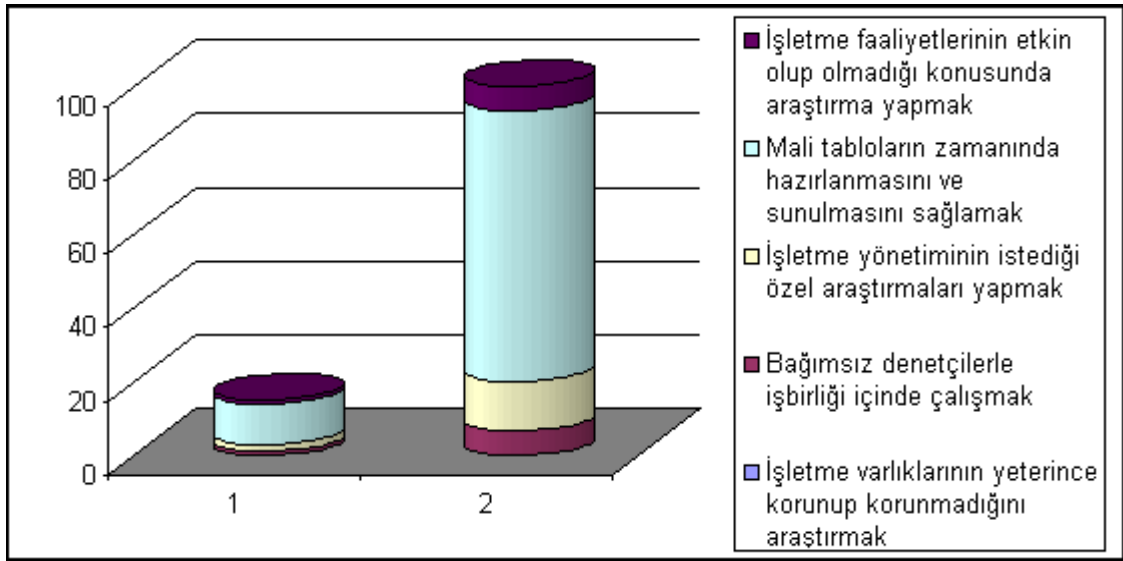


Şekil 5.22. Bağımsız Denetçinin Denetim Yapmaktaki Asıl Amacına Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Bağımsız denetçinin denetim yapmaktaki asıl amacına göre dağılım Tablo 5.22’de verilmiştir. Tabloya göre Bağımsız denetçinin asıl amacı %86.67 Mali Tabloların güvenilir olup olmadığını ortaya çıkartmaktır.

Tablo 5.23. İç Denetçilerin Görevlerine Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak	0	-
Bağımsız denetçilerle işbirliği içinde çalışmak	1	6.67
İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak	2	13.33
✓ Mali tabloların zamanında hazırlanmasını ve sunulmasını sağlamak	11	73.33
İşletme faaliyetlerinin etkin olup olmadığı konusunda araştırma yapmak	1	6.67
	15	100.00

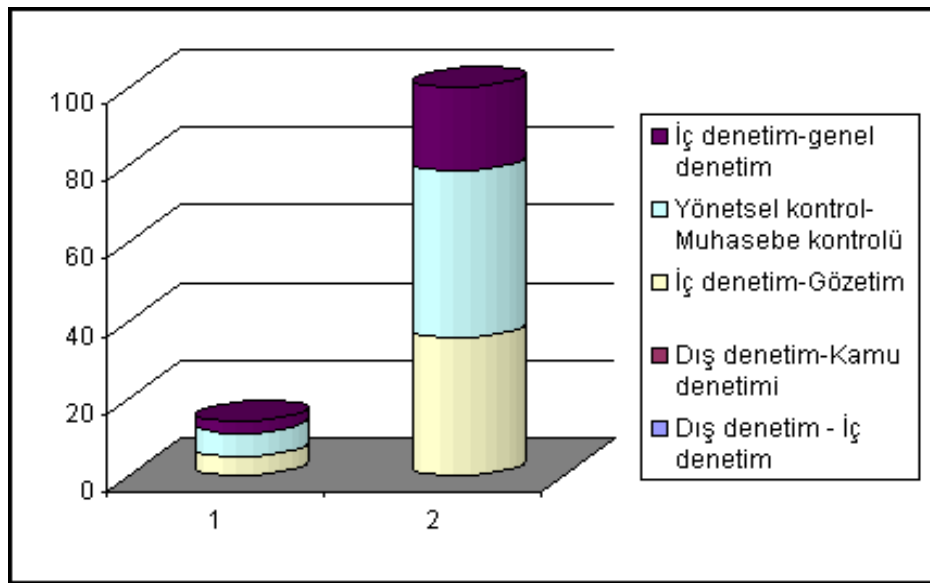


Şekil 5.23. İç Denetçilerin Görevlerine Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu İç denetçilerin görevlerine göre dağılım Tablo 5.23'de belirtilmiştir. Tabloya göre %73.33 Mali Tabloların hazırlanması sağlamak ve sunmak iç denetçilerin görevlerinden değildir. İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak, Bağımsız denetçilerle işbirliği içinde çalışmak, İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapmak, İşletme faaliyetlerinin etkin olup olmadığı konusunda araştırma yapmak iç denetçinin görevlerindedir.

Tablo 5.24. Geniş Anlamda İç Kontrol Neyi İfade Edere Göre Dağılım

	Adet	Yüzde Dağılım
Dış denetim - İç denetim	0	-
Dış denetim-Kamu denetimi	0	-
İç denetim-Gözetim	5	35.71
✓ Yönetsel kontrol-Muhasebe kontrolü	6	42.86
İç denetim-genel denetim	3	21.43
Toplam	14	100.00



Şekil 5.24. Geniş Anlamda İç Kontrol Neyi İfade Edere Göre Dağılım

Bağımsız denetim firmaları ile yapılan anket çalışması sonucu Geniş anlamda iç kontrol neyi ifade edere göre dağılım Tablo 5.24’de verilmiştir. Tabloya göre geniş anlamda iç kontrol %42.86 ile yönetsel kontrol ve muhasebe kontrolünü olarak belirtilmiştir. Yönetsel kontrol işlemlerin, işletmenin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntem ve usullerdir. Muhasebe Kontrolü Varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru şekilde yapılması, mali tabloların zamanında güvenilir olarak hazırlanması amacına yönelik olarak konulan tüm yöntem ve usullerdir

BÖLÜM 6 SONUÇ

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar, işletme yönetiminden bazı bilgileri talep etme hakları mevcuttur, kendilerine sunulan bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olmadıklarından, bilgileri kaynağında inceleme olanağına ve yeteneğine de sahip değillerdir. İşletme yönetimce hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı hile yoluyla ya da kasıtlı olmadan hata ile yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması ihtimali yüksektir. Güvenilir olmayan bilgilere göre sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması gerekir. İşletme ile ilgili bilgilerin önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi, onaylanması gerekmektedir. Bu şekilde “Denetim” ortaya çıkarmıştır.

İç kontrol ve iç denetim genellikle aynı anlamda kullanıldığı ve bu iki kavramın birbirlerine karıştığı görülmektedir. Bu kavramlar birbirinden farklı birbirini tamamlayan kavramlardır. İç kontrol bir kurumunun üst yönetimi, yönetim kurulu ve personeli tarafından gerçekleştirilen işletmenin etkinliği verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, mevzuata uyum gibi hedeflerin başarılması için makul güvence sağlayan sistematik bir süreçtir. İç denetim bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Çalışmada birinci bölümde; giriş amaç; ikinci bölümünde; Kontrol kavramı üçüncü bölümünde; İç denetim kavramı, dördüncü bölümünde; Bağımsız denetim kavramı beşinci bölümünde; iç kontrol ile iç denetimin bağımsız denetim açısından önemi konulu bir anket çalışması araştırması yapılmıştır. Bağımsız Denetim kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı, yetkili denetçisi olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilklerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir.

İşletmelerde hedeflerin artması nedeniyle faaliyetleri gün geçtikçe karmaşık bir hal almıştır. Küresel rekabet içinde gelişen şirketler, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik vermektedir. Firmalar gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve

verimli şekilde yönetmek, işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması, işletmelerin önceliğini oluşturmaktadır. Büyük ölçekli işletmelerde yönetim, iç kontrol sistemi kurarak ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde islemesini güvenilir iç denetim birimi kurarak gerçekleştirmelidir. Kontrol fonksiyonunda oluşan aksaklıklar kararların işleyişini zayıflatır. Bu durum, işletme için olumsuz bir sonuç doğurmakla birlikte, işletme hakkında piyasadaki karar alıcıların da güveninin sarsılmasına yol açar. Olumsuzlukları önlemek için, etkin isleyen bir iç kontrol sistemi kurmak, iç denetim fonksiyonunu geliştirmek, bağımsız denetime tabi olmak, işletme açısından doğru kararlardır. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması, olumludur ancak kesin sonuç getirmez. İç kontrol sisteminin yetersiz olması güvenilir olmayan bilgi, kanunlara aykırı işlemler, varlık kayıpları ve kaynakların etkin kullanılamaması gibi maliyetlerin, gereğinden fazla kontrole sahip olmanın yaratacağı maliyet işletmeye önemli ölçüde olumsuz sonuçlar yaratabilir. Belirli aralıklarla iç denetim birimi veya bağımsız denetçiler vasıtasıyla iç kontrol sistemi sürekli takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile bağımsız denetçiye, denetime başlamadan uygun bir denetim planı yapabilmesi, uygulanabilecek denetim yordamlarını, kontrol riskini belirleyebilmesi için işletme hakkında bilgi toplaması ve iç kontrol sistemini değerlendirmesi sorumluluğu verilmiştir. Bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemini inceleyip değerlendirdiğinde, iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesine, hata ve hileyi azaltır, iç kontrol sistemine güvenilir denetim çalışmalarının kapsamını daraltabilir. Böylece yapılacak denetimlerde zaman ve maliyet tasarrufu sağlanmış olur.

Bağımsız denetçiler çalışmalarında iç denetim biriminin çalışmalarından yararlanabilir. İç denetimin temel amacı, hatalı işlemleri ve muhtemel hileleri tespit ederek, gerekli düzeltmelerin yapılıp hata ve aksaklıkların tekrarlanmasını önleyecek önlemlerin alınmasıdır. İç denetçiler, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek olası riskleri tespit ederek, işletme aleyhine olan risklerin kontrol edilebilmesi ve azaltılması için işletme yönetimine öneri ve tavsiyelerde bulunurlar. Böylece, işletme faaliyetlerinin doğru ve güvenilir olması bağımsız denetime karşı şeffaf bir denetim ortamı sağlanmış olur. Uygulama kısmında yapılan anket ile bağımsız denetim firmalarının iç kontrol ve iç denetimden ne düzeyde yararlandıkları hakkında fikir sahibi olmaya çalışılmıştır. Sonucun gerçeğe en yakın sonuç olabilmesi için anket, SPK'ya kayıtlı bağımsız denetim firmalarına gönderilmiştir.

KAYNAKLAR

- [1] Adiloğlu, B. (2010), *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleri ile Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- [2] Akbulut, H. (2010). *Muhasebe Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü; Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [3] Akdoğan, N. (1998), *Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları*, İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, Ankara.
- [4] Akgün, A.İ. (1999), *İşletmelerde İç Denetim Uygulaması*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:212, Mayıs.
- [5] Aksoy, T. (2005), *Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslar arası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Önerisi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:73.
- [6] Aksoy, T. (2007), *Basel II'e ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası Yayın No.53, Ağustos.
- [7] Akyel, İ., *Bağımsız Denetimin Önemi Denetim ve Güvenilirlik*, <http://ismailakyel.com/2013/03/bagimsiz-denetimin-onemi-ic-denetim-ve-guvenirliklik/> (31 Ekim 2014)
- [8] Alagoz, A. *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (22 Ağustos 2014)
- [9] Alkılıç, İ., *Neden Bağımsız Denetim,* <http://www.yenitkhakkinda.org/Site/Neden-Bagimsiz-Denetim.aspx> (08 Eylül 2014)
- [10] Altay, S. Ö. (2010), *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

- [11] Aras, G., *Basel II Bankacılık Düzenlemeleri ve İç Denetim*, İç Denetim Dergisi, 17. sayı
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/Basel%20II%20Bankac%C4%B1%C4%B1k%20D%C3%BCzenlemeleri%20Ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetim.pdf> (03 Eylül 2014)
- [12] Arkun, O. F. (1980), *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*, Nihat Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları Yayın No.317-550, İstanbul.
- [13] Arlan, A. *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler*,
<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6825,arlan-ahmet-5018-sayili-kmykk-ile-kamu-harcama-sistemi-.pdf?0>, (30 Ağustos 2014)
- [14] Arslan, S. (2003), *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Yayın No:14, Avcıol Yayınları.
- [15] Ataman, B. (2000), *Türk Denetim Kurumları*, 1.Türkmen Kitabevi, 1.Baskı
- [16] Atmaca, M. (2012), *Muhasebe Skandalları Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı.14, SI.
- [17] Ayaz, M. (2011), *Bankalarda İç Denetim Yaklaşımı ve Bir Uygulama Örneği*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.
- [18] Aydemir, İ. (2008), *Girerken Türkiye 'de Muhasebe Denetim Çalışmaları Üzerine Genel Bir Değerlendirme*, Vergi Dünyası, Sayı 320, İstanbul.
- [19] Bakır, M. (2007), *Denetim*, Dilara Matbaası, Yayın No.9, Trabzon, Şubat.
- [20] Baskıcı, Ç. (2012), *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri IMKB Şirketlerinden Bir uygulama*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [21] Bilge, S. (2014), *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No.1, Kamu Sektöründe İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler
- [22] Bozkurt, N. (1985), *Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Yayınları Yayın No.419, İstanbul.
- [23] Bozkurt, N. (1999), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Basım Yayın No.457, İstanbul.
- [24] Bozkurt, N., *Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi* <http://synergy.gen.tr/goster.aspx?type=makale&id=11> (18 Eylül 2014).
- [25] Ceylan, M. A. (2012), *Türk Ticaret Hukukunda Yeni Bir Denetim Anlayışı*, Bağımsız Denetim Vergi Dünyası, Şubat, Sayı 366,

- [26] Coşkun, A. (2013), *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.
- [27] Çatıktaş, Ö. (2013), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Marmara Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi, Haziran.
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/marmara/KurumsalYonetim.pdf>
(28 Ağustos 2014)
- [28] Çelen, E., *Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20-%202055%20EROL%20%C3%87ELEN.doc> (07 Eylül 2014)
- [29] Çobanoğulları, İ. (2011), *‘Bilgi Sistemleri Denetimi’ Teftiş Ülkemizde ve Diğer Ülkelerde Uygulamaları Bilgi Sistemleri Denetimi ile e-Teftişin Müfettişler Tarafından Yapılabilmesi İçin Gerenlerin Belirlenmesi*, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı, Ankara.
- [30] Çömlekçi, F., Yılcı, M., Erdoğan, N., Önce, S., Kardeş Selimoğlu, S. ve Kaya, E. (2004), *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*, Anadolu Üniversitesi Yayını Yayın No.1585, İstanbul.
- [31] Çömlekçi F., Kepekçi, C., ve Erdoğan, M. (1992), *Muhasebe Denetimi*, Birlik Yayıncılık, Eskişehir.
- [32] Demir, Ş. (2011), *Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi* Mali Çözüm Dergisi, Mart Nisan.
- [33] Demirbaş, M. (2005), *İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:7, İstanbul.
- [34] Demirel, A. (2007), *Bağımsız Denetimde İşletme İç kontrol Yapısının İncelenmesi ve bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler, İstanbul.
- [35] *Denetim İlke ve Esasları*, Hesap Uzmanları Derneği, Yıldız Ofset, Temmuz 2004
- [36] Duman, S. (2006), *İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Örnek Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- [37] Durak, G. (2014), *Bağımsız Denetim İç Denetim*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No.1, Bağımsız Denetim-İç Denetim.
- [38] Ercan, N. (2012), *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- [39] Erdoğan, S. (2009), *İç Kontrol Sistemi Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No.2799, Ankara.

- [40] Erdoğan, S. (2013), *Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi*, Doktora Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- [41] Eryılmaz, A., *J-SOX, Amerikalı Sox’un Yerini Alır Mı?*, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2.pdf (28 Ağustos 2014)
- [42] Esendemir Gökpınar, E. (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesi ile ilgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- [43] Gökalp, B. (2013), *Kamu Yönetiminde İç Denetim Etkinliğinin Ölçülmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [44] Gülseren, M. F. (1996), *İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [45] Gürbüz, H. (1995), *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı.
- [46] Güredin E. (1988), *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No.50, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- [47] Güredin, E. (1983), *Denetim*, Formül Matbaası, İstanbul.
- [48] Güredin, E. (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Arıkan Yayıncılık, İstanbul.
- [49] *Gürel YMM İç Kontrol ve Hile Denetimi*, http://www.vergikilavuzu.com/Assets/Content/file/6_ic_kontrols.pdf (31 Ekim 2014)
- [50] Gürkan, N. Z. (2009), *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- [51] Hiç Şaşmaz, M. (1974), *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları 4.Baskı Ankara.
- [52] <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der89m5.pdf> (2 Eylül 2014)
- [53] http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/Docs/Ic_Denetim_Mevzuat%C4%B1_El_Kitab%C4%B1.pdf (05 Eylül 2014)
- [54] http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/Docs/Ic_Denetim_Mevzuat%C4%B1_El_Kitab%C4%B1.pdf (18 Eylül 2014)
- [55] <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/a1tusiadsunum.pdf> (04 Eylül 2014)
- [56] <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/148IAT.pdf> (05 Eylül 2014)
- [57] <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=366> (06 Eylül 2014)

- [58] <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/Geli%C5%9Fmekte%20Olan%20%C3%9Ckelere%20Y%C3%B6nelik%20Uluslararası%20Sermaye%20Hareketlerini%20Etkileyen%20Uruslar.pdf> (05 Eylül 2014)
- [59] <http://www.dunya.com/isletmelerde-ic-denetimin-onemi-117137h.htm> (2 Eylül 2014)
- [60] <http://www.isletmeportali.com/smmm-staj-baslatma-ve-smmm-yeterlilik/c107-smmm-yeterlilik-muhasebe-denetimi/muhasebe> (18 Eylül 2014)
- [61] <http://www.iticu.edu.tr/uploads/kutuphane/dergi/s7/M00089.pdf> (21 Ağustos 2014)
- [62] <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Kamuda%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol.pdf> (21 Ağustos 2014)
- [63] <http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/IcKontrol.aspx> (22 Ağustos 2014)
- [64] <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/145.k2yhokose.pdf> (06 Eylül 2014)
- [65] <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras08icdenetimstandart.pdf> (18 Eylül 2014)
- [66] <http://www.sermayepiyasasi.org/araç-kurum-mevzuat/467-c-denetim-teblii-seri-v-no-68.html> (05 Eylül 2014)
- [67] <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%C3%BCmanlar/%C3%87eviriler/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Kavramlar%C4%B1%20S%C3%B6z%20%C3%BC%C4%9F%C3%BC-INTOSAI.pdf> (10 Ağustos 2014)
- [68] <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k5018.html> (05 Eylül 2014)
- [69] <http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/08/6102-TTK.pdf> (30 Ağustos 2014)
- [70] <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi> (2 Eylül 2014)
- [71] <http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=Standartlar> (03 Eylül 2014)
- [72] http://www.tide.org.tr/uploads/news/Platin_Ek.pdf (18 Eylül 2014)
- [73] <http://www.tide.org.tr/uploads/pdf/EtikKurallari.pdf> (05 Eylül 2014)
- [74] http://www2.cbu.edu.tr/yonetimekonomi/dergi/pdf/C17S12010/83_98.pdf (15 Eylül 2014)
- [75] https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/1540bankacilik_kanunu_13.9.2013.pdf (05 Eylül 2014)
- [76] İbiş, C. ve Çatıktaş, Ö. (2012), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış*, Sayıştay Dergisi, Sayı:85/Nisan-Haziran.

- [77] *İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınlar Yayın No.3, 10-11, Ankara, Mayıs 1985
- [78] Kalkınoğlu, M. (2012), *İç Kontrol Sistemi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı 234, İstanbul, Haziran.
- [79] *Kamu Bileşim Platformu VIII 'Bileşim Teknolojilerde Risk Yönetimi'* Nisan 2006 http://www.tbd.org.tr/usr_img/cd/kamubib14/raporlarPDF/RP2-2006.pdf s.35 (03 Eylül 2014)
- [80] *Kamuda İç Kontrol* <http://www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/Kamuda%20%C4%B0%C3%A7%20Kontrol.pdf> (30 Ağustos 2014),
- [81] Kandemir, C. (2010), *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- [82] Kardeş, S., *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No.29
- [83] Kasım, S. D. (2011), *İç Denetim Sistemlerinin Bankaların Verimliliği Üzerindeki Etkisi*, Marmara Üniversitesi Banka ve Sigortacılık Enstitüsü Doktora Tezi, İstanbul.
- [84] Kaval, H. (2003), *Muhasebe Denetimi*, Yaklaşım Yayın No.3, Ankara.
- [85] Kaya, A. ve Demiral, H. (2001), *Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları*, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak.
- [86] Kepekçi, C. (1982), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Erkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.251, Eskişehir.
- [87] Kepekçi, C. (2004), *Bağımsız Denetim*, 5.Baskı, Avcıol Basım
- [88] Kırıl, H. (2014), *İç denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları Ankara, Nisan, Yayın No.1 içinde; Barış Bağcı, *Bilgi Teknolojileri Standartları ve Çerçevesi*, 345-346.
- [89] Kiracı, M. (2003), *Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi*, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık, http://sbd.ogu.edu.tr/makaleler/4_2_Makale_5.pdf (27Ağustos 2014)
- [90] Kiracı, M. (2004), *Bir Bilgisayar Destekli Denetim Tekniği Olarak Paralel Simulasyon Tekniği*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:68, Eylül.
- [91] Kocabay, İ. (1998), *İşletmelerde İç Denetim*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 198, Subat.

- [92] Kocaer, S. ve İbrahimoglu, N. (2003), *İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi*, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.21 Sayı.1.
- [93] Korkmaz, Z. (2011), *Coso ve İç kontrol standartları ve Türkiye Uygulaması*, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.
- [94] Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*, Mevzuat Dergisi, Yıl.9, Sayı.103, Temmuz.
- [95] Kulak, F. (2009), *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında İç Kontrol ve İç Denetim Etkililiği Konusunda Bir Değerlendirme*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- [96] Kurban, İ. (1997), *İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçeri Düzenlemeler*, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:13, Mayıs.
- [97] Küpcü, H. (2011), *İç Denetim ve Kurumsal Yönetim*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran.
- [98] Memiş, M. Ü. (2006), *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye Deki Büyük İşletmeler Üzerinde Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- [99] Önen, M. ve Ozmen, B., *Kamu Maliye Yönetiminde Kontrol ve Sorumluluk*, Sayıştay Dergisi, Sayı No.81.
- [100] Özen, G. (2010), *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- [101] Özeren, B. (2006), *Kamu Kesimi İç kontrol standartları Rehberi*, Çeviri, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf> (01 Eylül 2014)
- [102] Özyürek, H. (2012). *Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi*, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt n.4, Sayı 2.
- [103] Saltık, N., *Maliye Bakanlığı İç Kontrol Merkezi Uyuymlaştırma Merkezi 'İç kontrol Standartları'* <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0> (22 Ağustos 2014)
- [104] Sarıkaya, R., *Kamu Harcamalarında Etkinliğin Sağlanması Bakımından İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- [105] *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, Seri: X, No: 22,

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> (07 Eylül 2014)

- [106] Sezal, L. (2006), *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Ticari Bir Bankanın Uygulamaları Üzerine İncelemeler*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- [107] Sezer, H. (2001), *İç Denetimin Fonksiyonel Yapısı*, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, Sayı:16.
- [108] Sönmez, A. (2008), *Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- [109] Süer, A. Z. *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, s.13 (29 Ağustos 2014)
- [110] Sümer, E. (2010), *Türkiye’de Kamu ve İç Kontrol Sistemi Hakkında Hesap Verme Mekanizmaları*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Maliye Uzman Yardımcılığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Haziran.
- [111] T. C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı *İç Kontrol El Kitabı*, Ağustos 2013, Yayın No.3, <http://www.csgeb.gov.tr/csgebPortal/ShowProperty/WLP%20Repository/sgb/dosyalar/ickontrolkitabi/> (30 Ağustos 2014)
- [112] Tezal, S. (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- [113] (TİDE) *Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş ve Öneriler*, 2012, s.15-16 <http://tide.org.tr/uploads/news/Yeni%20TTK%20ve%20%C4%B0%C3%A7%20Denetime%20ili%C5%9Fkin%20d%C3%BCzenlemelere%20hakk%C4%B1nda%20g%C3%B6r%C5%9F%20ve%20%C3%B6neriler%20-%20T%C4%B0DE%20-%20Temmuz%202012.pdf> (04 Eylül 2014)
- [114] Tuan, K. (2008), *İşletmelerde Yönetimin Kontrol Fonksiyonununun Bağımsız Dış Denetim Üzerindeki Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- [115] Tufan, M. ve Gürün, M. (2013), *Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi*, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:89/Nisan - Haziran.
- [116] Turhan, M. (2009), *Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimi Uygulama Süreci*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- [117] Türedi, H. (2001), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- [118] Unsal, M. M. (2006), *İç Denetim Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü Türkiye’de Büyük İşletmeler Üzerine Saha Araştırması*, Doktora Tezi, Çukorava Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- [119] Uyar, S. (2010), *UFRS Uygulamalarında İç kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi*, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2/2.
- [120] Uzay, Ş., *İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur*, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> (01 Eylül 2014)
- [121] Uzay, Ş., *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No.132, Ankara
- [122] Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2008), *Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe*, 20-24 Temmuz 2008 tarihinde İstanbul’da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi Sunumu, s.2, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf
- [123] Uzun, A. K. (2009), *Şirketlerde İç Kontrolün Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü*, Aktive Dergisi Kasım-Aralık 2009, Sayı 62. http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (30 Ağustos 2014)
- [124] Uzun, A. K., *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi*, http://www.icdenetim.net/index.php?option=com_content&view=article&id=83:isletmelerde-ic-kontrol-sistemi&catid=34 (23 Ağustos 2014),
- [125] Uzunay, V. (2007), *Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler* Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü, Ankara.
- [126] Ünver, T. (2014), *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No.1, *Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ve İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği*, 270.
- [127] www.niyazikurnaz.net/denetim1/denetim-3.ppt (15 Eylül 2014)
- [128] Yavaşoğlu, M. (2011), *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar*, Seçkin Yayıncılık, Anlara.
- [129] Yavuz, S. T. (2002), *İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri*, Bankacılar Dergisi, Sayı 42.
- [130] Yıllancı, M. (2001), *Muhasebe Bilgi Sistemi, İç kontrol ve Verimlilik Üçgeni*, Mödav Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, Cilt N.3, Sayı.3, Eylül.
- [131] Yıldırım, H. (2012), *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçi ve Denetim Müessesesi*, Vergi Dünyası, Mayıs, Sayı 369

- [132] Yurdakul, H. (2005), *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiyedeki Uygulamaları* Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [133] Yurtsever, G. (2009), *Teftiştten İç Denetime Banka Müfettişliği*, Graphis Matbaa Yayın No.265, Kasım.
- [134] Yurtsever, G. (2014), *İç Denetim Yönetime Değer Katmak*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Yayın No.1, *Günümüzde İç Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler*