

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

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL
VE İÇ DENETİMİN ROLÜ**

Deniz Barlas HÜNER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL**

İSTANBUL, Ocak 2014

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

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL
VE İÇ DENETİMİN ROLÜ**

**Deniz Barlas HÜNER
(122008350)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Targan ÜNAL**

İSTANBUL, Ocak 2014

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

**BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL
VE İÇ DENETİMİN ROLÜ**

**Deniz Barlas HÜNER
(122008350)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 27.01.2014

Tezin Savunulduğu Tarih : 27.01.2014

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Targan ÜNAL

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Targan ÜNAL

Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER

Yrd. Doç. Dr. Kadir TUNA

İSTANBUL, Ocak 2014

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
TABLO LİSTESİ.....	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2.....	3
2.1. DENETİMİN TANIMI.....	3
2.2. DENETİM BENZERİ KAVRALAR.....	4
2.3. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	6
2.3.1. Dünyada Tarihsel Gelişimi.....	6
2.3.2. Türkiye’de Tarihsel Gelişimi.....	9
2.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	9
2.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem.....	9
BÖLÜM 3.....	11
3.1. DENETİM TÜRLERİ.....	11
3.1.1. Denetçinin Statülerine Göre Denetim Türleri.....	12
3.1.1.1. Bağımsız Denetim.....	12

3.1.1.2. Kamu Denetimi.....	13
3.1.1.3. İç Denetim.....	13
3.1.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	14
3.1.2.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	14
3.1.2.2. Faaliyet Denetimi.....	15
3.1.2.3. Uygunluk Denetimi.....	15
3.2. DENETÇİ TÜRLERİ.....	16
3.2.1. İç Denetçi.....	16
3.2.2. Bağımsız Denetçi.....	16
3.2.3. Kamu Denetçisi.....	16
3.3. BAĞIMSIZ DENETİM.....	17
3.3.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları.....	18
3.3.1.1. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumlulukları.....	18
3.3.1.2. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumlulukları.....	20
3.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları.....	21
3.3.2.1. Bağımsız Denetimin Denetleyen Firmaya Yararları....	22
3.3.2.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararları.....	22
3.3.2.3. Bağımsız Denetimin Devlete Yararları.....	23
3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	24
3.4.1. Genel Standartları.....	26
3.4.1.1. Eğitim ve Yeterlilik Standardı.....	27
3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı.....	27
3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.....	28
3.4.2. Çalışma Alanı Standartları.....	28
3.4.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı.....	29
3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	29
3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplanması Standardı...30	
3.4.3. Raporlama Standartları.....	31
3.4.3.1. Uygunluk Standardı.....	31
3.4.3.2. Tutarlılık Standardı.....	32
3.4.3.3. Yeterli Açıklama Standardı.....	32
3.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	33
3.5. DENETİM SÜRECİ.....	33
3.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü.....	34
3.5.2. Denetimin Planlanması.....	35
3.5.2.1. İşletme Çevresi Faaliyetlerinin Tanınması.....	36
3.5.2.2. Denetim Çalışmalarını Bölümlenme.....	37
3.5.2.3. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme ve Kontrol Riskini Değerleme.....	37
3.5.2.4. Önemlilik Düzeyini Belirleme.....	37
3.5.2.5. Denetim Riski Düzeyini Belirleme.....	38
3.5.2.6. Denetim Amaçlarını Belirleme.....	38

3.5.2.7. Denetim Programının Yazılması.....	38
3.5.2.8. Denetim Süresi ve Zamanını Belirleme.....	39
3.5.2.9. Denetim Personelinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi..	39
3.5.3. Denetim Programının Uygulanması.....	39
3.5.4. Denetimin Tamamlanması ve Rapor Yazılması.....	40
3.5.4.1. Çalışmanın Tamamlanması.....	40
3.5.4.1.1. Şarta Bağlı Borçların ve Zararların İncelenmesi.....	40
3.5.4.1.2. Bilanço Sonrası Olayların Gözden Geçirilmesi.....	41
3.5.4.1.3. Müşteri İşletmeden Beyan Mektubunun İstenmesi.....	41
3.5.4.2. Sonuçların Değerlendirilmesi.....	42
3.5.4.2.1. Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi...42	
3.5.4.2.2. Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Defa Ölçülmesi.....	43
3.5.4.2.3. İşletme Hatalarının Düzeltmesini İsteme...43	
3.5.4.2.4. Çalışma Kağıtlarını Gözden Geçirme.....43	
3.5.4.2.5. İşletme Yönetimi İle Görüşme.....43	
3.5.4.3. Denetim Raporunun Yazılması.....	43
3.6. DENETİM RİSKİ.....	44
3.6.1. Yapısal Risk.....	44
3.6.2. Kontrol Riski.....	45
3.6.3. Bulgu Riski.....	45
3.7. DENETİM KANITI.....	46
3.7.1. Denetim Kanıtlarını Sınıflandırılması.....	47
3.7.1.1. Muhasebe Kayıt Ortamındaki Kanıtlar.....	47
3.7.1.2. Destekleyici Kanıtlar.....	47
3.7.2. Kanıt Toplama Kararlarını Etkileyen Unsurlar.....	47
3.7.3. Kanıt Toplama Teknikleri.....	49
3.7.3.1. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter).....	49
3.7.3.2. Gözlem.....	50
3.7.3.3. Soruşturma.....	50
3.7.3.4. Doğrulama.....	50
3.7.3.5. Yeniden Hesaplama.....	51
3.7.3.6. Belgelerin İncelenmesi.....	51
3.7.3.7. Kayıt Sürecinin İncelenmesi.....	52
3.7.3.8. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma.....	52
3.7.3.9. Analitik İnceleme.....	52
3.8. ÇALIŞMA KAĞITLARI.....	52
3.8.1. Çalışma Kağıdı Türleri ve Dosyalama.....	53
3.8.1.1. Sürekli Dosya.....	53
3.8.1.2. Cari Dosya.....	54
3.8.2. Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti.....	55

3.9. DENETİMDE ÖRNEKLEME.....	55
3.9.1. Örneklemeye İle İlgili Temel Kavramlar.....	56
3.9.2. İstatistiksel Olmayan (İrادی) Örneklemeye.....	57
3.9.3. İstatistiksel Örneklemeye.....	58
3.9.3.1. Nitelik Örneklemesi.....	58
3.9.3.1.1. Niteliklere Göre Tahmin Örneklemesi.....	61
3.9.3.1.2. Buluş Örneklemesi.....	61
3.9.3.1.3. Kabul Örneklemesi Yöntemi.....	61
3.9.3.2. Nicelik Örneklemesi.....	62
3.9.3.2.1. Parasal Birim Örneklemesi.....	62
3.9.3.2.2. Birim Başına Ortalama Tahmin Örneklemesi.....	64
3.10. İÇ KONTROL.....	65
3.10.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı.....	65
3.10.2. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Düzenlemeler.....	67
3.10.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları.....	71
3.10.4. İç Kontrol Çeşitleri.....	74
3.10.4.1. Yönetimsel Kontroller.....	74
3.10.4.2. Muhasebe Kontrolleri.....	75
3.10.5. İç Kontrol Sisteminin Tanımlanması.....	75
3.10.5.1. Not Alma Yöntemi.....	75
3.10.5.2. Anket Yöntemi.....	76
3.10.5.3. Akış Şemaları Yöntemi.....	77
3.10.6. İç Kontrol Sisteminin Yapılandırma Modelleri.....	77
3.10.7. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi.....	86
3.11. İÇ DENETİM.....	87
3.11.1. İç Denetimin Tanımı.....	87
3.11.2. İç Denetim Faaliyetleri.....	89
3.11.3. İç Denetim Birimi.....	90
3.11.4. İç Denetim Türleri.....	91
3.11.5. İç Denetimin İşlevleri.....	93
3.11.5.1. Proaktif İç Denetim Anlayışı.....	94
3.11.5.2. Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı.....	95
3.11.5.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı.....	96
3.11.6. İç Denetim Süreci.....	97
3.11.6.1. Planlama.....	98
3.11.6.2. Denetimin Yürütülmesi.....	98
3.11.6.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı.....	99
3.11.6.2.2. Denetimlerin Gerçekleştirilmesi.....	102
3.11.6.3. Raporlama.....	103
3.11.6.4. İzleme ve Değerlendirme.....	103
3.12. DENETİM KOMİTESİ.....	104

3.12.1. Denetim Komitesinin Amacı ve Görevleri.....	107
3.12.2. Denetim Komitesinin Yetki ve Sorumlulukları.....	107
3.12.2.1. Finansal Tablolarla İlgili Sorumluluklar.....	108
3.12.2.2. İç Kontrol ve Uygunlukla İlgili Sorumluluklar....	108
3.12.2.3. İç ve Dış Denetimle İlgili Sorumluluklar.....	109
3.12.3. Denetim Komitesinin Şirket Örgüt Yapısı	
İçindeki Yeri.....	109
3.12.4. İç Denetimde Denetim Komitesinin Rolü.....	110
3.13. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ.....	112
3.14. İÇ DENETİM İLE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ.....	115
BÖLÜM 4. SONUÇ.....	118
KAYNAKLAR.....	120
ÖZGEÇMİŞ.....	125

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİMİN ROLÜ

İş dünyasında, işletme sahipleri ve işletme yöneticilerinin yanı sıra, işletme çalışanları, tedarikçiler ve müşteriler, kredi kuruluşları, yatırımcılar, derecelendirme kuruluşları, resmi kurumlar ve sivil toplum kuruluşları işletme ile ilgili verecekleri kararlarda işletme mali tablo ve bilgilerine göre değerlendirme yapmaktadır.

Mali tablolarda sunulan bilgilerin, bilgi kullanıcılarına yararlı olabilmesi için uzman kişiler tarafından analiz edilmeleri ve analiz sonuçlarının yorumlanarak raporlanması gerekir. Bilgi kullanıcıları işletme ile ilgili kararlarını bu raporlara dayanarak verebilirler. Bu sürecin sonunda doğru karar verilebilmesi ise mali tablolarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Söz konusu bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığının güvencesi ise bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimdir.

Bağımsız dış denetimin amacına uygun bir şekilde yapılabilmesi için yapılan çalışmaların belirli şartları barındırması gerekmektedir. Yoksa bağımsız denetim amaçlanan faydalara ulaşamayacak bir sonuç ile yanlış bilgileri yansıtabilir.

Bu tezin amacı, bağımsız denetimde işletme iç kontrol ve iç denetim yapısının incelenmesi ve birbirleri ile olan ilişkilerini ortaya koymaktır.

Dört ana bölümden oluşan bu çalışmada, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili işletme içi ve işletme dışı çabalar belirtilmiş, bir denetim faaliyetinin yapılması sırasında hangi aşamalardan geçildiği, denetim işleminin nasıl gerçekleştirildiği ve denetimin doğru ve eksiksiz yapılabilmesi için gerekli olan ilkeler ele alınmıştır. Ayrıca, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin yapısı incelenmiş ve bağımsız denetimin kalitesi üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Kontrol, İç Denetim

Tarih: 20/01/2014

ABSTRACT

ROLE OF INTERNAL AUDIT AND INTERNAL CONTROL IN INDEPENDENT AUDIT

In business world, both employers and managers and employees, suppliers, credit institutions, investors, rating agencies, public enterprises and nonprofit organisations carry out the evaluation upon financial statement and information of the business organisation.

To be helpful financial informations for users of information, they have to be analysed by experts and result of analyses have to be reported by interpreting. Users of information may make their desicions for business organisation based on these reports. In the end, correct desicion rides on accuracy and reliability of informations submitted in financial statements. Guarantee of being accurate and reliable aforesaid information is audit carry out by independet auditors.

Studies have to feature certain conditions to carry out an independent audit relevantly. Otherwise, independent audit reflects misinformations with a result which is not able to target utilities.

The aim of this thesis is to research the internal control and structure of internal audit in independet audit and present the inter-relations of them.

In this four section study, both internal and external efforts in business organisation related to accurancy and reliability of informations in financial statements are stated, which phases completed in settlement of an audit activity, how to carry out an audit process and principles for an accurate and exact audit are discussed. In addition, structures of internal control and audit systems are analysed and effects on quality of independent audit are researched.

Keywords: Independent Audit, Internal Control, Internal Audit

Date: 20/01/2014

KISALTMALAR

AAA	: American Accounting Association
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
COBIT	: Control Objectives for Information and Related Technology
COSO	: The Committee of Sponsoring Organizations
ECIIA	: European Confederation of Institutes of Internal Auditing
ESAC	: Electronic Systems Assurance and Control
FEI	: Financial Executives Institute
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAA	: The Institute of Internal Auditors
IFAC	: International Federation of Accountants
IMA	: Institute of Management Accountants
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
ISA	: International Standards on Auditing
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
SAS	: Statements on Auditing Standards
SEC	: Securities and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1 Denetim Türleri.....	11
Şekil 3.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	26
Şekil 3.3 Denetim Süreci.....	34
Şekil 3.4 Örneklem Yöntemleri.....	57
Şekil 3.5 COSO Piramidi ve COSO Küpü.....	79
Şekil 3.6 İç Denetim Türleri.....	91
Şekil 3.7 Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi.....	96
Şekil 3.8 İç Denetim Süreci.....	97
Şekil 3.8 Denetim Komitesinin İlişki Diyagramı.....	110

TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1 Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	8
Tablo 3.1 Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar.....	14
Tablo 3.2 Denetim Kanıtlarının Yeterliliği.....	49

BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ

Muhasebenin temel amacı, işletme hakkında karar vericilere kullanabilecekleri doğru ve güvenilir bilgiyi sağlamaktır. İşletmenin muhasebe sistemlerinde finansal faaliyetlerle ilgili veriler kaydedilir, sınıflanır ve özetlenir. Başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere çeşitli finansal tablolar aracılığıyla bu özetlenen bilgiler raporlanır. Finansal tablolar muhasebe sürecinin bir çıktısı olarak işletmeyi dış dünyaya rakamlarla tanıtır. Bu finansal tablolar aynı zamanda işletme dışına bilgi sunmanın temel araçlarıdır.

İşletmeyle herhangi bir nedenden dolayı ilişki içinde olup finansal tablolardaki bilgilerden yararlanarak ekonomik kararlar alacak kişilere finansal bilgi kullanıcıları adı verilir. Bu kullanıcılar işletmenin kendilerine sunmuş olduğu finansal tablolara göre karar alacaklarından, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği çok önemlidir.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir ve doğru olması bu tablolara göre karar alacak kullanıcıların kararlarının isabet derecesini de artıracak, yanlış karar almalarını engelleyecektir. Güvenilir ve doğru olmayan bilgiye göre alınan kararlar hem karar alan kişiye hem de ekonominin geneline olumsuz etki yapacaktır. Söz konusu bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığının güvencesi ise bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimdir.

Finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenmesinde temel amaç, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve nakit akışları da dahil olmak üzere faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun gösterdiği konusunda bir görüş belirtmektir.

Finansal tabloların denetimi yaklaşımı çerçevesinde özlü bir şekilde ifade etmek gerekirse denetim konusu işletmenin bütün finansal işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasal gereklere ve düzenlemelere uygun şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve finansal tablolarda sunulmasından o işletmenin yöneticileri sorumludur.

Denetçi sorumluluğu ise yönetim tarafından yukarıda belirtilen standartlara uygun şekilde hazırlandığı iddia edilen finansal tablolardaki bilgilerin hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermediği konusunda, makul bir güvence sağlayacak şekilde denetimi planlamak ve denetim görevini yerine getirerek görüşünü içeren raporunu pay ve çıkar sahiplerine sunmaktır.

Kısacası, bağımsız denetimin temel konusunun, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmak ve ilgili taraflara iletmek olduğu söylenebilir.

Diğer taraftan, finansal bilgilerin doğru ve güvenilirliği ile ilgili işletme içi çabalar da söz konusudur. Bunlar iç kontrol ve iç denetimdir.

İç kontrol, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini, yapılan işlemlerin yasa ve ilgili düzenlemelere uygunluğunu amaçlayan işletme içerisinde oluşturulmuş bir süreçtir. İç denetim ise, iç kontrolün bu amaçlarına ulaşması için işletme içerisinde bulunması gereken zorunlu unsurlardan birisidir.

Bağımsız denetim, iç kontrol ve iç denetim arasındaki bu önemli bağıntı nedeniyle, bir finansal tablo denetiminin anlaşılabilmesi ve denetim faaliyetlerinin planlanabilmesi iç kontrol ve iç denetim kavramlarının anlaşılmasını gerekli kılmıştır.

Bağımsız denetçiler çalışmalarının büyük bir kısmını, mali tabloları hakkında görüş oluşturmaya çalıştıkları işletmenin iç kontrolü üzerinde yoğunlaştırmak zorundadırlar. Çünkü denetçinin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmaya çalıştığı mali tablolar işletmenin iç kontrol sisteminin bir ürünüdür. İç kontrol bir işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile doğrudan ilgilidir. Bu nedenle bağımsız denetçiler ilk önce işletmenin iç kontrolünü anlamaya çalışmalı ve burada edindikleri bilgilere göre denetim faaliyetlerini yönlendirmelidirler.

Bu tezin amacı, bağımsız denetimde, iç kontrol ve iç denetim yapısının önemini açıklamak ve birbirleri ile olan ilişkileri incelemektir.

BÖLÜM 2

2.1. DENETİMİN TANIMI

Genel olarak denetim, doğru işlemlerin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığının izlenmesi, arzulanan sonuçların elde edilmesini sağlamak için performansın ölçülmesini içeren bir süreç olarak tanımlanabilir.

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreçtir.

Amerikan Muhasebe Birliği Kurulu'nda (American Accounting Association) faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi, denetimi kapsamlı bir şekilde tanımlamaktadır. Komiteye göre denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi ve sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir. (Ulusoy, 2007)

En genel anlamı ile muhasebe denetimi; Belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin, önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir. (Gürbüz, 1995)

Yukarıdaki tanımlamalardan, muhasebe denetiminin aşağıdaki özellikleri taşıyan bir süreç olduğu anlaşılmaktadır.

Denetim bir karşılaştırma sürecidir;

Denetimin amacı, rakamlarla ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu nedenle denetim, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması işlemi olarak tanımlanabilir.

Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar;

Denetim kapsamı genellikle belli bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlandırılır. Çoğu kez ekonomik birim devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişiler olabilir.

Denetim delil toplama ve değerlendirme sürecidir;

Denetim delilleri, denetlenen işletmenin personelinin veya üçüncü kişilerin yazılı ve sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri gibi çok çeşitli biçimlerde olabilir. Denetim amaçlarına ulaşmak için denetçi yeterli miktar ve kalitede delil toplamak zorundadır. Bu nokta denetimin en kritik yönüdür.

Denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır;

Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilebilecek bilgileri ve bunların karşılaştırılacağı kıstasları çok iyi bilmelidir. Denetim süreci boyunca yeterli miktar ve kalitede delil toplayabilmeli ve bir kanaat oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bir uzman olmalıdır.

2.2. DENETİM BENZERİ KAVRAMLAR

Türkçe’ de denetim kavramı ile birlikte revizyon, kontrol, ve teftiş gibi kavramlarda kullanılmaktadır. Bu kavramlar ve denetim ile ilişkisi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Revizyon: Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir. Buradaki gözden geçirme eleştirisel bir gözle yapılmaktadır. Revizyon, daha çok finansal olayların ve özellikle vergi hesaplarının incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandığında ve geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelmektedir.

Kontrol: Meydana gelen ile öngörülen arasında devamlı olarak karşılaştırmalar yaparak işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak için yapılan inceleme anlamına gelmektedir. (Altuğ, 2000)

Revizyonla aynı manada kullanılmakla beraber, amaçları farklıdır. Revizyon ve kontrolün ortak noktaları hataları ortaya çıkarmaktır. Revizyon faaliyeti hataların ortaya çıkartılmasını kapsarken, kontrol faaliyeti, hataların ortaya çıkarılmasını sonrada bunların düzeltilmesi için alınan önlemler ile yapılan faaliyetleri kapsar.

Kontrol, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir faaliyetin istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Bu önlemler sonuçları sağlamak, sonucu kontrol altında tutmak içindir. Önce önlemler alınır, sistemler kurulur. Daha sonra uygulanır, uygulamanın sonuçları da ölçülür. Ne derece amaçlanan sonuçlara uygun davranıldığı ortaya konmaya çalışılır. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir. Bu nedenle, işletmede kurulan sisteme iç kontrol sistemi denir. Bu sistem bir önlemler dizisidir. Kurulu bu sistemin kuruluş amaçlarına uygun olarak çalışıp çalışmadığı ise iç denetim birimi (teftiş) tarafından denetlenir.

Teftiş: Teftiş, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Daha sonra belirtileceği gibi, buna uygunluk denetimi ismi verilir ve herhangi bir alanda uygulanması gereken standart veya norm belirlenmiştir. Teftiş buna ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır.

Yukarıda ki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kavramlar birbirine benzemekle birlikte tamamen aynı değildir.

Zaman açısından; kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada; revizyon, işlem ve kayıtların bitmesinden sonra yapılır. Denetim, hem faaliyet esnasında hem de faaliyet sonunda yapılabilir. Teftiş ise gerek görüldüğünde yapılır.

Bağımsızlık açısından; denetim ve revizyon, denetlenen kuruluşun dışındaki bir kuruluş ve o kuruluşun personeli tarafından yapılır. Dolayısıyla denetlenen kurum veya kişiden bağımsız olarak denetim ve revizyon faaliyeti yapılabilir. Kontrol, kuruluşun organizasyon yapısı içinde yapılır. Teftiş ise genellikle kurumun içindeki teftiş kurulları

tarafından yapılır. Mufettişler, genellikle, adına hareket ettikleri kurumun en üst amiri tarafından görevlendirilirler. Dolayısıyla kontrol ve teftiş faaliyetlerinin her ikisinde de üst yöneticiye bağımlılık vardır.

Gerçekleşme açısından; kontrol ve revizyon işlem ve eylemleri devamlı olarak incelemeye yöneliktir. Süreklilik arz eder. Denetim ve teftiş ise bir defalığına olanla olması gerekenin karşılaştırılması şeklindedir.

Sonuç alma açısından; revizyon faaliyeti yapıldıktan sonra rapor olarak sunulur. Faaliyeti gerçekleştiren kurum veya kişi başkaca bir şey yapmaz. Denetim faaliyetinde de durum revizyona benzemektedir. Teftişte, denetim ve revizyonda olduğu gibi bir raporla sonuçlandırılıp gereği yapılmak üzere gerekli yerlere iletilmektedir. Bu açıdan aralarında bir farklılık yoktur.

2.3. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.3.1. Dünyada Tarihsel Gelişimi

Denetim mesleğinin kökeninin çok eski devirlere dayandığı bilinmektedir. Hatta denetim mesleğinin başlangıcı, insanın sayı saymaya başlamasına kadar götürülmektedir. Arşivlerde denetime ilişkin ilk bilgilere M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentinde rastlanılmıştır. Bu dönem ilk artı ürünün verildiği dönemdir. Ürün de, o dönemde tarım toplumu olmanın gereğine uygun olarak tahıldır. Artı ürünün toplandığı yer tahıl ambarlarıdır. Arşivlerdeki bulgulardan, tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevleri kontrol etmek için katiplere Mezopotamya'da devrin kralları tarafından yetki verildiği anlaşılmıştır. Kralın devlet hazinesine giren malların kontrolü ve denetimi için bazı kişileri görevlendirmesi bilinen tarih açısından ilktir. Bu kişilerde su anki bilgilerimize göre denetim mesleğini ilk icra eden kişilerdir. (Khan, 1997)

Milattan önceki dönemlerde denetime ilişkin uygulamalar bununla da sınırlı kalmamıştır. Antik Çağ'da Yunan şehir devletlerinde de organize bir denetim sisteminin olduğu, benzer uygulamalara Mısır ve Roma uygarlıklarında da rastlandığı bilinmektedir. Çin'de ise denetimin M.Ö. 1100 yılında, Zhou Hanedanlığı döneminde başladığı belirtilmektedir. (Khan, 1995)

Ortaçağa gelindiğinde ise hem özel denetimin hem de kamusal denetimin bugünkü anlamda ortaya çıkmaya başladığı görülür.

Özel denetimin artışı ticari faaliyetlerin artması, karmaşıklaşması sonucudur. Bu dönemde iş sahipleri temsilcilerini uzak ülkelere göndermekte, Akdeniz de yoğun şekilde gemi ile ticaret yapılmaktadır. İlk başlarda iş sahiplerinin işlerden uzak kalması ve işle ilgili gelişmeleri merak etmesi daha sonraları ise işletme büyüklüklerinin artması ve her işlemi tek tek kontrol etmenin imkansızlaşması sonucu özel denetim artmıştır. Ayrıca iş sahiplerinin işlerden uzak kalışı onların işler hakkında bilgilendirilmesini gerekli kılmıştır. Antik çağlarda, dinleyici ve tasdik edici konumundaki denetçinin görevi ise gelişmelere bağlı olarak hesaplardaki hataları ve usulsüzlükleri bulmak ve işletme hakkında işletme sahibine bilgi vermek olarak değişmeye başlamıştır.

Bugünkü anlamda kamusal denetimin kökeni ise demokrasinin gelişimine koşuttur. Kamusal denetim bu dönemde iki şekilde ortaya çıkmıştır. İlki kralların hazinelerine girecek olan gelirleri denetleme ihtiyacıdır. İngiltere’de Kral I. Edward tarafından devlet gelirlerini kontrol eden memurların düzenli hesap tutup tutmadıklarını kontrol etmek üzere 1289 yılında denetçiler görevlendirilmiştir. Denetçilerin görevlendirilmesiyle denetim kavramı geniş bir alana yayılmıştır. (Arkun, 1980) İkincisi ise parlamentoların, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması konusunda söz sahibi olma istekleri sonucu ortaya çıkmıştır. Kralla parlamentolar arasındaki bu mücadele demokrasinin gelişmesini sağlarken aynı zamanda kamusal denetimin de gelişerek bugünkü anlamda denetim kavramının oluşmasını sağlamıştır. İngiltere’de 1690 yılında önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve sonrada 1866 sayılı kanun ile Sayıştay meydana getirilmiş ve kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilk kez bu dönemde kurulmuştur. Ayrıca bu dönemde, kamu denetçileri sadece hesapların doğruluğu ve denkliği üzerine rapor sunmakla kalmayıp, harcamaların kanun, tüzük, yönetmelik ve mali uygunluk kriterlerine uygunluğu durumunu da araştırmaktaydılar. Kısacası bu dönemde geleneksel anlamda mali denetim yapılmaktadır. (Abid, 1990)

Klasik liberal düşüncenin egemen olduğu dönemde, devletlerin faaliyet ve girişimleri de sınırlıydı. Özellikle 1929’daki büyük buhrandan sonra iktisadi alanda egemen olan Keynesyen düşünce ve bu düşüncenin etkisiyle ortaya çıkan, refah devleti anlayışı sonucu devletler, faaliyet ve girişimlerini artırdılar. Faaliyet ve girişimlerin artması sonucu kamu harcamaları eskiye göre büyük oranda arttı. Harcamaların artması ise vatandaş-

lar üzerindeki vergi yükünün artması demektir. Vatandaşlar, artan vergi yükü sonucu, eskiye göre daha yoğun şekilde, vergiler sonucu elde edilen gelirlerin kullanım alanını yani kamu harcamalarını sorgular oldular. Bu nedenlerden dolayı, devletin faaliyet ve girişimlerinin sınırlı olduğu dönemlerde iyi işleyen mali denetim yeterli olmamaya başladı. Kamu yönetimindeki bu gelişmeler sonucu denetim alanında da yenilikler oldu ve performans denetimi ortaya çıktı. Performans denetimi ile birlikte işlemlerin denetiminden, sonuçların denetimine geçilmiştir. Artık harcamaların doğruluk ve uygunluğu yanında harcamalardan elde edilen sonuçların etkisi de araştırılmaktadır. Harcamalardan elde edilen sonucun verimli, tutumlu ve etkin olup olmadığı araştırılmaktadır. (Köse, 2007)

Aşağıda verilen tablo da dünyada ekonomik gelişmeler çerçevesinde muhasebe denetiminde meydana gelen evreler verilmiştir.

Tablo 2.1 Denetimin Tarihsel Gelişimi (Güredin, 2007)

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lu Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunun onaylanması	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930 - Günümüz	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler vb.

2.3.2. Türkiye’de Tarihsel Gelişimi

2.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir.

Osmanlı şerîye sicilleri incelendiği zaman Osmanlı Devleti hukuk sisteminde amme menfaatini gözetmek üzere her türlü mali içerikli konularda kadılarına tam olarak yetki verilmiş, kadılar bu yetki çerçevesinde buldukları bölgelerdeki muhasebat ile ilgili her türlü işlemlerin yerine getirilmesinden veya yerine getirilen işlemlerin kontrol edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar bu görevleri yerine getirirken muhasebat ile ilgili bütün almış oldukları kararları şerîye sicillerine kayıt ederlerdi. (Bezirci, 2010)

II. Mahmut’tan sonraki dönemde Osmanlı Merkezi Hükümeti’nde Avrupa örneğine uygun olarak bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlanmıştır. Bu kurulların temelini oluşturan teftiş birimlerinde görevlendirilenlere müfettiş dendiği ve böylece bu dönemden itibaren Türk Kamu Yönetiminde denetleme işlemlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütülmeye başlandığı anlaşılmaktadır.

Osmanlı’da muhasebe düzeni, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Günümüzde de varlığını sürdüren Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur. (Güvemli, 2001) Düyun’u Umumiye İdaresinin ise, piyasada muhasebeci ihtiyacının giderilmesine ve muhasebe eğitimi alanında yeni hocaların yetiştirilmesine katkısı olmuştur. (Aysan vd., 1998)

2.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Muhasebe mesleğinde denetim boyutu önce mahkemelerde bilirkişi faaliyetleri ile başlamıştır. Muhasebedeki bilirkişilik faaliyeti Osmanlıların kuruluş yıllarından bugüne kadar süregelen geleneksel bir uygulamadır. Ancak fiili denetim 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği, vergi denetimi yetkisi verilmesi ile başlar. Ekonomik gelişme, bazı yabancı sermayeli şirketlerin gereksinimini, muhasebe mesleğinin dene-

tim boyutunun geliştirilmesini gündeme getirmiştir. Devlet kesiminde, devlete ait ekonomik kuruluşları destekleyen bir memur sınıfının oluşumu, Maliye Bakanlığı adına denetim yapan Maliyet Müfettişleri ve Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassıslığı'nın Hesap Uzmanları şeklinde yeniden yapılandırılması ile serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki gelişimleri sonucunda denetim amaçlı mesleki örgütlenme ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu amaçla mesleğin Fransa'da kullanılan unvanlarından biri olan Expert Comptables'ın Türkçe karşılığı olan Muhasebe Uzmanları unvanı seçilerek 1942 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" kurulmuştur. Halen faaliyette bulunan dernek muhasebe mesleğinin denetim boyutunda gelişmesi için faaliyetlerini sürdürmektedir. Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960'lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970'lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye'de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. (Türker, 2006)

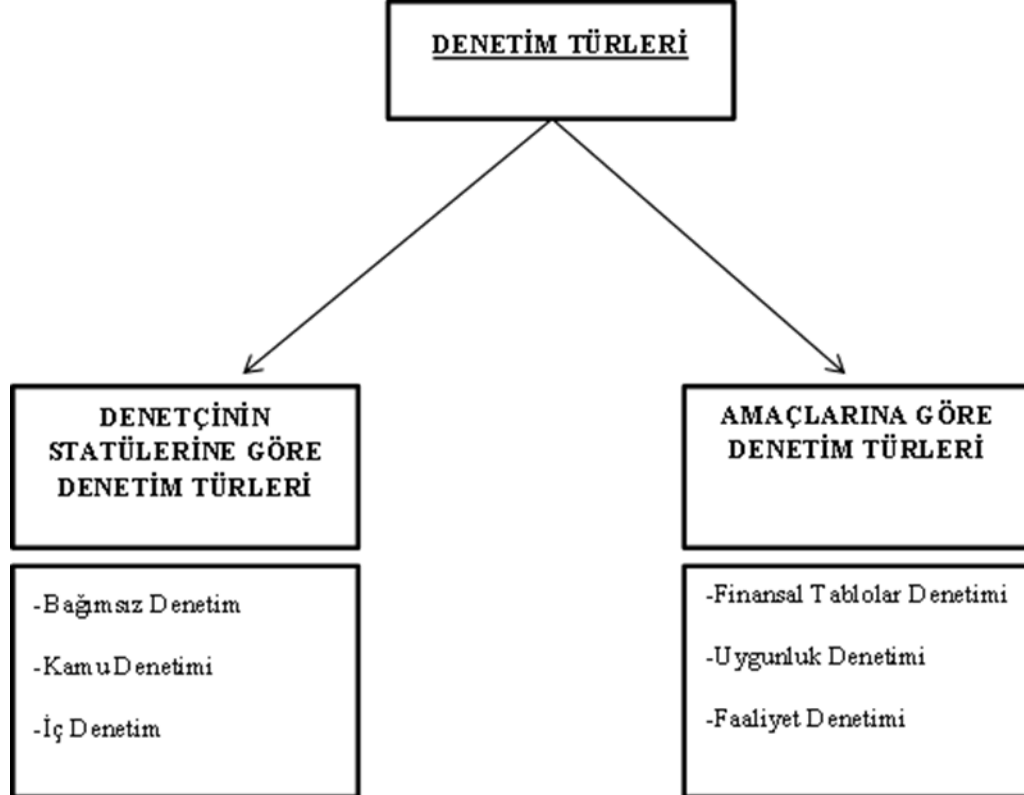
Türk hukukunda işletme denetimleri 1987 yılına gelinceye kadar TTK ve vergi mevzuatı çerçevesinde kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla, kamu otoriteleri tarafından yapılan bir denetim şeklinde görülmüştür. 1987 yılından sonra kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerden de yararlanma eğilimi ortaya çıkmış ve bu eğilimle birlikte bağımsız denetim, işletme denetiminde yerini almıştır. (Çelik, 2005) Türkiye'de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Mevzuatı çerçevesinden yürütülmüş ve tarihi süreç içinde ülkemizde denetim kavramı ilk kez Türk Ticaret Kanunu'nda yer almıştır. (Bayazıtlı, 1991)

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiş ancak denetleme ilke ve kuralları ise, ilk kez Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile yasal nitelik kazanmıştır. Bu süreçte ulusal ve yabancı kökenli 19 şirket tescil edilmiştir. Bu şirketler bir araya gelerek Bağımsız Denetim Derneği'ni kurmuşlardır. (Kutukız ve Öncü, 2009)

BÖLÜM 3

3.1. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri denetimi kimin yaptığına ve denetim sonunda elde edilme istenen faydaya (denetimin amaçlarına) göre iki başlık altında toplanmaktadır. Denetçinin statülerine göre denetim türleri; iç denetim dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık altında tanımlanmaktadır. Denetim ile elde edilmek istenen amaca göre denetim türleri ise, finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta açıklanabilmektedir.



Şekil 3.1 Denetim Türleri

3.1.1. Denetçinin Statülerine Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler çeşitli ünvanlar altında çalışabilirler. Denetçilere taşıdıkları ünvanlara göre iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi denir. İşletme dışından bağımsız uzmanlar tarafından yapılan denetime dış denetim veya bağımsız denetim denir. İşletmenin bünyesinde veya işletme adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetime iç denetim, kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanlarının yaptıkları denetimlere ise kamu denetimi denir.

3.1.1.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletme dışından, işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimlerdir. Bağımsız denetim; finansal tabloların, genel 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 bağlanması sürecidir. Bağımsız denetçiler çoğunlukla işletmelerin finansal tablolarının denetimiyle uğraşırlar.

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki koşulları karşılıyor olması zorunludur:

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

3.1.1.2. Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişi-lerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi adı verilir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanlar tarafından incelenmesidir.

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişi-lere kamu denetçisi adı verilir. Kamu denetçileri, çeşitli kamu kurumları içinde örgütlenmiş ve işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu tespit etmek için, işletmelerin beyan ettikleri vergi ve yapmış oldukları kayıt ve iş-lemeler üzerinde denetim yaparlar. Tarafsız ve objektif davranmakla birlikte kamu yararı ön planda tutularak denetim faaliyeti yürütülür.

3.1.1.3. İç Denetim

İç denetim, işletme içi daimi statüde çalışan ya da işletme dışından sürekli olarak i denetçi statüsünde hizmet veren finansal nitelikli ve finansal nitelikli olmayan tüm iş-letme faaliyetlerinin incelenmesidir. Diğer bir deyişle, kamu veya özel sektörde kurum veya işletmeye bir ücret akdi ile bağlı olarak çalışan kişilerin yönetim adına üstlenmiş oldukları bir denetim türüdür.

Kamu veya özel kesim işletmelerinde organizasyon yapısı içinde çalışan ve genellikle işletmenin üst yönetimine elde ettikleri bilgileri sunan kişilere i denetçi adı verilir. İ denetçilerin başlıca görevleri, bağlı buldukları kurum ve kuruluşların iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmaktır.

İ denetçilerin görev kapsamında aşağıdaki faaliyetler sayılabilir;

- İşletmenin muhasebe işlemlerini ve hazırlanan raporların doğruluğunu tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlara uygun olup olmadığını tespit etmek,
- Yönetim tarafından belirlenen politika, yönerge ve uygulamalara uygunluğu tespit etmek,
- İşletmedeki hata veya hilelerin ortaya çıkarılması,
- Yönetimin istediği özel denetimleri gerçekleştirmek.

İç denetim işletmeler için faaliyetlerinin etkinliğini inceleyen, işletmenin hedeflerine ne ölçüde ulaştığını ortaya çıkaran önemli bir araçtır. İç denetçiler yönetim kuruluna bağlı olarak onların belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını yürütürler.

3.1.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetim; denetim çalışmasının ne amaçla yapıldığına veya denetimin konusunun ne olduğuna göre de sınıflandırılabilir. Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaçta göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılmıştır. Amaç finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir olup olmadığını saptamak olduğunda, finansal tablolar denetiminden söz edilir. Denetimle elde edilmek istenen amaç işletme faaliyetlerinin etkin yürütülüp yürütülmediğini, hedeflerini gerçekleştirme derecesini saptamak olduğunda yapılan denetim çalışması faaliyet denetimi olarak tanımlanır. Uygunluk denetiminde ise amaç, belirli bir otorite tarafından belirlenmiş ölçütlere ne ölçüde uyulduğunun tespitidir.

Tablo 3.1 Denetim Türüne Göre Kullanılan Ölçütler ve İlgili Taraflar (Güredin, 2000)

Denetim Türü	Bağlı Bulunan Ölçüt	Kullanıcılar
Finansal Tablolar Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili Sözleşmeler	Sözleşmelerle İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından hazırlanmış Bütçeler ve Diğer Performans Ölçütleri	Üst Yönetim

3.1.2.1. Finansal Tablolar Denetimi

Bir işletmeye ait finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Finansal tablolar denetiminde amaç, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe-

leştirme üzerinde etkisi olan yasal mevzuata uygun olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını araştırmaktır.

3.1.2.2. Faaliyet Denetimi

İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve politikaların uygulama sonuçlarını değerleme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını tespit etmeye yönelik geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetidir. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne düzeyde uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur. Faaliyet denetimi özellikle işletme yönetiminin etkinliğini ve performansını değerlendirmede önemli bir süreçtir.

3.1.2.3. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir. Uygunluk denetiminde, örneğin bir işletmedeki muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş kurallara uyularak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi işlemi yapılır. Örneğin devlet, işletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediğini inceleyebilir. Bu durum vergi mevzuatına uygunluğun denetimidir.

Diğer taraftan işletme üst yönetimi, üst yönetim tarafından konulmuş kurallara uygunluğu inceleyebilir. İşletme içinde tayin edilmiş bir ödeme prosedürüne uyulup uyulmadığının veya belirlenmiş politikalara ne ölçüde uyulduğunun, işletmenin muhasebe kayıtlarının, dosyalama sistemin, ödeme sisteminin incelenmesi işlemleri uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.

3.2. DENETÇİ TÜRLERİ

3.2.1. İç Denetçi

İç denetçiler özel veya kamu kuruluşlarında, o kuruluşun bir elemanı sıfatıyla ücretli olarak çalışan denetim uzmanlarıdır.

İç denetçiler, uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlüdürler ve yaptıkları denetimle ilgili olarak şirket yönetim kuruluna veya üst yönetime rapor verirler. İç denetçilerin başlıca görevleri, işletme yönetiminin amaçları doğrultusunda denetim hizmetini yürütmek ve işletmede olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmaktır.

3.2.2. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler herhangi bir işletmeye bağlı olmaksızın, denetim işini bir serbest meslek icrası olarak yerine getiren uzmanlardır. Denetim işini bir denetim firmasına bağlı olarak veya kendi adlarına yapabilirler. Denetlenen işletmeler, bağımsız denetçinin müşterisidir. Bağımsız denetçiler hem müşterilerine hem de topluma karşı sorumluluk taşırlar. Bağımsız denetçilerin temel görevi işletmelerin finansal tablolarının denetimini yapmaktır.

3.2.3. Kamu Denetçisi

Devlete bağlı denetçiler tarafından, kamu kurumlarının veya özel sektöre ait kurumların kanunlara, yönetmeliklere, politikalara ve yordamlara uyup uymadıklarının araştırılması amacıyla yapılan denetimdir. Kamu denetçileri, kendi kurumlarında iç denetim, özel sektör işletmelerinde ise kamu denetimi yaparlar. Kamu denetçileri devlet kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, özel sektör kuruluşlarında ise vergi denetimi yapabilirler.

3.3. BAĞIMSIZ DENETİM

İş dünyasında, bir işletmenin pay ve menfaat sahipleri olarak tanımladığımız taraflar olan işletme sahipleri, ortaklar, yönetim kurulu ve yöneticiler, işletme çalışanları, tedarikçileri ve müşterileri, kredi kuruluşları, yatırımcılar, derecelendirme kuruluşları, resmi kurumlar ve sivil toplum kuruluşları işletme mali tablo ve bilgilerine göre değerlendirme yapmakta, karar almakta ve uygulama yapmaktadırlar. Bu nedenle işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde göstermesi gerekmektedir. (Uzun, 2012)

Öte yandan, toplum ve iş dünyasında pay ve menfaat sahibi taraf sayısının artması, ekonomik faaliyetlerin karmaşıklaşması, verilerin çokluğu ve karmaşık işlemlerin varlığı güvenilir bilgi edinilmesini zorlaştırmaktadır. Küresel dünyada karar vericilerin istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları imkansıza yakındır. Bilgi başka kişilerden elde edildiğinde ise kasten ya da kasıtsız olarak yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgi, talep eden ile amacı çelişen bir kişi tarafından sağlanıyorsa tarafsızlığını yitirme riski doğar. Bilgi yanlış ya da eksik aktarılabilir. Ayrıca, işletmeler ve işlemler genişleyip karmaşıklaştıkça kontrol edilmesi güçleşir. (Uzun, 2012)

Bilgi riskini azaltmak için bilgiyi talep edenin yapabileceği üç şey vardır: istediği bilgiyi kendi başına elde edip kontrol etmek, karşı tarafa güvenmek ya da en yaygın yol olarak bağımsız denetim görüşüne başvurmak.

Kullanıcıların istedikleri bilgilere bağımsız ve belirlenen standartlara uygunluk derecesi değerlendirilmiş olarak ulaşmaları amacıyla dış denetime ihtiyaç duyulur. Ayrıca, çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde işletmelerin mali tablolarının hazırlanması ve bağımsız denetime tabi olarak kamuya açıklanması zorunludur.

Pay ve menfaat sahiplerinin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşımının güvencesi denetçinin bağımsızlığı ile sağlanabilir.

Birçok kaynağa göre çeşitli tanımlamalarla ifade edilmekte olan bağımsız denetim; Serbest meslek erbabı olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı ya da yetkili denetçisi olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir.

Bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulunca 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. (Karapınar vd., 2011)

Bu tanımlamalarda dikkat çekilmesi gereken üç önemli unsur vardır. Bunlardan birincisi dış denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği standartlardır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetimde kullanılacak standartlar denetimin amacına göre değişmektedir. Dış denetim işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatlarını, sermaye piyasalarını ve çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve çalışma kapsamını belirler.

İkinci önemli unsur bağımsızlık ilkesidir. Yapılan denetimin değeri denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı mali tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir.

Diğer bir önemli unsur da denetim standartlarına uyumdur. Globalleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır.

3.3.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

3.3.1.1. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumlulukları

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının başında iş gördüğü ortamın beklentilerine uygun nitelik ve türde bağımsız denetim hizmeti vermek gelir.

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının temelinde yanlışlıkların araştırması yer almaktadır. Yanlışlıkların gözden geçirilmesinde ise özellikle kasıtlı düzensizlikler

ve hilelerin otaya çıkartılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konması önem kazanmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçini mesleki sorumluluklarının oluşumunda, düzensizlik risklerinin dikkate alınması, yönetsel bütünleşme ve mesleki kuşku dengesinin kurulması, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının değerlendirilmesi ve hatalar, düzensizlikler ve yasadışı işlemleri kavramaya yönelme türünden bazı alanların ağırlık kazanması söz konusudur. (Önçü vd, 2012)

Düzensizlik risklerinin dikkate alınması ile yönetsel bütünleşme ve mesleki kuşku dengesinin kurulmasında çıkış noktası, mesleki özen standardı başta olmak üzere denetim çalışmalarının hata ve düzensizlikleri otaya çıkartacak ölçüde planlanması, uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi ile ilgili çalışma alanı standardıdır. İncelemede işletme yönetimini, ön yargı ile kusursuz veya kusurlu görmeden belirlenen denetim faaliyetinin yürütülmesi uygun olanıdır. Aksi halde, ön yargılı kusursuzluk kabulü, hata ve hilelerin fark edilmemesine yahut önyargılı kusurluluk atfı, denetim sürecinin fazlası ile ayrıntılandırılması ve denetim maliyetlerinin, denetimin sağlayacağı yarar ve çalışma dengesinin bozulmasına yol açar.

İşletme sahipleri, yöneticileri veya işletme adına hareket eden çalışanların hukuk kurallarını ve mevzuatı aşan davranışları, genelde işletmenin faaliyet sonucunu etkilemedikçe ve denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre yürüttüğü bir denetimde ortaya çıkmadıkça, bilgisi dışında kalabilir. Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışları ile ilgili sorumluluğu, düzensizlik risklerinin dikkate alınması kapsamında kullanacağı ölçütlerde sınırlıdır. Ancak, menkul kıymet alım satımı, işletmeler arası yasal olmayan fiyat ve miktar anlaşmaları ve içeriden öğrenenler ticareti gibi alanlarda alınan yazılı bildirimler, yasal denetimlerde saptanan ilişkili bulgular, bağımsız denetçiyi sorumluluğu açısından harekete geçmeye yönelir.

Bağımsız denetçinin müşteri işletmenin hataları, düzensizlikleri ve yasal olmayan işlemlerini kavramaya yönelik sorumluluğu, fark ettiği yanlışlığın kökenine inmesini gerektirir. Kökenine iniş, yanlışlığın önem derecesini de saptanmasını sağlar.

Önem derecesi yüksek hata, hile veya yasadışılıklarda veya yetersiz finansal açıklamalar durumunda, bağımsız denetçinin ilk sorumluluğu mevcut yanlışlığın gözden geçirilmesini, müşteri işletme yönetiminden talep etmektir. Bunun yerine getirilmemesi halinde denetim görüşünü olumlu olarak saptaması söz konusu olamaz. Önem derecesi düşük yanlışlıklarda da bağımsız denetçinin yanlışı çözümlenebileceği üst noktaya ak-

tarma ve müşteri işletmede karşılaştığı tüm yanlışlıklar hakkında o işletmenin denetim komitesinin bilgilenmesini sağlama sorumluluğu bulunmaktadır.

3.3.1.2. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumlulukları

Bağımsız denetçinin, müşteri işletme ile denetim anlaşması çerçevesinde yürüten ilişkileri sırasında, müşteri işletmeye karşı yüklediği temel sorumluluk, denetim çatışmasını mesleki özen kurallarına ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına üst düzeyde uyum göstererek gerçekleştirmektir.

Müşteri işletmenin ekonomik faaliyetleri sırasında yaşadığı en önemli riskler, kendi yöneticileri ve çalışanlarının kötü niyetli ya da kasıtlı davranışlarından doğmaktadır. Müşteri işletme, denetim anlaşması yaptığı bağımsız denetçinin, doğal denetim çalışmasının yürütürken, uyguladığı denetim prosedürleri sayesinde, işletme yöneticileri ve çalışanlarını işletmeye zimmet veya suistimal gibi yollardan verebilecekleri finansal zararları da bulması ve raporlaması gerektiği beklentisindedir. Bağımsız denetçinin denetimi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına yeterince uyum göstermeden sürdürmesi sonucu bu tür olumsuzlukları fark edememesi halinde, müşteri işletmeye hukuki sorumluluğu doğmaktadır. Bu bir bakıma bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye verdiği denetim hizmetlerinin kalitesinde titiz davranmaması durumunda, öngörülen kalitenin karşılığı olan performansın altına inmesinin, anlaşmasının diğer tarafınca benimsenmemesini ifade eder. (Önçü vd, 2012)

Bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye karşı taşıdığı hukuki sorumluluklardan bir diğeri de, denetim sırasında elde ettiği bilgilerden haksızca yararlanarak, içerden öğrenenler ticaretine doğrudan ya da dolaylı yöntemlerle girişmemektir. Bağımsız denetçinin herhangi bir şekilde denetim çalışmasını yürüttüğü işletme üzerinden içeriden öğrenenler ticaretine girişmesi hukuki sorumlulukla karşılanmasına neden olur.

Bağımsız denetçinin, üçüncü şahıslara karşı da hukuki sorumluluk altına girmesi mümkündür. Bu sorumluluğun temeli, üçüncü şahısların finansal tablolara duydukları güvenin sarsılması ya da geçerliliğini kaybetmesi ile ilgilidir. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak doğruluğuna güven duyarak yaptıkları işlemler sonucu, tablo değerlerinde farklı gerçeklerle karşılaşmaları ve zarar görmeleri, bağımsız denetçiyi belli koşullar altında sorumlulukla baş başa bırakabilir. Burada üçüncü şahsın bilinebilecek bazı özelliklerinin bulunması, sorumluluğun doğmasını belirginleştirir.

Bağımsız denetçinin üçüncü şahıslara karşı sorumlu tutulmak istendiği bir diğer kesim potansiyel yatırımcılar, müşteri işletme ile aktüel bağı bulunmayan kredi kuruluşları, sigorta işlemleri veya işletmeyi bütünüyle satın almaya talip olan bir diğer işletmedir. Bu yaklaşıma göre, denetlenmiş finansal tablo kullanıcıların tümünü, denetimde gerekli özenin gösterilmemesi sonucu yanılgıları ve zarar görmeleri halinde, denetçinin bu kimselere karşı sorumluluk içinde olması savunulmaktadır.

3.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunun nedenleri muhasebe bilgilerinin çokluğu ve karmaşıklığı, ilgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri olarak sıralanır. (Bozkurt, 2012)

Global dünyada karar vericilerin istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları imkansızdır. Bilgi başka kişilerden elde edildiğinde ise kasten ya da kasıtsız olarak yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgi talep eden ile amacı çelişen bir kişi tarafından sağlanıyorsa tarafsızlığını yitirme riski doğar. Bilgi yanlış ya da eksik aktarılabilir. Ayrıca, işletmeler ve işlemler genişleyip karmaşıklaştıkça kontrol edilmesi güçleşir. (WEB_1, 2013)

Bilgi riskini azaltmak için bilgiyi talep edenin yapabileceği üç şey vardır: istediği bilgiyi kendi başına elde edip kontrol etmek, karşı tarafa güvenmek ya da en yaygın yol olarak bağımsız denetim görüşüne başvurmak.

Görüldüğü gibi bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır.

Ayrıca; işletme büyüklüğünün artması, işletmelere olan devlet müdahalesinin çoğalması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve çoğalması, iş yaşamındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, insan faktörünün önem kazanması gibi hususlar da bağımsız denetimin önemi ile paralellik arz eder. (Aktuğöglu, 1996)

Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete yararları söz konusudur.

3.3.2.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen Firmaya Yararları

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan firmaya yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını saptar.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir. (Doğan ve Hatunoğlu, 1996)
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır. (Güredin, 2000)
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitatesini artırır.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

3.3.2.2. Bağımsız Denetimin Kamuya Yararları

Bağımsız denetimin kamuya yararlarını şöyle sıralayabiliriz;

- Sermaye Piyasası, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, bağımsız denetimdir. (Uman, 1985)
- Mali Kurumlar (Örneğin, Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta buldukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak ola-

bilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları lazımdır. Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.

- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar. (Güredin, 2000)
- Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.
- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

3.3.2.3. Bağımsız Denetimin Devlete Yararı

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. (Çelen, 2011)

Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekarlık yapma güdülerini yok eder. (Dede, 1995)

Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracağından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır. (Çelen, 2011)

Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi verecektir.

3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetim Standartları, denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi ve hazırlayacağı raporlar bakımından uyması gereken kurallar bütünüdür. Denetim standartlarının hazırlanması, kamuoyuna duyurulması ve bunlara uygun davranılması hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığının göstergesi olarak görülmelidir.

Başkalarının değerlendirmesine ve ölçümüne göre bir şeyin önceden belirlenmiş veya kabul edilmiş mükemmellik ve kalite düzeyi ya da derecesi standart olarak tanımlanır. Denetim standartları ise denetim faaliyetini yürütmesi bakımından denetçiye asgari ölçüde rehberlik sağlayan bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür. (WEB_2, 2011)

Denetim standartları, denetimde güvenilirliği sağlamanın yanında, denetim sınırları ile denetim sonuçlarının niteliklerinin belirlenmesini sağlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), ilk olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) tarafından 1947 yılında kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir.

Denetim standartları denetçiler için uyulması gerekli kurallar bütünüdür. Kaliteli bir denetim yapılabilmesi için bu kuralların, denetim hedefleri, denetim prosedürleri ve tekniklerin yanı sıra denetimin çıktısı olan raporlar bakımından da uygulanması gerekmektedir. (Köse, 2000)

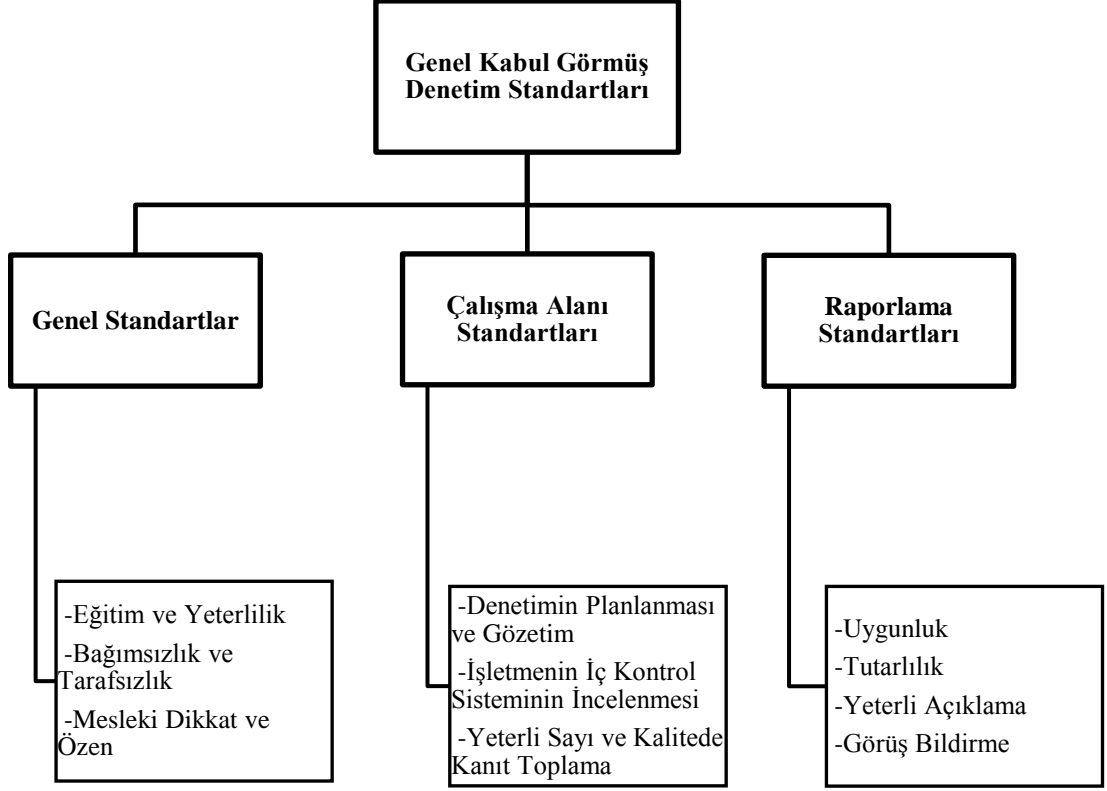
Denetçinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde denetçiye ışık tutan genel ilkeler olarak tanımlanan denetim standartlarının, denetim çalışmaları arasında birlik ve uyumun sağlanması açısından önemi büyüktür. (Köse, 2000)

Denetim çalışmalarında, denetimin kalitesinde ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde kriter olarak bu standartlardan faydalanılmaktadır. Denetim standartlarının belirlenmesi denetimde tutarlılığın ve tekdüzeliğin sağlanması açısından önemlidir. Denetimde belli standartların olması denetim sonuçlarını içeren raporları kullananlara ve genel olarak kamuoyuna güven sağlar.

Denetim standartlarının gerekliliği şu şekilde açıklanabilir; (Özveren, 2004)

Denetim standartları;

- Denetimi yapacak kuruluşun ve meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları ile denetim aşamalarının ve prosedürlerinin ayrıntılı biçimde adına denetim yapılan kuruluşlar, kamuoyu, diğer denetim organları ve birimleri ile denetlenen kurum ve kuruluşları tarafından daha derinlemesine anlaşılmasını ve dolayısıyla denetleyenin çalışmalarına ve ürünlerine güven duyulmasını sağlar.
- Denetimlerin uygun kalitede yapılmasını sağlayacak genel bir çerçeve oluşturur.
- Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak bir zemin yaratır.
- Denetim faaliyetinin yönlendirilmesinde temel oluşturup denetçinin, denetim sırasında uygulayacağı yöntemlerin ve denetim aşamalarının sınırlarını belirler.
- Denetim standartlarından denetim faaliyetinin kalitesinin değerlendirilmesinde kriter olarak yararlanılır.
- Denetimlerden süzülerek gelmiş ve denetim metodolojisi alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarını geliştirir.
- Denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş bir düzeyde yürütülmesine yardımcı olur.



Şekil 3.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

3.4.1. Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk grubunu oluşturan genel standartlar, denetçilerin ne gibi özelliklere sahip olması gerektiği hakkında bilgi vermektedir. Genel standartlar, denetçi olmak ve denetçi kalabilmek için gerekli hususları tanımlar.

Üç başlık altında toplanmış olup,

Eğitim ve yeterlilik,

Bağımsızlık ve tarafsızlık,

Mesleki dikkat ve özen standartlarından oluşmaktadır.

3.4.1.1. Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Denetim faaliyeti yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişilerce gerçekleştirilmelidir. Denetçiler tarafından düzenlenen denetim raporlarının kullanıcıları, denetim görüşünü bildiren denetçiyi veya denetçileri tanımaz. Kullanıcılar için önemli olan güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur.

Mesleki eğitim ve yeterlilik, muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli olan meslek bilgisi ve bu bilgiye sahip olunduğunu kanıtlayan belge (diploma, sertifika) yanında, oldukça karmaşık ve çok taraflı bir çıkar ilişkisine karşı hakemlik rolünü üstlenecek kişinin (denetçinin) güvenilirliğini pekiştirecek denetim birikimi ve deneyime sahip olması gerektiğini ifade eder. Denetçiliğe ilk adım lisans eğitimi ile başlar. Bu eğitim sürecinde, denetçi olacak kişinin mesleki eğitimin kapsamı, genel muhasebe ve işletme eğitiminin yanında, ekonomi, finans, istatistik, hukuk, vergi uygulamaları, bilgi işlem teknolojileri gibi muhasebe uygulamalarını yakından ilgilendiren konuları da içine alan, bir eğitim süreci geçirmesi gerekmektedir. (Çömlekçi, 2010)

Denetçi olacak kişinin, denetim uygulamalarını kavrayabilmesi ve kolayca izleyebilmesi için belli bir iş eğitimine, staj ve denetçi yardımcılığı yapmak gibi uygulama deneyimine de sahip olması ve mesleki giriş sınavlarından geçmesi gerekmektedir. Çünkü, denetim faaliyeti, farklı taraflar arasında çıkar ilişkisini dengeleyici özellikte ve genellikle uzun bir zaman dilimine yayılmış muhasebe bilgilerini doğrulamak için, çok sayıdaki muhasebe verileri içinden uygun örnekleri seçip, bunlar üzerinde uygun testler yaparak hızlı ve doğru karar verme yeteneğinin geliştirilmesini gerektirir. Meslek üyesi, bu pratik yeteneğini ancak uygulamada fiilen üstlenilecek rollerle pekiştirebilir.

3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı

Denetim faaliyetlerinin her aşamasında, denetçi ve denetçiler bağımsız davranmalıdır. Deneticinin bağımsızlığı denetim uygulamalarının sağlıklı yürütülmesi için en önemli gerekliliktir. Denetçi, her şeyden önce tarafsız düşünme yeteneğine, mesleki bilgisinin ve üstlendiği rolün gereği olarak objektif davranma olanağına sahip olmalıdır.

Bağımsızlık, görünüşte olduğu kadar denetçinin iç dünyasında da var olmalıdır. Esasen muhasebenin en temel kavramı sosyal sorumluluktur. Bu kavrama bağlılık, muhasebe uygulamalarının ve bu sürecin sonunda ortaya çıkan muhasebe bilgisinin, hiç kimşenin çıkarını öne çıkarmadan, adil ve dürüstçe ortaya konulmasının bir göstergesidir. Tarafsızlık ve dürüstlük, aynı zamanda meslek ahlakı kurallarının da en başında yarar alır.

Bağımsızlık standardının ne kadar önemli olduğunu Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi büyük firmalarda yaşanan denetim skandalları ve ülkemizde birçok önemli bankada yaşanan iflaslar daha iyi göstermiş bulunmaktadır. (Dönmez vd., 2005)

3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Denetim faaliyetlerinin her aşamasında, özen ve titizlik gösterilmelidir. Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkati ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlanmasına, kanıtlarının toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır. Mesleki dikkat ve özen, muhasebe mesleki bilgisine hakim olmayı ve buna göre tarafsız ve dürüst bir şekilde denetim uygulamalarını tam olarak yerine getirilmesini gerektirir.

3.4.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim kapsamının ve denetim işlemlerinin belirlenmesinden denetim bulgularının raporlanmasına kadar olan süreçteki uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini belirleyen standartlardır. Denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve kanıtları değerlemede kılavuz olur. Denetim işlemlerinin kapsamını ve türlerini verir.

Çalışma alanı standartları, denetim sözleşmesinin yapılmadan önceki safhadan başlayarak, denetim raporunun hazırlanmasına kadar olan safhayı kapsar.

Bunlar;

Denetimin planlanması ve gözetim,

İşletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve

Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanması şeklinde üç başlık altında ele alınmaktadır.

3.4.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı

Amaca ulaşmayı kolaylaştıracak en uygun araç, gelecekteki koşulları olabildiğince net bir şekilde öngörerek oluşturulan iyi bir plandır. Planlanın, olması beklenen her şeyi yüzde yüz yansıtması beklenemez, belli bir risk oranı her zaman olacaktır. Bununla birlikte denetçinin, denetlenecek işletme ve onun faaliyette bulunduğu sektör hakkında gerekli bilgileri toplayarak, işletmenin örgüt yapısı, mali yapısı, konumu, mal ve hizmetlerin niteliği, iş ilişkisi içinde bulunduğu taraflar gibi bilgilerden yararlanarak oluşturacağı denetim planı, denetim uygulamaları için güvenli bir yol haritası oluşturur.

Denetim uygulamalarında kullanılacak zaman, işgücü, araç-gereç ve diğer kaynakların belirlenmesini ifade eden denetim planı, denetçinin hem ileriye görebilmesi hem de denetim standartlarına uygun davranmasının bir gereği olması bakımından bir zorunluluktur. (Çömlekçi, 2010)

Bu amaçları gerçekleştirilebilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır; (Bozkurt, 2012)

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi
- Denetim çalışmalarının zamanlanması ve zaman bütçesi
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler
- Denetçi yardımcılarının gerektiği gibi gözetim altında tutulması

Denetimin daha etkin bir şekilde yapılabilmesi ve zamanında tamamlanabilmesi için planlama yapmak gerekir. Böylece denetçi hem kendi uzmanlığını verimli kullanma ve denetim işlemlerini eksiksiz uygulama olanağı elde etmiş, hem de denetim işinde kendisine yardımcı olanların ve bilgi aldığı kişilerin zamanlarını israf etmemiş olur.

3.4.2.2. İşletmenin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlanmasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.

Bağımsız dış denetim konusunu oluşturan mali tablolar, işletme yönetimince işletmede oluşturulan iç kontrol sisteminin bir çıktısı niteliğindedir. İşletmede güçlü bir kontrolün var olması mali tablolara olan güveni artırır.

İç kontrol, işletme yönetiminin sorumluluğunda işletme varlıklarının korunmasını, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve işletme personelinin yasalara, politikalara, kurallara uygun davranmasını sağlamaya dönük bir süreçtir. (Çömlekçi, 2010)

Bu standart denetimin kapsamı ve sınırlarının, denetlenen kuruluşun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden sonra kararlaştırılmasıdır. Bir kuruluşun etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan raporların ve bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması raporların ve bilgilerin hatalı olma riskini azaltır. Hata riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralmasına neden olur.

İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecindeki belirsizliği ve dolayısıyla denetim riskini büyük ölçüde azaltır. Böylece denetçinin, denetim işlemlerinin uygulanması ile ilgili kararı netleşir.

Güçlü bir iç kontrole sahip işletmelerde denetim kapsamı daha dar tutulur, denetim süresi kısalmış, denetimde daha az personelden yararlanılır ve daha az sayıda kanıtla yetinilir. Bunun tersi durumda ise, denetim riski ve maliyeti artacaktır. Güçlü bir iç kontrol sistemi denetçinin işini kolaylaştır ancak, bağımsız denetime olan gereksinimi ortadan kaldırmaz.

3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplanması Standardı

İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmasına yardımcı olması bakımından, gözlem, soruşturma, doğrulama gibi denetim tekniklerini kullanarak yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir.

Ne kadar kanıtın toplanacağı kararı denetçiye aittir. Denetçi, denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini ve incelenen mali tablo kaleminin durumuna göre ne büyüklükte kanıt toplayacağını kararlaştırır.

Denetim konusuyla ilgili olarak yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra bu kanıtların uygun kanıtlar olması da gerekmektedir. Buradaki uygunluk aynı zamanda kalite anlamındadır. Buna göre denetçi yeterli sayıda kaliteli kanıt toplamakla yükümlüdür.

Miktarda olduğu gibi, kanıtın uygunluğunun belirlenmesi de denetçinin yargısına kalmaktadır. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler; kanıtın geçerliliği, nesnelliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.

3.4.3. Raporlama Standartları

Bu standartlar, denetim faaliyeti sonucunda oluşan denetçi yargısının ilgili taraflara ne şekilde açıklanacağını belirlemektedir.

Kaliteli bir denetimin son halkası, iyi hazırlanmış bir denetim raporudur. Esasen denetim raporu, mali tablolar üzerinde bir uzmanın inceleme yaptığını gösteren tek kanıttır. Denetim raporu denetim sürecinin tümünde mali tablolarla ilgili olarak oluşan denetçi kanaatini çok kısa, yalın, anlaşılabilir bir dille ve ayrıca bir yorum gerektirmeyecek açıklıkla ortaya koymalıdır. (Çömlekçi, 2010)

Kullanıcılar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu konusundaki tek kanıt denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve kullanıcılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. (Bozkurt, 2012)

Raporlama standartları denetçinin, denetlenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri karşısındaki durumu ve bu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkındaki görüşünü nasıl açıklayacağını belirleyen dört standarttan oluşur
Bunlar;

Uygunluk

Muhasebe ilkelerinde tutarlılık

Yeterli açıklama

Görüş bildirme standartları

3.4.3.1. Uygunluk Standardı

Denetim raporunda, incelenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir. Muhasebe sürecinde, mali işlemlere ait verilerin hangi noktalarda ve nasıl tespit edileceği, bu veriler üzerinde ne tür işlemler yapılarak hangi bilgilerin elde edileceği ve bu işlemlerin hangi zaman di-

limleri esas alınarak yapılacağı konuları, muhasebenin temel kavramları ile belirlenen çerçevede işlenir. Bu süreç sonunda elde edilen bilgilerin ne şekilde raporlanacağı da genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile belirlenmiştir.

Denetçi, görüşünü açıkça belirtmediği takdirde, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmiş olduğu varsayılacaktır. Eğer denetçi tarafından genel kabul görmüş ilkelere uygun olmayan bir durum belirlenmiş ise bunun ne olduğu ve olası etkileri de açıklanmalıdır.

3.4.3.2. Tutarlılık Standardı

Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının ve yöntemlerinin önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.

Denetim raporu, muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemle bağlantılı olarak cari dönemde de değişmeden uygulanmış olup olmadığını açıkça belirlemelidir. Tutarlılık ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Ancak, geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, bir önceki döneme göre değişiklik yoksa bunu raporunda belirtmez, fakat değişiklikler varsa bu değişiklikleri raporunda belirtmelidir.

3.4.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tabloların eklerinde yer alan açıklayıcı bilgilerin yeterli olduğu kabul edilir.

Mali tablolar olabildiğince çok kullanıcıya hitap edebilecek şekilde, geniş amaçlı olarak düzenlenir. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları için yalnızca mali tablo formatında yer alan bilgiler yeterli olmaz, buradaki bazı kalemlerin ek bilgilerle desteklenmesi gerekebilir. Bu açıklamaların ne kadarının yeterli kabul edileceği önemli bir sorundur. Bu sorunun yeterli açıklama kavramı çerçevesinde çözümlenmesi yerinde olur.

Yeterli açıklama standardı, denetçinin mali tablolardaki açıklamaları yeterli gördüğünde bu denetim raporunda belirtilmesine gerek olmadığını, ancak yetersiz bulundu-

ğunda bu durumu raporunda açıklamasını öngörür. Eğer denetçinin bu yöntemde bir açıklaması yoksa mali tablolardaki ve eklerindeki açıklamaların yeterli olduğu kabul edilecektir. (Çömlekçi, 2010)

3.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetim raporunda, denetim faaliyetinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, mali tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; olumlu, şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı, görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve denetçinin sorumluluğunun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir.

Yürütülen denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Denetim raporu, ya bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili bir görüşün bildirilmesini kapsamalı ya da bir görüş bildiremiyorsa bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır. Finansal tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği ve varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır. Bu standart denetçinin finansal tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır. Denetim raporuyla finansal tabloların kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek, finansal tablolardaki bilgileri doğru ve güvenilir kabul ederler ve alacakları kararlarda kullanırlar.

3.5. DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci, müşteri seçimi ve işin kabulü, denetim anlaşmasının yürütülmesi ve kanıtlara bağlı olarak denetçi görüşünün açıklanması şeklindeki işlemler dizisidir. Müşteriden teklif alınıp, değerlendirilmesi ile başlayıp, raporun yazılması ve genel kurula katılım ile son bulan çeşitli safhalardan oluşur.

Bu safhalar;

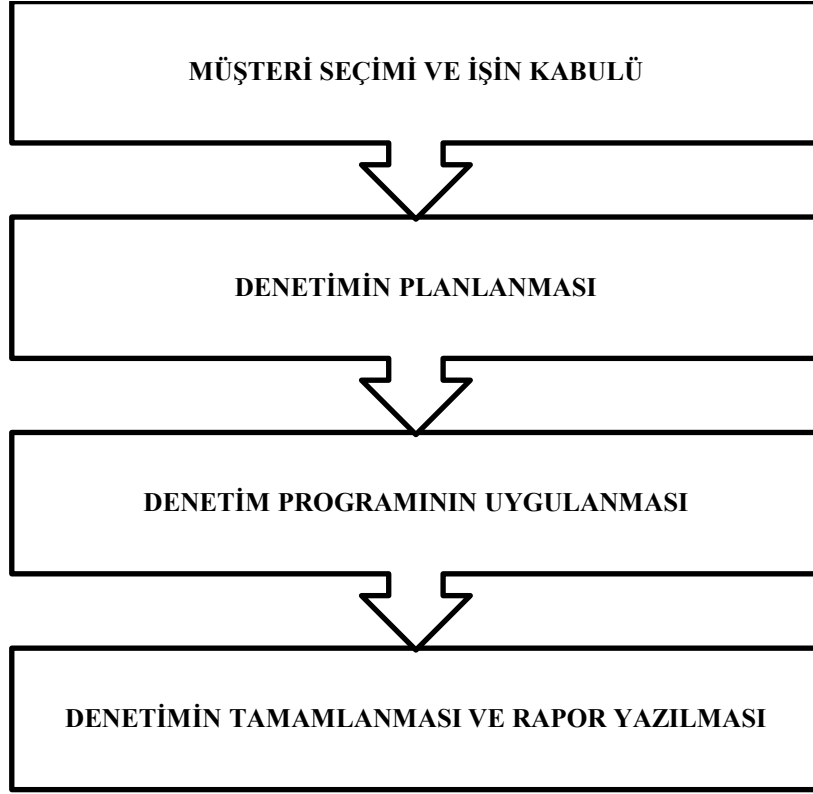
Müşteri seçimi ve işin kabulü

Denetim planlanması

Denetim programının uygulanması

Denetimin tamamlanması ve rapor yazılması

Raporlama sonrası faaliyetler (Raporun yayımı ve genel kurula katılma)



Şekil 3.3 Denetim Süreci

3.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Denetim kuruluşları, kendisine denetim talebi geldiğinde, müşteri işletmeyi değerlendirmek ve denetim işini üstlenip üstlenmeyeceklerine karar vermek durumundadırlar. Müşterinin bu ilk değerlendirilmesinde, önemli olan denetim firmasının bu işletmeyi makul bir denetim riski ile denetleyip denetlemeyeceğine karar vermesidir. Denetim firmaları kendileri için büyük risk teşkil edecek düzensiz örgütlenme, belge ve bilgi sistemlerine sahip işletmeleri denetlemek istemezler. Ayrıca piyasada hata ve hileleriyle kötü ün yapmış işletmeleri denetlemek denetim firması açısından olumsuzluklar getirecektir. (Çömlekçi, 2010)

Bu nedenlerden dolayı denetim kuruluşları, denetim işini kabul etmeden önce müşteri işletmeyi ön bir değerlendirmeden geçirmesi gerekir. Denetim teklifi kabul edilmeden önce bazı çalışmalar yapılmalıdır. Bu çalışmalar kapsamında, denetim kuruluşu ilk ola-

rak denetlenecek işletmeyi değerlendirmek için, işletmenin ilişkide bulunduğu bankaları, müşterileri, muhasebecileri ve avukatlarıyla görüşebilir. Bu yolla işletmenin geçmişte yanlış beyanlar hile ve suiistimaller gibi davalı durumlarla karşılaşmış ve karşılaşmadığı hakkında bilgi toplanabilir. Ayrıca işletmenin sahipleri, kurumsallık durumu, faaliyet alanı, büyüklüğü, sektördeki olumlu olumsuz bilinirliği, önceki denetim raporunda belirtilen görüşün de araştırılması gerekmektedir.

İkinci önemli bilgi kaynağı da önceki denetçi ile yapılan görüşmelerdir. Denetçi, bir önceki denetçi ile görüşerek, işletmedeki yöneticilerin dürüstlüğü, yönetim ile uyumsuzluğa düşülüp düşülmediği, iç kontrol sisteminin durumu ve denetçi değişikliğinin nedenleri hakkında bilgi sahibi olabilecektir.

Denetim firması, denetim işini kabul ederse, müşteri işletme ile denetim sözleşmesi imzalanır. Denetim firması tarafından hazırlanan sözleşme, denetim koşullarının yazılı olarak belirlenmesidir. Sözleşmenin amacı, yanlış anlamaları önlemek veya en aza indirmektir. Sözleşmenin biçimi her müşteri için farklı olabilmekle birlikte, genellikle şu unsurları içerir;

- Denetimin amacı kapsamı varsa özel nedenleri
- Anlaşma kapsamında sunulacak diğer hizmetler
- Denetimin başlama ve bitiş tarihi,
- Denetimde görevlendirilecek personel, unvanları ve yedekleri,
- Denetim raporunun muhtemel teslim tarihi,
- Yönetimin ve denetçinin sorumlulukları ve yükümlülükleri,
- Denetim ücreti ve ödeme biçimi.

3.5.2. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması, denetimin zamanında, en düşük maliyetle olabilmesi için; hangi denetim alanlarının, kimler tarafından, hangi tarihlerde, hangi denetim teknikleri uygulanarak denetleneceğinin yazılı olarak belirlenmesidir. Kısacası denetim planlama, denetimin amacına ulaşmak için sıra ile yapılacak işlerin düzenlenmesidir. (WEB_3, 2010)

Bağımsız denetimin planlanması, denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar.

Planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamı, işletmenin büyüklük ve karmaşıklığına, bağımsız denetçinin işletme hakkındaki önceki tecrübelerine ve bağımsız denetim çalışması sırasında şartlarda meydana gelen değişikliklere göre değişir.

Denetim planlaması tüm denetim alanlarının denetim kapsamına alınarak eksik alan bırakılmaması, riskli alanların belirlenip bunlara uygun denetim tekniklerinin belirlenmesi, koordinasyon ile işgücü ve zaman tasarrufunun sağlanması, denetimin zamanında bitirilmesini sağlar.

Denetimin planlanması bir dizi işlemlerden oluşur. Denetim planlamasını oluşturan işlemler şu şekildedir;

- İşletme çevresi ve faaliyetlerinin tanınması
- Denetim çalışmalarını bölümlenme
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme
- Önemlilik düzeyini belirleme
- Denetim riski düzeyini belirleme
- Denetim amaçlarını belirleme
- Denetim programının yazılması
- Denetim süresi ve zamanını belirleme
- Denetim personelinin görevlendirilmesi ve gözetimi

3.5.2.1. İşletme Çevresi Faaliyetlerinin Tanınması

İşin kabul edilmesi aşamasındaki bilgi toplama, işletme dışından ve işletme hakkında ön fikir sahibi olabilmek amacıyla yapılacaktır. Denetim işi kabul edildikten sonra, denetim planlaması yapılırken müşteri hakkında toplanacak bilgiler ise, daha ayrıntılı ve işletme içi kaynaklardan belgelere dayalı olarak elde edilecek ve denetim için kullanılacak teknikleri belirlemede yardımcı olacaktır.

Denetçi bu safhada, müşteri işletmenin içinde bulunduğu ekonominin genel hatları ve içinde bulunulan sektörün durumu, rakip çevresi ile ilişkileri, müşteri işletmenin örgüt, hukuki ve finansal yapısı hakkında bilgi toplar.

3.5.2.2. Denetim Çalışmalarını Bölümleme

Denetçi, denetimin genel amacına ulaşmak için, yapacağı denetim çalışmasını, mali tabloları daha küçük birimlere bölerek yürütebilir. Bu bölümleme, denetim ekibinden farklı personele farklı görevlerin verilmesini sağlar. Böylece her birim birbirinden ayrı olarak denetlenir. Tüm birimlerin denetimi tamamlandığında, mali tablolar hakkında kesin sonuca ulaşılabilir. Denetçi, ilişkili bölümleri veya denetim alanlarını birleştirerek zaman ve işgücü tasarrufu sağlar.

3.5.2.3. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme ve Kontrol Riskini Değerleme

Çalışma sahası standardına göre, işletmenin mevcut iç kontrol sistemi değerlendirilmelidir. İç kontrol sistemini değerlemenin amacı, müşteri işletmenin sisteminde var olan zayıflıkları ortaya çıkarmaktır. İç kontrol sistemi zayıf ya da yetersiz ise, denetçinin sistemdeki hata ve hile beklentisi artar ve kontrollerin zayıf olduğu işlem veya alanlarda denetim çalışmalarını genişletir. Hata veya hile olma riski daha yüksek görülen bu alanlarda, daha fazla zaman ve denetçi kullanıp, daha detaylı plan ve program hazırlanır.

3.5.2.4. Önemlilik Düzeyini Belirleme

Önemlilik kavramı hem muhasebe hem de denetimde aynı anlamda kullanılmaktadır. Mali tablolarda açıklanan bilgilerin yanlışlığı, bilginin doğru olduğuna güvenen kişilerin kararlarını etkileyecekse veya değiştirecekse, mali tablolarda o bilginin önemli olduğu kabul edilir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetçinin mesleki yargısı ile yakından ilgilidir. Denetçi, risklerin mali tablolara yansımaları ve mali tablo kullanıcılarına etki düzeyi hakkında bir yargıya ulaşmak zorundadır.

Mali tablo üzerinde hata doğuran ve mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyen riskler belirlenip önem sırasına konulur ve denetim planı da bu hataları ortaya çıkartacak şekilde hazırlanır.

3.5.2.5. Denetim Riski Düzeyini Belirleme

Mali tabloların denetimi ile ilgili iki risk olgusu vardır.

Denetim riski; denetim işleminin mahiyetinden kaynaklanan risk olup, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır.

Unvan riski; mali tabloların denetimiyle ilişkili olarak, denetçinin veya denetim firmasının bir davadan veya söylentiden dolayı mesleki uygulamasına zarar gelmesi veya kayba uğraması olasılığıdır. Yani bu risk denetim firmasının yaptığı denetim dolayısıyla karşılaşılabileceği risktir.

Denetçi, hem kanıt toplamak amacıyla uğrayacağı denetim prosedürlerini tasarlamada, hem de mali tabloların bir bütün olarak, tüm önemli hususlarda doğru olarak sunulup sunulmadığını değerlemede denetim riskini ve önemliliğini göz önünde bulundurmalıdır.

Denetçi, denetim riskini düşük düzeyde tutacak şekilde denetimi planlamalıdır. Denetim riskinin ve önemliliğinin dikkate alınması, müşteri işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetçinin müşteri işletmedeki deneyimine, müşterinin işi konusundaki bilgisine ve müşteriyle ilgili diğer etkenlere göre farklı olacaktır.

3.5.2.6. Denetim Amaçlarını Belirleme

Denetimin genel amacı, bir bütün olarak mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhabese İlkeleri'ne uygunluğunu araştırmak olduğundan, mali tabloların taşınması gerekli özelliklerde olup olmadığı araştırılır. Bu araştırma aynı zamanda denetim amaçları veya denetim kanıtı toplamaktaki hedeftir.

3.5.2.7. Denetim Programının Yazılması

Denetim programı, denetim çalışması sırasında her bir denetim alanı için uygulanacak denetim işlerinin ayrıntılı listesidir. Yani, hangi denetim teknikleriyle, hangi denetim alanlarının denetleneceği ve hangi kanıtların toplanacağını ayrıntılı olarak belirlediği taslak belge veya temel plandır.

Denetim programı, yapılacak işlerin genel görünümü hakkında bilgi verir, denetçiler arasında dengeli bir işbölümü sağlar, zaman ve emek tasarrufu sağlar, denetim çalışmasının eksiksiz yapılmasını, başlatılmış bir denetim çalışmasının başka bir denetçi tarafından sürdürülebilmesini sağlar, ayrıca gelecekte yapılacak denetimlerde yol gösterici veya destekleyici kanıt olarak kullanılabilir.

3.5.2.8. Denetim Süresi ve Zamanını Belirleme

Her bir denetim alanında ne kadar süre denetim çalışması yapılacağı ve bu çalışmaların ne zaman gerçekleştirileceği belirlenir. Denetimin, amaçlanan zamanda tamamlanıp denetim personelinin zamanını verimli kullanmasını sağlar.

3.5.2.9. Denetim Personelinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi

Her bir denetim alanında çalışacak denetim ekibi personelinin niteliği birbirlerinin yerine ikame edilebilme olanakları, müşteri işletmeden kimler ile temas kurulacağı ve bilgi alınacağı, eğer üçüncü kişilerden (avukatlar, danışmanlar vs.) yararlanılacaksa bunların kimler olduğu ve niteliğinin belirlendiği plandır.

Denetim personeli gözetimi, bu kişilerin denetim sırasında sürekli olarak çalışmalarının yönlendirilmesidir.

3.5.3. Denetim Programının Uygulanması

Denetim programının uygulanması aşaması, denetim çalışmasının yapıldığı ve denetim görüşünün dayanağı olan denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır.

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına ayrıldıktan, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelir. Denetçi belli tekniklere başvurarak denetim kanıtlarını toplar ve topladığı bu kanıtları değerlendirir. Yani denetim programının uygulanması safhası denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği safhadır. Normal olarak bu safha kuruluşun iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol sisteminin denetimi, bir uygunluk

denetimidir. İç kontrol sisteminin denetiminin amacı, finansal tablolardaki önemli hata, hile ve düzensizliklerin önlenmesi ve varsa ortaya çıkarılmasıdır. (Kaval, 2008)

3.5.4. Denetimin Tamamlanması ve Rapor Yazılması

Denetimin tamamlanması aşamasında denetçi, kendisi için önemli olan konuları son kez gözden geçirir, eksik olan kanıtları toplar, yarım kalan testleri ve çalışma kağıtlarını tamamlar. Bunun sonucunda da yaptığı denetimin başarılı, güvenilir ve kaliteli olarak yerine getirilmesini sağlar.

Denetimin tamamlanması aşaması, denetim çalışmasının tamamlanması ve sonuçların değerlendirilmesi ve rapor yazılması faaliyetlerinden oluşur.

3.5.4.1. Çalışmanın Tamamlanması

Denetçi, bu aşamada şu üç noktayı ele alır;
Şarta bağlı borçların ve zararların incelenmesi,
Bilanço sonrası olayların gözden geçirilmesi,
Müşteri işletmeden beyan mektubunun istenmesi.

3.5.4.1.1. Şarta Bağlı Borçların ve Zararların İncelenmesi

Şarta bağlı borçlar ve zararlar, doğrudan doğruya işletme ve işletme ile ilgili tarafların arasında olan ilişkilerden kaynaklanan ve denetim raporu yazılma anına kadar da sonuçları kesinleşmemiş olan gelecekteki belirsizliklere dayalı olaylar olarak tanımlanabilir. Bu belirsizliklere örnek olarak; işletme aleyhine açılmış tazminat davaları, vergi anlaşmazlıkları, devlet kurumlarıyla süren kamulaştırma davaları verilebilir. Bu tür olaylar işletmeyi sonuçlarıyla olumsuz olarak etkileyebilecek ve bu bağlamda da ilgili tarafların kararlarını da olumsuz yönde etkileyebilecek olaylardır. Bu belirsizlikler, her ne kadar denetlenen dönemle ilgili olmasa da işletmeye zarar verebilecek sonuçlar ortaya çıkarabileceğinden, bu belirsizliklerin durumunun değerlendirilip raporda yer verilmesi gerekmektedir.

3.5.4.1.2. Bilanço Sonrası Olayların Gözden Geçirilmesi

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihinden denetim raporunun düzenlendiği tarihe kadarki önemli olaylardır. Bu bağlamda, bilanço tarihinden, denetim raporu hazırlama tarihine kadar olan zaman diliminde gerçekleşen olayları ve bunlara ilişkin kayıt ve belgeleri incelemek denetçinin sorumluluğundadır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar iki gruba ayrılır. Birincisi, bilanço tarihinde mevcut olan durumlarla ilgili ek kanıt sağlayan ve mali tabloların hazırlanmasında yapılacak tahminleri doğrudan etkileyecek olan olaylardır. Örneğin, tahsil edilemez duruma gelen bir alacağın bilanço tarihi sonrası tahsil edilmesinin ve edilememesinin kesinleşmesi gibi. İkincisi ise bilanço tarihinde mevcut olmayan ama bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan koşullarla ilgili kanıt sağlayan olaylardır. Örneğin, hisse senetlerinde veya stoklarda bilanço tarihi sonrası piyasa değerlerindeki düşüş nedeniyle büyük kayıpların ortaya çıkması gibi.

Denetçi, bilanço sonrası gerçekleşmiş olayları, çoğu zaman normal denetim tekniklerini kullanarak inceler ve kanıt toplar.

Uygulanacak olan teknikler şunlardır; (Çömlekçi, 2010)

- Müşteri işletmenin avukatından mevcut davalarla ilgili bilgi almak
- Müşteri işletme yönetim kurulu tutanaklarını incelemek
- Müşteri işlemeden bilanço sonrası olaylarla ilgili defterlerde gerekli düzeltmelerin yapılıp yapılmadığını sormak
- Mevcut en son tarihli mali tabloları incelemek ve denetlenen mali tablolarla karşılaştırmalı olarak incelemek
- Müşteri işletme yönetiminden öz sermayede ve uzun vadeli borçlarda miktar olarak herhangi bir değişiklik olup olmadığını sormak

3.5.4.1.3. Müşteri İşletmeden Beyan Mektubunun İstenmesi

Denetçi, denetim sürecinde müşteri işletmenin yöneticilerine ve personeline çeşitli sorular yöneltir ve pek çok sözlü yanıt alır. İleride yönetimle arasında çıkabilecek anlaşmazlıklarda kullanmak ve mali tabloların sorumluluğunun yönetime ait olduğunu onaylatmak için denetçinin bu yanıtları yazılı hale getirmesi gerekir. Bu amaçla, denetçi, yönetimden denetim süresince yöneltilen sorulara verdiği yanıtları içeren müşteri beyan mektubu alır.

Yönetimden beyan mektubu almanın amaçları şunlardır;

- Denetçiye verilen sözlü beyanları doğrulamak
- Dönem içinde verilen sözlü beyanların uygunluğunun devam ettiğini belirlemek
- Yönetimin beyanlarına ilişkin yanlış anlaşılma olasılığını azaltmak
- Mali tabloların düzenlenmesinde esas sorumluluğun yönetime ait olduğunu vurgulamak
- Müşteri ile denetçi arasındaki anlaşmazlıklarda kanıt olarak kullanılmak

Müşteri beyan mektubu almak, asla bir denetim tekniği değildir. Bu mektup sadece mali tabloların usulüne uygun olarak hazırlandığının bir kanıtıdır.

3.5.4.2. Sonuçların Değerlendirilmesi

Sonuçların değerlendirilmesi aşaması, beş bölümden oluşmaktadır;

Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi

Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son defa ölçülmesi

İşletmeden hataların düzeltilmesinin istenmesi

Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi

İşletme yönetimi ile görüşme

3.5.4.2.1. Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi, test edilmesi gereken tüm önemli konuların test edilip edilmediğine karar vermek için denetçi tarafından denetimin gözden geçirilmesidir. Bu gözden geçirme iki safhada yapılmaktadır. Birincisi, denetimin tüm denetim aşamalarının tamamlanmış ve belgelendirilmiş olup olmadığının ve denetim amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi için denetim çalışmasına temel oluşturan denetim programının tekrar gözden geçirilmesidir. İkinci safha da ise, denetçinin denetim çalışması sırasında eksik kalan veya daha sonra yapılmak üzere ertelenmiş çalışmalarını listelerek tamamlamasıdır. Böylece, denetim çalışmasında, eksik ya da gözden kaçan bir noktanın kalmaması sağlanmış olur.

3.5.4.2.2. Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Defa Ölçülmesi

Denetçi, denetimin planlanması aşamasında belirlediği denetim riski ve önemlilik düzeyini, denetim çalışmalarının tamamlanması aşamasında son kez belirler. Denetçi, planlama aşamasında belirlediği kabul edilebilir denetim riski düzeyi ile son kez belirlediği denetim riski düzeyini karşılaştırır. Eğer bulunan denetim riski düzeyi kabul edilebilirliğin üstünde ise ek maddi doğruluk testleri yapmalı ve müşteri işletmeyi düzeltilmemiş hataları kabul edip düzeltmeleri konusunda zorlamalıdır.

3.5.4.2.3. İşletme Hatalarının Düzeltmesini İsteme

Denetçi, denetim çalışmaları sırasında, çalışma kağıtlarına yaptığı kayıtların bir listesini çıkartarak müşteri işletmeye verir ve bunların yönetimce onaylanarak işletmenin muhasebe defterinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını ister.

3.5.4.2.4. Çalışma Kağıtlarını Gözden Geçirme

Denetçi bütün incelemelerini bitirdikten sonra, unutulmuş veya eksik bırakılmış bir işin olup olmadığına ve çalışma kağıtlarının tamam olduğuna, son incelemeye ve dosyalamaya hazır olduğuna karar vermek için çalışma kağıtlarını son kez gözden geçirir.

3.5.4.2.5. İşletme Yönetimi İle Görüşme

Denetçi, denetim bittiğinde, müşteri işletmenin mali tablolardan sorumlu yöneticisine denetimin yapılışı hakkında bilgiler verir. Bu bilgiler daha çok denetimde karşılaşılan zorluklar, yönetimle olan anlaşmazlıklar ve mali tabloların içerdiği hatalarla ilgilidir.

3.5.4.3. Denetim Raporunun Yazılması

Denetçi, denetimin tamamlanması aşamasından sonra, görüşünü bildireceği denetim raporunu oluşturma aşamasına geçer. Denetim sürecinin son safhası, denetçinin veya denetim ekibinin yargısını belirttiği denetim raporudur. Denetim raporu denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığını bildirir.

3.6. DENETİM RİSKİ

Denetim, finansal tablo kullanıcıları için bilgi riskini sosyal olarak kabul edilebilir bir düzeye indirme süreci olarak tanımlanmaktadır. Bilgi riski, bir şirket tarafından yayımlanan finansal tabloların, önemli ölçüde yanlış ve yanıltıcı olabilme olasılığıdır. Denetçinin kanıt toplaması ve rapor hazırlaması finansal tablo kullanıcıları için bu riski azaltır. Fakat denetçinin kendisi de finansal tablolar hakkında yanlış görüş verebilmektedir. Bu bağlamda denetim riski, mali tabloların önemli ölçüde hata ve düzensizlik içermesine rağmen, denetçilerin bunlar hakkında olumlu veya isabetsiz görüş verme riskidir. (Çömlekçi, 2010)

Bağımsız denetçi, finansal tabloların tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini, bağımsız denetimin amacına uygun bir şekilde kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek üzere bağımsız denetim faaliyetlerini planlar ve yürütür. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır.

Denetim riskinin, yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riski olmak üzere üç bileşeni vardır.

3.6.1. Yapısal Risk

Yapısal risk, iç kontrolün olmadığı varsayımıyla, bir savın finansal tablolardaki yanıltıcı beyanlara duyarlılığıdır.

Yapısal risk, ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu

bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içermesi olasıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Karmaşık hesaplamaların önemli yanlışlıkları içermesi basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerlendirme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarlarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari riskini artıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi işletmenin içinde bulunduğu koşullar ve çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir. (SPK, 2013)

3.6.2. Kontrol Riski

Kontrol riski, yanıltıcı beyanların müşterinin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememesi riskidir. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur.

Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin riskleridir ve finansal tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar.

3.6.3. Bulgu Riski

Bulgu riski, yapılan maddi doğrulama yordamlarının hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki bir yanıltıcı beyanı ortaya çıkartamama riskidir. Bulgu riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bağımsız denetçinin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler nedeniyle

le, bulgu riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle, diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabılır. (Çömlekçi, 2010)

Bulgu riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, bulgu riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirme arasında ters orantı vardır. Bağımsız denetçiye göre, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir bulgu riski daha düşük bir seviyede; finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar düşükse, kabul edilebilir bulgu riski daha yüksek bir seviyede gerçekleşir. (SPK, 2013)

Bulgu riski, denetçinin üzerinde kontrol sağlayıp müdahale edebileceği risktir.

3.7.DENETİM KANITI

Denetim kanıtları, denetim görüşünün dayandığı bir sonuca ulaşmak için denetçi tarafından kullanılan tüm bilgilerdir ve finansal tabloların dayandığı muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri ve diğer bilgileri kapsar. (Çömlekçi, 2010)

Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini tespit etmek amacıyla, denetçi tarafından toplanan, kullanılan ve denetim görüşüne ulaşılmasını sağlayacak her türlü bilgi, belge ve veridir. (Bozkurt, 2012)

3.7.1. Denetim Kanıtlarını Sınıflandırılması

Finansal tabloları destekleyen denetim kanıtları, Muhasebe kayıt ortamındaki kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki bölümde sınıflandırılır.

3.7.1.1. Muhasebe Kayıt Ortamındaki Kanıtlar

Denetçinin doğrudan görüş oluşturmaya yardımcı olan ve genellikle işletmenin kendi muhasebe sisteminden veya mali tablolardan elde edilen esas kanıtlardır. Bunlar, yevmiye defteri, büyük defter, yardımcı defter, muhasebe fişleri, mizanlar gibi muhasebenin esas belge ve verileridir.

İşletmenin kayıtlarına dayanarak finansal tabloların hazırlanmasından, yönetim sorumludur. Denetçi, muhasebe kayıtlarını, analiz ve gözden geçirme, finansal raporlama sürecinde izlenen yolları yeniden yapma ve benzer bilgi türlerini ve uygulamaları uzlaştırma yoluyla test eder. Bu tür denetim yordamları yaparak denetçi, muhasebe kayıtlarının içsel olarak tutarlı olduğunu ve finansal tablolarda bağdaştığını belirleyebilir. Bununla birlikte tek başına muhasebe kayıtlarının finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaya yetecek ölçüde denetim kanıtı sağlamaması durumunda denetçi, diğer destekleyici denetim kanıtlarını elde eder. (Çömlekçi, 2010)

3.7.1.2. Destekleyici Kanıtlar

İşletmenin kayıt ortamındaki muhasebe bilgilerinden elde edilen kanıtların tam güvenilir olmaması nedeniyle, bu bilgilerin doğrulanmasına destek olmak amacıyla toplanan kanıtlardır. Kuvvetlendirici kanıtlar da denilen bu kanıtlar, çekler, senetler, faturalar, ekstreler, doğrulamalar ve analitik kanıtlardan oluşur.

3.7.2. Kanıt Toplama Kararlarını Etkileyen Unsurlar

Çalışma alanı standartları, hem yeterli sayıda hem de güvenilir nitelikte kanıt toplanması gerektiğini vurgulamaktadır. Yeterlilik, denetim kanıtlarının miktarının, uygunluk ise, denetim kanıtlarının kalitesinin ölçüsüdür.

Kanıtın yeterliliğini, önemlilik, risk, maliyet, ana kütleinin büyüklüğü ve kanıtın nitelikleri etkiler.

- Önemli sayılan bir kalem için, daha az oranda önem derecesine sahip bir kaleme göre daha fazla sayıda kanıt toplanır. Bir kanıtın önemlilik derecesi arttıkça, daha fazla sayıda kanıt toplanması gerekecektir.
- Toplanacak kanıt ile risk düzeyi arasında doğru yönlü bir ilişki bulunmaktadır. İncelenen kalemin risk derecesi arttıkça toplanacak kanıt sayısı da artar.
- Denetim görüşünün güvenilirliğini arttırmak için çok sayıda ve yüksek maliyetli kanıtların toplanması doğru değildir. Ancak, yüksek maliyeti olması nedeniyle, elde edilmesi zorunlu olan bir kanıttan vazgeçilmesi de düşünülemez. Önemli olan, aynı veya yakın güvenilirlikteki bilgilerin mümkün olan en düşük maliyetle toplanmasıdır.
- Ana kütleiyi oluşturan birimler ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru bir orantı vardır. Homojen ve küçük bir ana kütleiden daha az, heterojen ve büyük bir ana kütleiden daha fazla kanıt toplanacaktır.
- Kanıtın güvenilir olup olmaması ile miktarı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Kanıt ne kadar güvenilir ise, denetçinin toplayacağı kanıt sayısı o kadar az olur.
- Kanıtın uygunluğu, kanıtın niteliğinin ölçüsüdür ve bir kanıtın uygunluğu, onun işlem sınıfları, hesap kalanları, açıklamalar ve ilgili savlardaki yanlış beyanları ortaya çıkarması veya bunları desteklemesi bakımından hem güvenilir hem de ilgili olmasına bağlıdır.
- Kanıtın güvenilirliği kanıtın elde edildiği koşullara bağlıdır.
- Dışsal kaynaklardan elde edilen kanıt, içsel kaynaklardan elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.
- Daha etkin bir iç kontrol yapısından sağlanan denetim kanıtı, daha zayıf iç kontrol yapısından sağlanan denetim kanıtına göre daha güvenilirdir.
- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıt, dolaylı yollardan elde edilen kanıttan daha güvenilirdir.
- Orijinal belgelerden sağlanan kanıt, fotokopi veya faksla sağlanan kanıta göre daha güvenilirdir.
- Kanıtın ilgili olması, kanıtın denetim amacına uygunluğunu ifade eder. Kanıt test edilen denetim amacıyla ilgili olmalıdır.

Tablo 3.2 Denetim Kanıtlarının Yeterliliği (Alvin, 2002)

Kanıt Türü	Kaynağın Bağımsızlığı	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği	Denetçinin Doğrudan Bilgi Edinimi	Bilgi Sağlayıcının Nitelikleri	Kanıtın Nesnelligi
Fiziki Kanıtlar	Yüksek	Değişken	Yüksek	Genellikle Yüksek	Yüksek
Doğrulama Kanıtları	Yüksek	Uygulanamaz	Düşük	Değişken Genellikle Yüksek	Yüksek
Belgelenmiş Kanıtları	Değişken	Değişken	Düşük	Değişken	Yüksek
Analitik Kanıtlar	Yüksek	Değişken	Düşük	Genellikle Yüksek	Değişken
Sözlü Kanıtlar	Düşük	Uygulanamaz	Düşük	Değişken	Değişken
Temsil Mektupları	Düşük	Uygulanamaz	Düşük	Değişken	Değişken
Mekanik Doğruluk Kanıtları.	Yüksek	Değişken	Yüksek	Yüksek	Yüksek
Görsel Kanıtlar	Yüksek	Değişken	Yüksek	Genellikle Yüksek	Orta

3.7.3. Kanıt Toplama Teknikleri

Denetçinin, hesapların detaylı incelenmesinde ve kanıt elde etmek için kullandığı araç ve yöntemlere kanıt toplama teknikleri veya denetim teknikleri denilmektedir.

3.7.3.1. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter)

Belge ve kayıtlarda gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten mevcudiyetinin görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin denetlenen işletmeye ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanmasıdır.

3.7.3.2. Gözlem

İşletme faaliyetlerini kimin, nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yönelik izleme tekniğidir. Fiziki incelemenin yapılamadığı durumda başvurulur. İşlemlerin yapılması veya tamamlanması aşamasında denetçi tarafından izlenmesi gereken denetim tekniğidir.

3.7.3.3. Soruşturma

Soruşturma, denetçinin iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi alması tekniğidir. İşletme personeli veya bağımsız kişilere yazılı veya sözlü sorular sorularak alınan cevaplara göre diğer denetim teknikleri uygulanır. Elde edilen bilgiler tek başına görüş oluşturmaya yetmez, diğer kanıtları destekleyici ve tamamlayıcı olarak kullanılır.

3.7.3.4. Doğrulama

Soruşturmanın özel bir türü olan doğrulama, üçüncü kişilerden bir bilgi veya mevcut bir durum hakkında yazılı cevap istenmesidir.

Eğer üçüncü kişilerin işe yarar delil sağlayacağı bekleniyorsa ve bu yöntem destekleyici dokümanları incelemekten daha verimli bir yol ise, o zaman üçüncü kişilerle mütakat yapmak uygun olacaktır.

Doğrulama tekniğı, alacakların ve nakit bakiyelerin geçerliliğine ve doğru kayıt edildiğine dair iyi denetim kanıtı sağlamaktadır, bazı durumlarda da belirli yükümlülüklerin eksiksiz olarak kayıtlara alındığına ve doğru bir şekilde değerlendirildiğine ilişkin deliller sağlar.

Bilgi, işletmeden bağımsız kaynaktan geldiğı için güvenilir kanıttır. Denetçinin hazırladığı, müşteri işletmenin ise onayladığı ve gönderdiği bir doğrulama mektubu işletme dışı ilgili kaynağına gönderilir. Yanıtların doğrudan denetçiye gelmesi sağlanmalıdır.

Bilgi isteme türüne göre üç çeşit doğrulama yapılır;

Olumlu Doğrulama; Tüm durumlarda doğrulama istenir. Bilgi istenen üçüncü kişiden, istenen bilgi veya kayıtları, müşteri işletme ile benzer olsa da olmasa da bir yanıt vermesi istenir.

Olumsuz Doğrulama; Üçüncü kişiden sadece bilginin yanlış olması durumunda yanıt vermesi beklenir. Yanıt alınmaz ise bilginin doğru olduğu kabul edilir.

Boş Bakiyeli Doğrulama; Doğrulama mektubunda doğruluğu araştırılan bilgi hakkında herhangi bir kalan ve bilgi verilmez. Üçüncü kişiden konu ile ilgili kendi kayıtlarında görülen bilginin bildirilmesi istenir.

3.7.3.5. Yeniden Hesaplama

İşletme kayıtlarındaki matematiksel işlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere, denetçi tarafından tekrar hesaplama yapılması yoluyla, aritmetik kanıtlar sağlanmasıdır.

Yeniden hesaplama tekniği faiz tahakkukları gibi çeşitli tahakkuklar, belirli muhasebe kayıtlarının özetleri ve müşteri tarafından yapılan hesaplamaların denetimi için uygun bir yöntemdir.

Denetçinin, kayıtların aritmetik doğruluğunu araştırmak amacı ile yeniden hesaplama yapması ve bulduğu neticeleri karşılaştırması işlemi kanıt elde etmenin en önemli yollarından birisidir.

Bu teknik yolu ile kanıt elde etmek genellikle;

- Muhasebe defterlerinin toplamlarının alınması,
- Amortismanların tekrar bulunması,
- Yeniden değerlendirme işlemlerinin bulunması,
- Şüpheli alacak tutarının saptanması,
- Kıdem tazminatı tutarlarının saptanması gibi işlemlerde uygulanır.

3.7.3.6. Belgelerin İncelenmesi

Bir kaydın doğru olup olmadığını tespit için, kayıtla ilgili belgelerin incelenmesi ve kayıtla karşılaştırılması işlemidir.

Belge inceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder.

Bazı belgeler varlıkların mevcudiyetine ilişkin doğrudan denetim kanıtı niteliğindedir.

Fatura, makbuz, sözleşme veya iptal edilen çekler gibi belgeler incelenirken belge inceleme tekniği uygun bir yöntemdir.

3.7.3.7. Kayıt Sürecinin İncelenmesi

Örnekleme yoluyla kaynak belgeler seçilmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılması işlemidir.

İki ayrı yoldan gidilebilir;

İleriye Doğru İnceleme; Belgeden başlanarak, tüm kayıtlar kontrol edilerek mali tablolara doğru bir yol izlenir.

Geriye Doğru İnceleme; Mali tablolardan başlayarak, belgeye doğru bir yol izlenir.

3.7.3.8. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma

İşletmenin birbiriyle ilgili hesapları incelenip, aralarında uygunluk olup olmadığını araştırmaktır. Hesaplar arası ilişkilerden yararlanıp hatalı hesaplar saptanabilir.

3.7.3.9. Analitik İnceleme

Mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. Finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder.

İşletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak beklentilerin gerçekleşme derecesine bakılır. (Seviğ, 2000)

3.8. ÇALIŞMA KAĞITLARI

Denetçi denetim çalışmaları sırasında, denetim görüşünü oluşturmak amacıyla yeterli kanıt topladığını ve denetimi, denetim standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiğini kanıtlayabilecek her türlü çalışmasını belgelendirmek zorundadır. Denetçinin her denetim sırasında hazırlamış olduğu yazılı materyale çalışma kağıdı denir.

Çalışma kağıtları, denetçinin izlediği denetim yollarını, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı belgelerdir. (Güredin, 2007)

Çalışma kağıtlarının, denetim ekibinin herhangi bir üyesinin yapılan denetim yordamlarının yapısı, zamanlanması ve kapsamı, elde edilen denetim kanıtları ve ulaşılan sonuçları kolaylıkla anlayabileceği şekilde açık, anlaşılır, sistemli şekilde düzenlenmiş olması gerekir.

Çalışma kağıtlarının düzenlenmesindeki faydalar; (Selimoğlu ve Uzay, 2009)

- Denetim çalışmasının çeşitli safhalarını örgütleme ve koordine etmede yardımcı olur.
- Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturur.
- İç kontrol sisteminin test edilmesine yardımcı olur.
- Denetçinin, denetim görüşü oluşturmasında yardımcı olur.
- Denetçinin yazdığı rapor yargıya intikal ettiğinde, savunma aracı olarak kullanılabilir.
- Gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında kılavuz görevi görür.
- Bağımsız denetimin kalitesini artırır.

3.8.1. Çalışma Kağıdı Türleri ve Dosyalama

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kağıtları içerdikleri bilgileri kullanma süresi bakımından iki dosyada toplanır.

Gelecek dönemlerde yapılacak denetimlerde yararlanılacak çalışma kağıtlarının toplandığı dosyaya sürekli dosya, denetimin yapıldığı dönemde hazırlanan çalışma kağıtlarının yer aldığı dosyaya cari dosya adı verilir. Her iki dosya birbirini tamamlar ve denetçinin raporunu düzenlerken yararlanabileceği her şeyi kapsar.

3.8.1.1. Sürekli Dosya

Bir sonraki denetim çalışmalarında yeniden kullanılacak olan çalışma kağıtlarının birleşiminden oluşan dosyaya sürekli dosya denir. Sürekli dosyada yer alan çalışma kağıtlarından her yıl yararlanılacağı için yeniden hazırlanmasına gerek yoktur. Ancak değişen bilgiler çerçevesinde güncel tutulması gerekmektedir.

Sürekli dosyada yer alan çalışma kağıtlarına aşağıdaki belgeler verilebilir.

- İşletmenin ana sözleşmesi
- İşletme hakkında genel bilgiler içeren notlar, her türlü bilgi ve broşürler
- Genel kurul, yönetim kurulu toplantı tutanakları
- Hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- Kira kontratları, toplu sözleşmeler ve uzun vadeli sözleşmelerin suretleri
- Önceki yılların faaliyet raporları
- Önceki yılların vergi beyanname suretleri
- Önceki yılların denetim raporu suretleri
- Önceki yıllarda hazırlanan iç kontrol soru formları ve akış şemaları
- İmza sirküleri

3.8.1.2. Cari Dosya

Denetçinin inceleme yaptığı dönemde düzenlemiş olduğu çalışma kağıtlarını kapsar. Cari dönemin denetiminde kullanılacak ve bir sonraki denetimde kullanılmayıp yeniden düzenlenecek çalışma kağıtlarının birleşiminden oluşan dosyaya cari dosya denir.

Cari dosyada yer alan çalışma kağıtlarına örnek olarak aşağıdaki belgeler verilebilir.

- Denetim programı
- Dönem içinde düzenlenen iç kontrol soru formu, akış şemaları ve alınan notlar
- Yeni yapılmış olan kontrat ve sözleşmelerin suretleri
- Düzeltici ve sınıflandırıcı yevmiye kayıtlarının yapıldığı kağıtlar
- Hesap analiz cetvelleri
- Çalışma mizanı
- Listeler
- Yazışmalar
- Denetim raporu ve muhasebe raporlarının suretleri

3.8.2. Çalışma Kağıtlarının Mülkiyeti

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetim şirketine aittir. Çalışma kağıtları, işletme ile ilgili sır sayılabilecek bilgileri de içerdiğinden açıklanması yasaktır. Denetçi bunları üçüncü kişilere bildiremez. Ancak, dava durumlarında denetçi söz konusu çalışma kağıtlarının gizliliğini öne sürüp bunları mahkemeye sunmaktan kaçınamaz.

3.9. DENETİMDE ÖRNEKLEME

Denetim programlarını oluşturmanın önemli bir sorunu, kontrol testlerinin ve maddi doğruluk testlerinin ne zaman yapılacağına ve hangi denetim prosedürlerinin seçileceğine karar verilmesinden sonra, bu testlerin büyüklüklerini belirlemektir. Başka bir deyişle kanıtların tamamını toplamak yerine, kanıtların kaç tanesinin toplanacağına ve hangilerinin toplanacağına karar vererek, denetim programlarını oluşturmak gerekir.

Denetçi, bütün yığına ilişkin denetim kanıtı elde edemez, etse de bunları değerleme vakit ve imkanı yoktur. Bu hem maliyetli, hem de çok zaman alıcı bir iştir. Sadece spesifik kalemlerin seçilerek incelenmesiyle elde edilen sonuçlar ise bütün yığına genellenemez. Üstelik denetimde önemli olan kanıt sayısının çokluğundan ziyade, güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli sayıda ve kalitede kanıt ulaşabilmektir. Bu yüzden denetçi örneklemeye gidilmesine karar verebilir. (WEB_4, 2003)

İstatistikte; evrenden (ana küttleden) bir örneklem seçilmesi ve sadece bu örneklemin incelemeye alınması ile varılacak sonucun evrene mal edilmesi olayına örnekleme denilmektedir. (Erdoğan, 2006) Denetim açısından örnekleme; denetçinin örnekleme yaptığı kalem (evren) ile ilgili kanaate varmasına ya da sonuca ulaşmasına yardımcı olmak amacı doğrultusunda kanıt toplama tekniklerinin, tüm kalemlerin seçilme şansı olacak şekilde denetim kalemi içerisindeki örneklemin %100'ünden daha azına uygulanması olarak tanımlanabilir. (ISA 530, 1999)

Denetçinin, kanıtları oluşturan ana küttleden bir örneklem seçmesi ve örneklemin test edilmesi ve değerlendirilmesiyle ulaşılan sonucun ana küttleye genelleştirilmesine “örnekleme” adı verilir.

Denetimde örnekleme, denetçiye örneğin alındığı ana kütleyle ilgilendiren sonuçların varılmasında yardımcı olması için seçilmiş kalemlerin bazı özellikleri hakkında denetim kanıtı elde etmeye ve değerlemeye imkan verebilecektir. Denetim işlemlerinin ana kütleyle oluşturan birimlerin bir kısmına uygulanması işlemine örnekleme yöntemi adı verilir. Örnekleme ile ana kütlede belli sayıda örnek birimleri alınarak değerlendirilir ve bulunan sonuç ana kütleyle genelleştirilir. Örnekleme yönteminde önemli olan, seçilecek örneklem grubunun ana kütleyle temsil eder nitelikte olmasıdır. Bu da örneklem büyüklüğü oluşturulurken, kanıt sayısına etki eden unsurların titizlikle ele alınması ile sağlanabilir.

3.9.1. Örnekleme İle İlgili Temel Kavramlar

Ana kütle (Evren): Örneklerin seçildiği ve denetçinin hakkında bir sonuca ulaşmak istediği veri setinin tamamını ifade eder. Yani örnekleme sonuçlarını genellemek istediğimiz küledir. Bir hesap bakiyesindeki ya da işlem türündeki birimlerin hepsi bir ana kütleyle oluşturur. Ana kütle, her biri ayrı olarak incelenen sınıf ya da alt sınıflara da bölünebilir. (ISA 530, 1999) Ana kütlede homojenliği arttıkça örnekleme yöntemiyle varılan sonucunda doğruluğu da artacaktır. Denetçi, ana kütlede aşağıdaki özelliklere sahip olduğunu belirlemek zorundadır:

Uygunluk; Ana kütlede, denetim tekniklerinin amacına uygun olmasıdır. Bu kapsamda örneğin; satışlar kaleminin inceleme döneminde gerçekleşen tüm satış işlemlerini kapsayıp kapsamadığını belirlemek için ana kütle olarak satış faturalarından ziyade sevki irsaliyeleri belirlenmelidir.

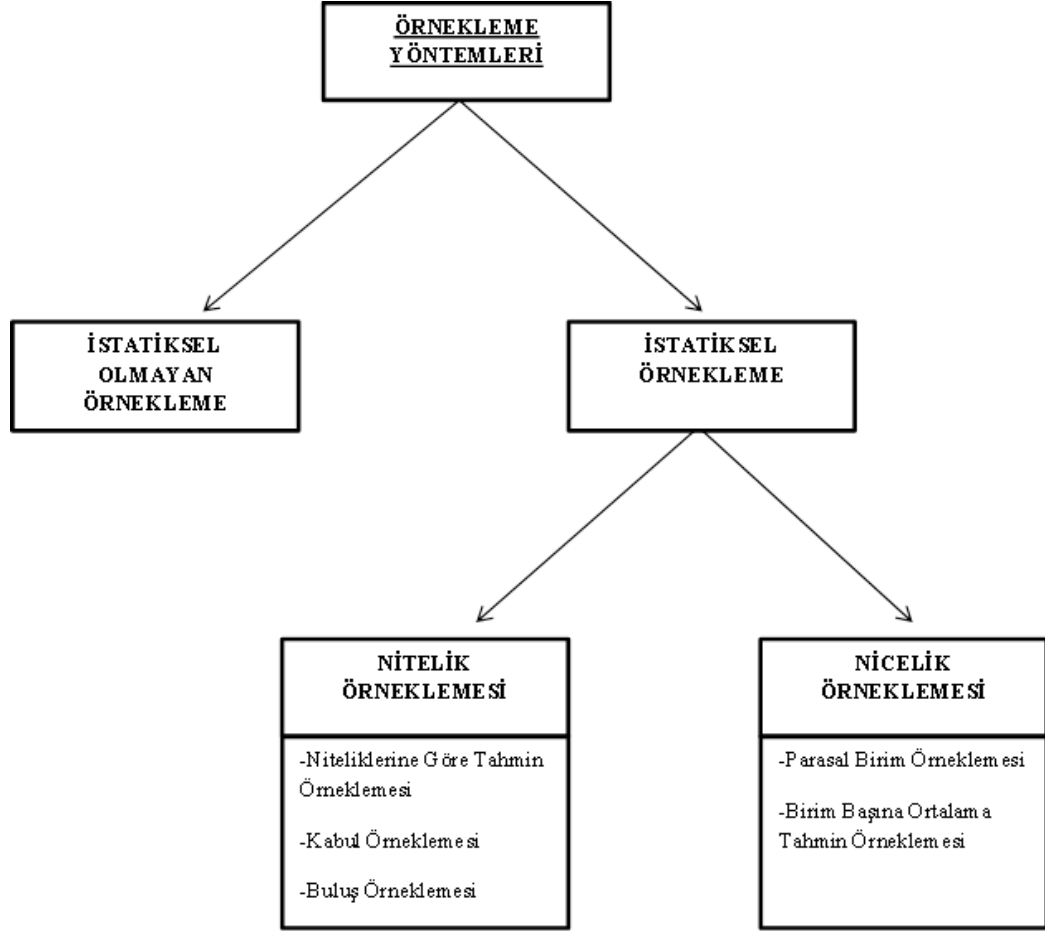
Tam olma; Ana kütlede denetim testlerinin uygulanacağı benzer özellikteki birimlerin tamamını kapsamalıdır. Örneğin denetçi bir dosyadan ödeme makbuzlarını seçmek niyetindeyse, döneme ait bütün makbuzların dosyalandığından emin olmadan makbuzların tamamına dair bir sonuca ulaşamaz.

Örneklem: Ana kütlede özelliklerini yansıtmaya düşüncesiyle ana kütlede belirli yöntemlerle seçilmiş birimlerin oluşturduğu topluluğa örneklem adı verilir. Bir evrenden, o evreni temsil yeteneği olduğu kabul edilen belli kurallara göre seçilmiş gruptur. Bir bütünü temsil edildiği düşünülen parçasıdır. (Özmen, 2003)

Örnekleme: Evrenden bir örneklem seçilmesi ve sadece bu örneklemin incelemeye alınması ile varılacak sonucun evrene mal edilmesi olayıdır.

Muhasebe denetimi örneklemede iki genel yaklaşım bulunmaktadır.

Bunlar; istatistiksel olmayan (iradi) örnekleme ve istatistiksel örnekleme yöntemleridir.



Şekil 3.4 Örnekleme Yöntemleri

3.9.2. İstatistiksel Olmayan (İradi) Örnekleme

Bu yöntemde belirlenecek örneklem sayısı denetçinin kendi kararına bağlıdır. Bu yöntemde örneğe girecek birimler arasında eşit seçilme şansı yoktur. Bu örneklem büyüklüğü ve seçilecek birim sayısı ile sonuçların yorumlanmasında denetçinin subjektifliğini beraberinde getirmektedir. Denetçi denetleyeceği birim sayısını tamamen mesleki

bilgi ve deneyimlerinin ışığı altında saptar. Kısaca doğrulanacak hesapların seçimi tamamen denetçinin kararına ve yapılan denetim çalışmasına göre değişiklik arz edebilmektedir.

3.9.3. İstatistiksel Örneklem

İstatistiki örneklem yöntemi, incelenecek ana kütleden rastgele (tesadüfi olarak) seçilen örneğin incelenmesi ve elde edilen sonuçların ana kütleyle genelleştirilmesi esasına dayanmaktadır.

İstatistiki örneklem yöntemin başlıca üstün yanları aşağıda sıralanmıştır. (Güredin, 2000)

- Ana kütleli oluşturan her birim hesaplanabilen bir olasılıkla örneklem seçilmektedir.
- İstatistiki yöntemlerden yararlanmak suretiyle hata kapsamı ve denetçi görüşünün güvenilirliği sayısal olarak hesaplanabilmektedir.
- Denetçinin kabul edebileceği matematiksel olarak hesaplanmış risk düzeyine göre optimum örneklem hacmi belirlenebilmektedir. Böylece denetim kapsamının gereksizce genişletilmesi veya küçültülmesini engellenmektedir.
- Örnek seçiminin yansız olmasına ve örneklem sonuçlarının tarafsızca değerlendirilmesine imkan verir.
- Sonuçlar bilimsel olarak savunulabilecektir.
- Maddi doğruluk testleri üzerinde etkisi olmayan kontrol testlerini elemine ederek zaman tasarrufu sağlar.
- Örnek birimlerinin farklı denetçiler tarafından seçilmesi, örnek birimlerin değerlendirilmesinde bir problem doğurmaz.

İstatistiki örneklem yöntemleri, nicelik örneklem yöntemleri ve nitelik örneklem yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.9.3.1. Nitelik Örneklemesi

Bir evrenden seçilen bir özelliği içeren birimlerin oranını tahmin etmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir.

Nitelik örneklemesinde, denetçi muhasebe işlemlerinin doğruluğu ya da yanlışlığı üzerinde durur ve bu örnekleme için hatanın ya da hilenin parasal olarak ne kadar olduğu değil var olup olmadığı önemlidir. (Çömlekçi, 2010)

Nitelik örnekleme, bir ana kütledeki seçilen bir özelliği içeren birimlerin oranını tahmin etmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Gerçekleşme oranı, hata oranı ve sapma oranı adı verilen bu oran, belirli bir özelliği içeren birimlerin sayısının ana kütledeki birimlerin sayısına oranıdır. (Yıldırım ve İnel, 2012)

Nitelik örnekleme oransal saptamalara odaklandığı için özellikle iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesinde kontrol testleri için uygun bir örneklemdir. Örnekleme yöntemi kullanılarak iç kontrol prosedürlerindeki saptamaların ve istisnaların sıklıkları ve ana kütle içindeki oranı tahmin edilmektedir.

Nitelik örneklemede denetçinin uygulama aşamaları şu şekildedir; (WEB_5, 2011)

Kontrol Testlerinin Belirlenmesi,
Niteliklerin ve Sapma Durumlarının Tanımlanması,
Ana kütlelerin Tanımlanması,
Örneklem Biriminin Tanımlanması,
Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi.

a. Kontrol Test Amacının Belirlenmesi

Kontrol testlerinin genel amacı, iç kontrol prosedürlerinin tasarımının ve işleyişinin etkinliğini değerlendirmektir. Kontrol testinin amacının belirlenmesi, uygulanacak kontrol testi yapısının örnekleme yöntemine uygun olup olmadığına karar verilmesinde yardımcı olacaktır. Bu amaçlar çoğunlukla iç kontrollerin hedefleri baz alınarak tanımlanır.

b. Niteliklerin ve Sapma Durumlarının Tanımlanması

Nitelik ana kütle içerisindeki birimlerde olması gereken denetçinin aradığı özellik olup bu özelliğin olmamasına da sapma denir. Örneğin, kredili satışların yetkili personel tarafından onaylanarak yapılması bir kontrol prosedürü olarak konulmuş olabilir. Bu halde incelenen kredi satışlarda yetkili personelin onayının olmaması kontrol prosedüründen sapma olarak tanımlanır. Aranılan niteliğin ve sapmanın açıkça tanımlanması örneklemeden yapılacak genellemenin doğruluğunu artıracaktır.

c. Ana Kütlenin Tanımlanması

Ana kütle, işlem gruplarının her birinde denetçinin genelleştirmek istediği veri yığıdır.

Ana kütle, denetim amacına uygun ve hakkında karar verilmesi istenen tüm birimleri kapsamı gerekmektedir. Bu aşamada denetçi ana kütle olarak almak istediği yığı ve onu oluşturan birimleri denetim amacı açısından değerlendirir.

d. Örneklem Biriminin Tanımlanması

Denetim testlerinin amaçları göz önüne alınarak tanımlanan ana kütle ve planlanan denetim prosedürleri uygun örneklem birimini belirler. Örneklem birimi ana kütle içindeki bir unsurdur. Örneklem birimi bir belge, bir belgedeki bir satır, bir yevmiye maddesi veya bilgisayar dosyasındaki bir kayıt olabilir.

e. Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi

Nitelik örneklemede en önemli noktalardan biri de örneklem büyüklüğünü, evren hakkında doğru sonuçlar verecek büyüklükte saptayabilmektir.

Gereğinden büyük bir örneklemin incelenmesi zahmetli ve maliyetli olabileceği gibi, yetersiz sayıdaki bir örnekleminde evren hakkında doğru sonuçlar vermeyeceği açıktır. Denetçi aşağıdaki faktörleri göz önüne alarak örneklem büyüklüğünü belirler. (Çömlekçi, 2010)

Beta riski

Kabul edilebilir sapma oranı

Evrenin beklenen sapma oranı

Bu faktörlerin etkisinde önceden hazırlanmış ve her bir beta riski düzeyine göre çeşitli kabul edilebilir sapma oranı ve evren sapma oranlarına göre oluşturulmuş örneklem büyüklüğü tabloları kullanılır.

Beta riski; İç kontrole gereğinden fazla güvenme riski olarak adlandırılan risktir. Riskin büyüklüğü ile örneklem büyüklüğü arasında ters orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Risk azaldıkça, örneklem büyüyecektir.

Kabul Edilebilir Sapma Oranı; Denetçinin kontrol prosedürlerine ilişkin duyduğu güvenden sapmanın kabul edebileceği maksimum orandır. Kabul edilebilir sapma oranı denetçinin bir kontrol prosedürü için planlanmış kontrol riski ile doğru orantılı olarak

değişirken, örneklem büyüklüğü ile ters orantılı değişir. Denetçinin düşük bir oranı seçmesi örneklem büyüklüğünün de büyümesi anlamına gelecektir.

Evrenin Beklenen Sapma Oranı; Denetçi evrenin geçmiş yıllardaki sonuçlarına ve pilot (ön örneklem) örneklem sonuçlarına bakarak evrendeki sapmaya ilişkin beklentisini belirler. Eğer evrenin beklenen sapma oranı küçükse denetçi için küçük sayıda bir örneklem yeterli olacaktır. Tahmin edilen (beklenen) evren sapma oranı büyüdükçe, örneklem büyüklüğü de artacaktır.

Nitelik Örneklem Yöntemleri; Niteliklere Göre Tahmin Örneklemesi, Kabul Örneklemesi, Keşif Örneklemesi yöntemi olarak üçe ayrılır.

3.9.3.1.1. Niteliklere Göre Tahmin Örneklemesi

Bu örneklem yönteminde ana kütle içerisinde seçilen birimler incelenerek, örneklem sonucunda ana kütle hakkında bir tahmine ulaşılmaya çalışılır. Bir başka ifadeyle ana kütle içinde yer alan birimlerin, denetime başlamadan önce belirlenmiş niteliklere uygunluğu araştırılarak ana kütlede ne kadarlık kısmının hatalı olduğu tahmin edilir.

Niteliklere göre tahmin örneklemesi finansal tablo denetimlerinde denetçilerin kontrollerin test edilmesi çalışmasında kullandıkları temel örneklem yöntemidir.

3.9.3.1.2. Buluş Örneklemesi

Buluş örneklemesi; denetçi, ana kütle içerisindeki sapma veya hata oranını sifıra yakın olarak beklediği durumlarda kullanılır. Hata veya sapma oranının sıfır olmadığı durumlarda, buluş örneklemesi, en az bir kere hata veya sapmayı göstermeye yetecek derecede geniş örneklem hacminin belirlenmesinde kullanılır.

3.9.3.1.3. Kabul Örneklemesi

Kabul örneklemesi, denetçinin incelediği örnek birimlerinde bulunduğu sapma sayısına göre denetlenen ana kütle kabul veya reddetmesine dayanmaktadır. Denetçi denetim konusu ana kütlede seçtiği örnek birimlerini incelemesi neticesinde kabul edilebilir sınırdan altında sapma bulursa, denetlenen ana kütlede hatasız olduğuna karar vermektedir. Eğer kabul sınırının üzerinde hata bulursa denetim konusu kütle kabul edilmemekte, reddedilmektedir.

Kabul örnekleme iç kontrol sisteminin işleyişi ile muhasebe kayıtlarının düzenine yönelik testlerde uygulanmaktadır.

Bu yöntemde sadece ret veya kabul kararı verilmesi nedeniyle, denetlenen kütlenin ne kadar iyi veya ne kadar kötü olduğu hakkında bir değerlendirme yapılamamaktadır. Ayrıca ana kütledeki sapma oranının tahmininde güçlükler ve kabul edilebilir sapma sayısının tespitinin güç olması, bu yöntemin zayıf yanlarını oluşturmaktadır. (Aksoy, 2002)

3.9.3.2. Nicelik Örnekleme

Nicelik örnekleme, hesap kalanlarının parasal tutarlarının veya diğer niceliksel tutarlarının istatistiksel teknikler kullanılarak tahmin edilmesidir. Örneklemeden elde edilen bilgilere dayanılarak evrenin toplam parasal tutar değeri veya ortalama değeri tahmin edilmeye çalışılmaktadır.

Nicelik örnekleme, muhasebe kayıtlarındaki hataların parasal değerlerini tahmin etmek amacıyla kullanılmaktadır.

Nicelik örneklemede kullanılan iki yöntem bulunmaktadır;

Parasal Birim Örnekleme Yöntemi

Birim Başına Ortalama Tahmin Örnekleme Yöntemi

3.9.3.2.1. Parasal Birim Örnekleme

Parasal birim örnekleme yöntemi, muhasebe evrenlerinde oluşan parasal hataları değerlemeye ve finansal verilerin doğruluğunu test etmeye yarayan istatistiksel bir yöntemdir. Parasal birim örnekleme yöntemi, denetlenen hesap bakiyesine ilişkin hatanın parasal tutarı hakkında denetçinin bir tahminde bulunmasına yardımcı olmaktadır.

Parasal birim örnekleminin uygulama aşamaları şu şekildedir;

Denetim Testinin Amacının Belirlenmesi,

Hataların Tanınması,

Ana kütle ve Örnek Birimin Tanınması,

Kabul Edilebilir Hata Sınırının Belirlenmesi,

Güvenlik Derecesinin ve Buna İlişkin Güvenlik Faktörünün Belirlenmesi,

Örneklem Hacminin Belirlenmesi

a. Denetim Testinin Amacının Belirlenmesi

Parasal birim örneklemesinin amacı, denetlenmekte olan bir ana kütlede defter değerinde tahmin edilen hataları belirlemek ve ana kütlede doğru beyan edilip edilmediğine karar vermektir.

b. Hataların Tanınması

Nicelik örnekleme yöntemlerini ayıran en önemli özellik hataların oran yerine tutar olarak ifade edilmesidir. Hata örneklem biriminin olduğundan düşük veya yüksek gösterilmesidir.

c. Ana kütle ve Örnek Biriminin Tanınması

Ana kütle, test edilecek işlem grupları ve hesapların her birine kaydedilmiş olan parasal tutarlardan oluşur.

d. Kabul Edilebilir Hata Sınırının Belirlenmesi

Denetçinin görüşünü değiştirmeyen ve denetçinin ana kütlede önemli bir hata yoktur diyebileceği sınırı ifade eden parasal hata tutarıdır.

e. Güvenlik Derecesinin ve Buna İlişkin Güvenlik Faktörünün Belirlenmesi

Örnekleme yöntemleri güvenlik derecesinin veya belirsizlik riskinin dikkate alınmasının sebebi, denetçinin her zaman yanlış karar verme riskinin bulunmasıdır. Başka bir ifadeyle belirsizlik riski örneklem sonucunda denetçinin örnekleme dayanarak ana kütle hakkında verdiği kararın, ana kütlede gerçek durumunu yansıtmama olasılığıdır. Güvenlik derecesi bu riski azaltmak için kullanılır. Denetçi belirsizlik riskini azaltmak için daha fazla miktarda örneklem birimi incelemelidir. Başka bir ifadeyle denetçi güvenlik derecesini yüksek tutup ulaştığı kararın sıhhatini artırmaktadır.

f. Örneklem Hacminin Belirlenmesi

Parasal birim örneklemesinde örneklem hacmini belirleyen etken şunlardır;

Ana kütlede defter değeri

Güvenilirlik Derecesi

Kabul edilebilir hata

Ana kütlede Defter Değeri; Örneklem büyüklüğünü belirlerken, ana kütlede tanımla kesin ilgi kurulmalıdır. Ana kütlede defter değeri örneklem büyüklüğünü doğru

orantılı olarak etkiler. Test edilecek ana kütlenin büyüklüğü artarken, örneklem büyüklüğü de artar.

Kabul Edilebilir Hata; Kabul edilebilir hata bir hesabın önemli derece de yanlış olduğu belirlenmeden önce hesap kalanın da denetçinin hoş görülebileceği maksimum hata tutarıdır.

3.9.3.2.2. Birim Başına Ortalama Tahmin Örneklemesi

Birim başına ortalama tahmin örneklemesi, sayısal miktarların yani bir hesap bakiyesi tutarının tahminine imkan verdiği için özellikle maddi doğruluk testlerinde kullanılmaktadır. Belirli bir güven aralığında örneklem ortalamasından yola çıkarak denetlenen kütlenin parasal tutarı bulunmaktadır.

Birim başına ortalama tahmin örneklemesinin uygulama aşamaları şu şekildedir;
Ana Kütleyi ve Örnek Birimi Tanımlama,
Örneklem Sonuçlarını Değerleme,
Örneklem Büyüklüğünü Belirleme

a. Ana Kütleyi ve Örnek Birimi Tanımlama

Denetçi ana kütleyi tanımlamada ana kütleyi oluşturan birimlerin sayısını ve niteliğini belirlemelidir. Örneklem birimi denetimin amacıyla ve uygulanacağı denetim prosedürleri ile uyumlu olmalıdır.

b. Örneklem Sonuçlarını Değerleme

Denetçi, örneklem sonuçlarını değerlemede örneklem verilerinden alt veya üst hata sınırlarını hesaplar ve örneklem planlama aşamasında belirlediği kabul edilebilir hata ile karşılaştırılır

c. Örneklem Büyüklüğünü Belirleme

Birim başına ortalama tahmin örneklemesinde örneklem büyüklüğünü etkileyen etkenler şunlardır:

Ana Kütle Büyüklüğü; Denetlenen hesabın kaç kalemden oluştuğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Beta ve Alfa riski; Beta Riski, maddi doğruluk testlerinin uygulanması sırasında önemli bir hata mevcut olmasına rağmen hatanın mevcut olmadığı sonucuna varılması durumudur.

Alfa Riski ise önemli bir hata mevcut olmamasına rağmen hatanın mevcut olduğu sonucuna varılmasını ifade eder.

Kabul Edilebilir Hata Tutarı; Denetçinin görüşünü değiştirmeyen ve denetçinin ana kütlede önemli bir hata yoktur diyebileceği sınırı ifade eden parasal hata tutarıdır.

Tahmin Edilen Ana kütle Standart Sapması; Standart sapma ana kütleli oluşturulan birimlerin, ortalamadan ne kadar uzaklaştıklarının ölçütüdür.

3.10. İÇ KONTROL

3.10.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Kontrol, denetimden önce gelen bir faaliyet olup kayıt veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu incelemek ve araştırmak anlamındadır. Kontrol; kurumsal yönetimin amaçlara, hedeflere ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü olarak tanımlanabilir. (Biçer, 2006)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1949 yılında yayınlanan SAS 1’de (Statement on Auditing Standards) iç kontrol; “örgüt planı ve işletme varlıklarını korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlemsel etkinliği ilerletmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirerek üzere benimsenmiş yöntem ve ölçütleri kapsayan süreçtir” şeklinde tanımlanarak muhasebe literatürüne girmiştir. SAS 55’de iç kontrol; “bir işletmenin iç kontrol sistemi özel amaçların başarılmasında uygun bir güven ortamı sağlamak için saptanan politika ve faaliyetlerin birleşiminden oluşur” şeklinde tanımlanmışken, SAS 78’e göre iç 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” şeklin-

de tanımlanmıştır. COSO' da iç kontrolü benzer şekilde tanımlamıştır. (Doyrangöl, 2001)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan iç kontrol tanımı da AICPA' nın yapmış olduğu tanıma benzemektedir. IFAC iç kontrolü, faaliyetlerde etkinliği sağlamaya, işletme varlıklarını korumaya, muhasebe kayıtlarında hata ve noksanlıkların önüne geçilmesine ve güvenilir finansal bilgiler üretilmesine yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlamaktadır. (Akışık, 2005)

1992 yılında COSO tarafından yapılan tanıma göre iç kontrol; “mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ile verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından tasarlanan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.” (Aksoy, 2007)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1999 yılında iç kontrolün tanımını; “İç kontrol örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin, mali tablolarda ve ilgili raporlarda güvenilirliğin sağlanması, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyulması, bütçenin uygulanması ve örgüt faaliyetlerinde devamlılığın sağlanması, konularında makul güvence sağlayan örgüt yönetiminin önemli bir parçasıdır” şeklinde yeniden yapmıştır. (Uyar, 2009)

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından iç kontrol; “İşletme 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” şeklinde tanımlanmıştır. (SPK, 2013)

İç kontrol, yönetim fonksiyonunun icra edilmesine aracılık eden ve onun işletilmesini sağlamak için yönetim tarafından kullanılan bir araçtır. Ancak, yönetimin yerini almaz. İç kontrolün varlığındaki temel felsefe, bireylerin organizasyon çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarına yönelik hareket edeceği düşüncesine dayanmaktadır. İç kontrolün olmadığı veya etkinliğin sağlanamadığı durumlarda, işletme varlıklarının kaybı, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar alması, suistimaller ve çeşitli kayıplara (müşteri, karlılık, verimlilik vb.) yol açmaktadır. İç kontrol, bu tehditlerin minimize edilmesini sağlama-

nın yanında yöneticilerin performanslarını ölçme, karar verme ve işlemleri değerlendirme gibi fırsatlar da yaratmaktadır. (Yayla, 2006)

Sonuç olarak, iç kontrol, organizasyonun planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, önceden saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içermektedir.

3.10.2. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Düzenlemeler

Sahip olduğu önem nedeniyle ulusal ve uluslararası birçok düzenlemeye konu olan iç kontrol sistemine ilişkin yapılan düzenlemelerin bazıları aşağıda kısaca açıklanmıştır;

COSO Tarafından Yapılan Düzenlemeler: 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. (COSO, 1999) Daha sonra 1992 yılında yayınlanan İç Kontrol ve Bütünleşik Sistem adlı rapor ve raporda önerilen iç kontrol sistemi modeli tüm dünyada kabul görmüştür. Bunların dışında iç kontrol sistemine ilişkin yayınlanan diğer çalışmalar; "Guidance on Monitoring Internal Control Systems", (COSO, 2008) ve küçük işletmeler için oluşturulan "Internal Control Over Financial Reporting - Guidance For Smaller Public Companies" adlı çalışmalardır. (COSO, 2006)

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: İç kontrol sisteminin çalışması sürecinde iç denetçilerin önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. IIA tarafından oluşturulan 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. (Keskin, 2006)

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: SEC' in iç kontrole ilişkin düzenlemeleri diğer düzenlemelere göre daha sınırlıdır. SEC

tarafından yayınlanan Sarbanes Oxley yasasında iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. İlgili yasa; yatırımcıların daha doğru bilgilenmesini sağlamak, yatırımcıların haklarını korumak, bu noktada şirket yönetiminin sorumluluğunu arttırmak, denetim komitesinin gözetim ve denetim sorumluluğunu geliştirmek ve denetçilerin şirket yönetiminden bağımsızlığını sağlamak gibi amaçlar edinmiştir. Yasa, işletme yönetiminin finansal 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 sisteminde var olan ve işletmeyi olumsuz etkileyebilecek durumları ve iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıkları denetçilere bildirmek durumundadırlar. (Uyar, 2010)

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: INTOSAI' nın iç kontrol standartları komitesi iç kontrole ilişkin bir rehber yayınlamaktadır. Rehberin amacı; etkili iç kontrollerin oluşturulmasına ve sürdürülmesine yönelik genel bir çerçeve çizmek, kamu denetçilerinin iç kontrole ilişkin rollerini ve sorumluluklarını açıklamak, iç kontrol uygulamalarını tanımlamak, etkili bir iç kontrolün oluşturulması için alınması gereken önlemler olup olmadığını araştırmak ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamaktır (Keskin, 2006)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: AICPA tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) yayınlanmıştır. Kaliteli bir denetim çalışması yapılabilmesi için gerekli şartları açıklayan GKGDS genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere toplam on standarttır. GKGDS' nin çalışma alanı standartlarında iç kontrol sistemi ele alınmıştır. Buna göre; denetimin planlanması, kapsamının belirlenmesi ve daha sonra yapılacak çalışmalara dayanak oluşturması açısından dış denetçilerin işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmeleri önerilmiştir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler: GKGDS' nin daha detaylı açıklamaları olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS), IFAC tarafından yayınlanmakta olup, 400 numaralı UDS, risklerin belirlenmesi ve iç kontrole ilişkindir. Standartta COSO' da yapılan iç kontrol tanımına benzer bir

tanım yapılmış, denetçinin etkin bir denetim faaliyetini yerine getirebilmesi için iç kontrol sistemini iyi şekilde anlaması gerektiğinin altı çizilmiştir.

UDS' ye göre denetçi iç kontrol prosedürlerinin etkinliğini değerlendirirken işletmenin hedeflerinin kaynağını ve niteliğini göz önünde bulundurmalıdır. (Aksoy, 2007)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununca Yapılan Düzenlemeler: 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun şirketlerin finansal durumu ve performansına ilişkin öne çıkardığı kavramlar "sermayenin korunması" ve dolayısıyla "varlıkların korunmasıdır. Bu hususlar da risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim ve finansal planlama gibi genel kabul gören işletme mekanizmalarını zorunlu hale getirmektedir. TTK çerçevesinde yönetim kurulu sağlıklı bir yönetim raporlamasına sahip olması, bu raporlamadaki bilgilerin kalitesinin kontrolü ve değerlendirilmesi ile yönetime ilişkin tüm kararların bu değerlendirme sonucu alınması, iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını zorunlu kılmaktadır. Şirketlerin kurumsallaşması açısından da önemli olan bu açılımlar, yönetim kurulunun genel kurul ve yönetimde dahil hiç kimseye devredemeyeceği sorumluluklar olacaktır.

TTK, şirket hangi büyüklükte olursa olsun, muhasebeden tamamen bağımsız, uzmanlardan oluşan, etkin bir iç denetim örgütüne gereksinimin ve bu yapının kurumsal yönetim kurallarının bir gereği olduğunun altını çizmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler: 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 yararlanırlar. Bunun için iç kontrol sistemi işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan risklerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemi; kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini içeren bilgi sistemleri, kontrol işlemleri ve kontrollerin gözetimi faaliyetlerini içerir. Denetçi uygun olmayan ve yetersiz bir iç kontrol sistemi ile karşılaşırsa bu durumu işletme yönetimine veya yönetimden sorumlu kişilere iletmek durumundadır. İmza yükümlüsü görevliler ilgili eleştiri ve önerileri ortaklık yönetim kuruluna, denetim komitesine ve denetim kuruluşuna bildirmekle yükümlüdürler.

Bankacılık Kanununda Yapılan Düzenlemeler: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemlerinin 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 da iç kontrole ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. İlgili kanunun 23. maddesinde banka yönetim kuruluna bankalarda mevzuata uygun iç kontrol sistemi kurma, işlerliğini ve yeterliliğini sağlama, finansal raporlama sistemini güvence altına alma sorumlulukları verilmiştir. 29. maddede bankalar, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması için faaliyetlerinin 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 faaliyetleri sağlamak durumundadırlar. Ayrıca bankalar iç kontrol sistemlerine ilişkin bilgi, belge, her türlü kayıt, yapı ve sistemleri konsolide denetime uygun ve hazır hale getirmek zorundadırlar. Kanunun 95. maddesine göre iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim ilkelerine uyum seviyesi değerlendirilmelidir. BDDK daha sonra 2006 yılında iç kontrol, iç denetim ve risk yönetimine ilişkin bir yönetmelik yayınlanmıştır. Yönetmelik ile denetçinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde tesisi ve işleyişi hakkında bilgi toplaması gerekli kılınmıştır. Yönetmeliğe göre; denetçiler iç kontrol sistemine ilişkin elde ettiği eksiklikleri ve bunlara ilişkin önerileri denetlenen işletmeye sunmalı, iç kontrol sisteminin güçlendirilmesine ilişkin denetçi tarafından daha önceden sunulan önerilerin yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığı değerlendirilmelidir. (BDDK, 2006)

5018 Sayılı Kanunda Yapılan Düzenlemeler: Özel sektör tarafından yoğun olarak kullanılan iç kontrol son yıllarda kamu sektöründe de kullanılmaya başlanmıştır. Kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve finansal şeffaflığın sağlanması amacıyla etkili bir iç kontrol sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi çerçeve kanunlarda ve ikincil mevzuatta düzenlenmiştir. (Keskin, 2006) 5018 sayılı kanunun 55-62. maddelerinde iç kontrol ele alınmıştır. Bu maddelerde; iç kontrolün tanımı, iç kontrolün amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, harcama öncesi kont-

rol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmetleri, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması düzenlenmiştir.

3.10.3. İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Amaçları

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/yönetimsel düzenlemelere uygunluğun sağlanması açısından büyük bir önem taşımaktadır. (Aksoy, 2007)

İşletmeye güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatmaktadır ve finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme varlıklarının suiistimallere karşı korunması, işletme faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturmaktadır. (Doyrangöl, 2007)

İşletme yönetiminde hedeflere ulaşılması kontrol temeline dayanan bir örgüt yapısı ile olanaklıdır. Muhasebe bir bilgi sistemi olup, kamuya işletme ile ilgili şeffaf, güvenilir ve zamanlı bilgilerin açıklanması gerekmektedir. Bunu sağlayacak olan uygun bir raporlama ve muhasebe sistemidir. Güvenilir bir muhasebe sistemi ve raporlama sürecinin varlığı için etkin çalışan bir iç kontrol sistemine gereksinim vardır. Bunun için işletme yönetimi, iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulmalı, görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmeli, yeterli sayı ve kalitede personel istihdam etmeli, uygun çalışma politika ve yöntemlerini hayata geçirmelidir. Bu uygulamaların tamamı iç kontrol sistemini oluşturur. İşletmelerde bilgi teknolojilerinin her geçen gün daha fazla kullanılması iç kontrolün önemini daha da arttırmaktadır. (Uzay, 1999)

Dış denetim çalışmalarının planlanması sürecinde ilgili işletmenin iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve dikkate alınmalıdır. GKDS' ndan çalışma alanı standartları, denetçinin denetlenen işletmenin iç kontrol sistemini incelemesini önermiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı denetim riskini azaltacağından denetçi daha az denetim kanıtı ile yetinebilir. İç kontrol sistemi etkin değilse denetçinin daha fazla sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerekir. İç kontrol sisteminin etkinlik derecesi denetim çalışmalarının kapsamını belirleyeceğinden etkin çalışan bir iç kontrol sisteminde, denetçi faaliyet sonuçları hakkında daha kolay yargıya ulaşabilir. (Aksoy, 2007)

COSO' ya göre iç kontrol sistemi bir işletmeye; hedeflere ulaşılması, temel işletme amaçlarının elde edilmesi, varlıkların zararlara karşı korunması, güvenilir finansal raporlama, yasa ve yönetmeliklere uyulması gibi konularda yardımcı olur. (Yılcıncı, 2006)

İç kontrol sisteminin faydaları; işletmeyle ilgili mali olayların doğru şekilde muhasebeleştirilmesi, muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olması, işletme varlıklarının korunması, kaynakların ekonomik ve verimli şekilde kullanılması, kanunlara, planlara, politikalara, yönetimin kararlarına ve yönergelere uyumu kolaylaştırması, faaliyetlerin düzenli, verimli ve etkili yapılması ve etkin bir personel yönetimine yardımcı olması şeklinde olabilir. (Bozkurt, 2012)

Etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin işletme faaliyetlerinin verimli şekilde yerine getirilmesi konusunda makul bir güvence oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrolün olmaması veya etkin çalışmaması ise varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suiistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilir. (Aksoy, 2007)

İç kontrol sisteminin amaçlarını, niteliğini ve kimlerin sorumlu olduğunu ortaya koyan ve COSO tarafından yapılan tüm dünyada benimsenen tanıma göre iç kontrol sistemi, en geniş anlamda, "bir işletme veya diğer bir kuruluştaki yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer personel tarafından etkilenen ve bu kişilerin içinde bulunduğu;

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları),
- Finansla raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları),
- Yürürlükteki yasa, yönetmelik ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum) biçiminde üç grupta toplanan amaçlara yönelik uygun bir güvence sağlamak üzere tesis edilen bir süreç" olarak tanımlanmaktadır. (Kaval, 2008)

Bu tanıma göre iç kontrol, bir teşebbüsün performans ve karlılık hedeflerine ulaşmasına, kaynakların israfını önlemesine, güvenilir finansal raporların hazırlanması, yasalar ve mevzuata uyum içerisinde faaliyet gösterilmesine ve olumsuzluklardan kaçınılmasına yardımcı olmaktadır.

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmakla birlikte iç kontrol, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan öte, işletme yöneticile-

rinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu haline gelmiştir. (Yılancı, 2003)

İç kontrol sisteminin temel amaçları; (Duman, 2001)

- İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- İşletmeye ilişkin muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanması,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması,
- Yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması,
- Yönetim kontrolü,
- Muhasebe kontrolünden oluşmaktadır.

İşletmelerde iç kontrol sistemi kurulmasının birçok yararlı yönü bulunmaktadır. Bunları şöylece sıralamak olanaklıdır.

- Üst yönetimin belirlediği temel amaçlara ulaşmak için çalışanların, izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp, davranmadıklarını belirlemek,
- Üst yönetimin faaliyetlerin verimli ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri üretmek,
- Üst yönetimin arzuladığı faaliyetlerdeki fire ve artıkların en az düzeyde olmasını, kaynakların israf edilmemesini sağlamak,
- Üst yönetimin isteği doğrultusunda işletmede bulunan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korumak.

Muhasebe bilgi sisteminin güvenilir, zamanında, eksiksiz, net, kısa ve aynı zamanda en uygun maliyetli bilgileri kesintisiz üretmesi gerekir. Böyle bir bilgi sisteminin oluşturulması ise muhasebe kontrol sistemleri ile birlikte gerçekleşir. Diğer taraftan, muhasebe bilgi sistemi tarafından işlenecek verilerin güvenilirliği oluşturulacak iç kontrol prosedürleri yardımıyla sağlanabilir. İç kontrol prosedürleri, varlıkların ve bölüm performanslarının izlenmesinde muhasebe verilerine gereksinim duyar. Buna göre, muhasebe ve iç kontrol el ele yürüyen sistemlerdir.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin dizaynı ve işletilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Oluşturulacak bu sistem, hem iç denetim ve hem de bağımsız dış denetim faaliyetleri üzerinde etki yaratmaktadır. (Sürmeli, 1999) Denetlenecek olan muhasebe kayıtlarının, bilgi ve belgelerin doğruluğu ve güvenilirliği işletmedeki iç kontrol sisteminin varlığına ve etkin olarak çalışıp, çalışmadığına bağlıdır. Çünkü etkin bir iç kont-

rol sistemine sahip olan işletmelerde finansal verilerin güvenilir olma olasılığı artmakta ve denetim riski azalmaktadır. (Uzay ve Selimoğlu, 2007)

Muhasebe bilgi sisteminin güvenilirliği ve sistem çıktılarının kalitesi denetimle sağlanır. Son yıllarda bağımsız denetim çalışmalarında, kullanılan verilerin üretildiği muhasebe sisteminin güvenilirliğinin anlaşılması için işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi bir gereklilik haline gelmiştir. Denetçiler, her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olması gerektiğinden hareketle denetim faaliyetine iç kontrol sistemini inceleyerek başlamaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir. Bugün için, çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüş bulunmaktadır. (Güredin, 2000)

3.10.4. İç Kontrol Çeşitleri

Denetim açısından iç kontrol yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olmak üzere ikiye ayrılır.

3.10.4.1. Yönetsel Kontroller

İşlemlerin, 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.

Örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yardımları kapsar. Yönetsel kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı olarak ilgilidir. Yönetsel kontroller genel olarak istatistikli analizler, zaman ve hareket araştırmaları, başarı raporları, işgören eğitim programları ve kalite kontrolleri gibi kontrolleri kapsar.

3.10.4.2. Muhasebe Kontrolleri

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. Örneğin: yetki ve onay vermek, kayıt ve raporlama sistemleri, iyi ve detaylı bir hesap planı, muhasebe yönetmeliği.

Örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsar. Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, faaliyetle veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontrolle ve iç denetim ile ilgili görevlerden açıkça ayrılması şeklindeki kontrol önlemlerini içerir.

3.10.5. İç Kontrol Sisteminin Tanımlanması

Denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol unsurları hakkında elde ettiği bilgiyi belgelemelidir. Bu tip belgelerin biçimi ve boyutu, işletmenin iç kontrol yapısının niteliği kadar işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığından da etkilenir. Denetçi belgelendirme konusunda esnekler. Belgelendirmenin kapsamı ve şekli, işletmenin karmaşıklığına, yapısına ve büyüklüğüne bağlıdır.

Denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili anladıklarını belgelendirmede kullanacağı başlıca yöntemler şunlardır;

Not Alma Yöntemi

Anket Yöntemi

Akış Şemaları Yöntemi

3.10.5.1. Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi, iç kontrol sistemini tanımada kullanılan en basit yöntemdir. Denetçi denetlenen müşteri işletmede sorular sorarak, yetkililer ile görüşerek bazı bilgiler alır, iş akışlarını gözleyerek işletmeyi tanır. Varsa işletmede yazılı yönetmelikleri toplar. Bunları uygun şekilde not alır. (Kaval, 2008)

Not alma yönteminin uygulanmasında not biçimine getirilmesi gereken bazı özellikler bulunmaktadır;

- Muhasebe sisteminde yer alan her bir belge ve kaydın doğuş noktalarının ortaya konulması,
- Sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Sistemde yer alan belge ve kayıtların düzenlenme biçimlerinin not biçiminde izlenmesi,
- Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma biçimlerinin not alınması.

Not alma yöntemi, genellikle küçük işletmelerde kullanılan belgeleme yöntemidir. Kullanımı basit olmakla birlikte, işletme yapısında yer alan her şeyi notlara dönüştürmek zordur. (Bozkurt, 2012)

3.10.5.2. Anket Yöntemi

Anket yönteminde denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bir dizi soru hazırlar. Sorular genelde evet, hayır veya söz konusu değil yada belirli bir yelpazede sayılara dayalı bir ölçekleme oluşturacak yanıtlar alabilecek şekilde hazırlanır. Bu yöntemin en belirgin yararı, iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında çabuk ve genel bir kanıya ulaşılmamasına olanak vermesidir. Genelde ayrıntılı dış denetimden önce yaygın olarak kullanılmaktadır. Anket yöntemi ya da diğer adıyla iç kontrol soru formu uygulaması, incelenen sistemdeki kontrollerin güvenilirliğini ve etkinliğini araştırmaya yönelik çeşitli sorular içerir. Soru formları hazırlanırken dikkat edilecek husus, soruların telkin edici ve yönlendirici değil, somut bir olaya kesin yanıt arayan nitelikte olmasıdır. (Aksoy, 2005)

Anketlerin geniş kapsamlı olmaları, uygulamalarının yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi, diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanmaları, muhtemel raporlanabilir durumlara ve zayıflıklara dikkat çekmeleri, analizlerinin kolaylıkla yapılabilmesi başlıca yararları arasında sayılabilir. Anket tekniğinin çok eleştirilen yanları ise denetçinin iç kontrol sisteminin zayıf yanlarını ortaya çıkarmak amacıyla çok sayıda soru sormasının gerekebilmesi, sorulara verilen cevapların aşırı programlanmış olup asıl kişisel yargının kaybolma ihtimali olarak sayılabilir. (Uzay, 1999)

3.10.5.3. 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 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 zahmetlidir. (Bozkurt, 2012)

3.10.6. İç Kontrol Sisteminin Yapılandırma Modelleri

COSO (Committee of Sponsoring Organizations), CobiT (Control Objectives for Information Technology), ESAC (Electronic System Assurance and Control) ve SysTrust (System Trust) gibi organizasyonlar tarafından farklı iç kontrol varsayımları ve sistemsel modellere dayalı olarak çeşitli iç kontrol yapılandırmaları oluşturulmuştur.

COBIT (Control Objectives for Information Technology) Modeli: İşletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etmeyi amaçlayan bu modelde, iç kontrol sisteminin kapsama alanı işletmede kullanılan bilgi işlem teknolojisi de dahil olmak üzere tüm işletmedir. Güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu, üretilen bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve gizliliğini sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemini oluşturma sorumluluğu yönetime aittir, sistemin etkinliğinin sağlanması ise, yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olmaktadır. (Aksoy, 2005)

ESAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli: Elektronik ticaret ile ilgili risklere yönelik olarak geliştirilen bu sistemin ilgi alanı bilgi işlem teknolojisidir. Sistemin tesis sorumluluğu yönetime, etkin çalıştırma sorumluluğu ise iç denetçilere aittir. Bu sistem, güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini ve mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlamaktadır.

SysTrust (System Trust) Modeli: Dijital ortamlarda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamayı hedeflemektedir. Sistemin tesis sorumluluğu yönetime, etkin çalıştırma sorumluluğu ise bağımsız dış denetçilere aittir. Sistemin kapsama alanı işletmenin bilgi

sistemleridir. Bu modelde güvenilir finansal raporlamayı, yönetimin hedeflere ulaşmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli: COSO, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), Finans Yöneticileri Enstitüsü (FEI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) tarafından oluşturulan bir organizasyondur. Bu organizasyon tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi işletmenin bütününe kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin; tesis sorumluluğu yönetim kurulu ve yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise yöneticilere aittir. COSO tarafından oluşturulan ve güvenilir finansal raporlama, faaliyet etkinliğini ile mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemi beş unsurdan oluşmaktadır.

Bunlar;

Kontrol Ortamı

Risk Değerleme

Bilgi ve İletişim

Kontrol Faaliyetleri

Gözetim

İlk önceleri, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösteren bir piramit şeklinde tanımlanan COSO Modeli daha sonraları, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkilerinin yanı sıra iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle olan ilişkilerini de gösteren küp şeklinde tanımlanmış ve COSO Küpü olarak adlandırılmaya başlanmıştır:

COSO piramidi, iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır.

COSO küpü, iç kontrol unsurlarının, iç kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Faaliyet ve birimler, hedefler ve iç kontrolün unsurları bir küpün farklı yüzeylerini oluşturur ve ayrılmaz bir bütündür. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla iç kontrolün beş unsurundan yararlanır.



Şekil 3.5 COSO Piramidi ve COSO Küpü

a. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, bir işlem grubuna özgü politika, usul ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, artırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir.

Kontrol ortamı, işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorunları çözmede yaklaşımları ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini göstermektedir. Dar anlamda, işletme üst yönetiminin işletmeyi ve işletme çalışanlarını kontrol etme bilinci şeklinde algılanabilmektedir. (Kaval, 2008) İşletme yönetimi, iç kontrol amaçlarına yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmak ve sürdürmek durumundadır.

Kontrol ortamı bir işletmenin, bireylerinden ve onların faaliyet gösterdikleri çevreden oluşan özüdür. İç kontrolün diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan kontrol ortamı, örgütsel biçimler bütünüünün örgütteki insanların kontrol bilincine yansımadır. (Erdoğan, 2006)

Kontrol ortamını etkileyen faktörler; dürüstlük ve etik değerler, uzmanlığın dikkate alınması, yönetim kurulu ve denetim komitesinin katılımı, yönetim felsefesi ve işletme stili, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımı, yönetim kontrol yöntemleri, insan kaynakları politikaları ve dış etkenlerdir.

Dürüstlük ve Etik Değerler: COSO' ya göre dürüstlük ve etik değerler hem bireysel anlamda hem de diğer iç kontrol unsurları üzerinden önemli bir etkiye sahiptir. İşletme birçok farklı grup ile iletişim içindedir. Bu farklı grupların çıkar çatışmaları söz konusu olduğundan etik değerler göz önünde bulundurulmalı ve üst yönetim etik değerlerin oluşturulmasında önderlik yapmalıdır. Finansal raporlama sürecinin şeffaflığı ve güvenilirliği işletmenin örgüt kültüründen etkilenir. Bu bağlamda işletmelerin örgüt iklimi hileli finansal raporlamaya karşı koruyucu olarak görev yapmalıdır. (Doyrangöl, 2001)

Uzmanlığın Dikkate Alınması: Yönetim, işletmenin amaçları ve stratejileri çerçevesinde görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi amacıyla gerekli olan bilgi ve beceri düzeyini belirlemelidir. Eğer işletme tarafından uygun işlere uygun kişiler yerleştiriliyor veya işin gerektirdiği eğitim veriliyor ise uzmanlık dikkate alınmaktadır denebilir. (Yılcı, 2006)

Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi: Kontrol ortamını etkileyen unsurlarından bir diğeri yönetim kurulu ve denetim komitesidir. Yönetim kurulunun paydaşlar ile yönetim arasında çeşitli sorumlulukları olduğundan; kurulun kimlerden oluştuğu, üyelerin eğitim ve deneyimi, yönetimden bağımsızlık derecesi vb. faktörler kontrol ortamını doğrudan etkilemektedir. (Bozkurt, 2012) Denetim komitesi yönetim kurulunun bir alt birimi olarak yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olur. Bu noktada yönetim kurulu, şirket yönetiminin hissedarların çıkarlarını koruyarak kurumun ekonomik değerini arttırmak için çalışıp çalışmadığını inceler. Tüm bu görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde denetim komitesi yönetim kuruluna yardımcı olur.

Yönetimin Felsefesi ve İşletme Stili: Etkin bir iç kontrol yönetim felsefesi ile başlar ve yine yönetim felsefesi ile biter. İç kontrol süreci yönetimin anlayışına ve yaklaşımına göre oluşur. Yönetimin risk alma konusundaki yaklaşımı, fırsatlar, tehditler, baskılar, amaçlara ulaşma konusunda verilen önem ve finansal raporlamaya karşı tutum kontrol ortamını etkiler. (Uzay, 1999)

Örgütsel Yapı: Her işletme kendi gereksinim ve amaçlarına uygun bir örgüt yapısı oluşturur. Bir işletmenin örgüt yapısı sorumluluk, yetkilendirme, kaydetme, koruma ve yürütme olarak ayrılmalı, yönlendirme, kontrol ve planlama faaliyetleri için iç kontrol ortamına yardımcı olmalıdır. (Uzay, 1999)

Yetki ve Sorumluluk Dağılımı Yöntemleri: Yetki ve sorumluluk dağılımı; işletmedeki işlemlerin yerine getirilebilmesi için yetki ve sorumluluk verilmesi ve buna bağlı olarak raporlama ilişkileri ve yetki hiyerarşisi oluşturulmasıdır. (Yılancı, 2006) Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi amacıyla işletme tarafından oluşturulacak etkin bir yönetim el kitabının bulunduğu bir işletmede haberleşme ve sorumluluklar net olarak belli olduğundan kontrol bilinci artar. Bu da dolaylı olarak kontrol ortamını etkiler. (Uzay, 1999)

Personel Politikaları ve Uygulamaları: İç kontrol sistemi içinde öngörülen kontroller ve bu kontrollerin yürütülmesinde kullanılacak yöntemler, bunları uygulayacak personelin niteliğiyle yakından ilgilidir. Personelin dürüstlüğü, yetenekleri ve sayısı uygun bir kontrol ortamının temelini oluşturur. Ayrıca ilgili personelin eğitilmiş ve tecrübeli olması kontrol ortamının etkinliğini artırır. Bu bağlamda personelin işe alınması, ücretlendirilmesi ve sürekli eğitim politikaları iç kontrol sistemini etkiler. (Güredin, 2007)

Dış Etkenler: Yasal düzenlemeler veya ilgili kurullarca yapılan uygulamalar iç kontrol sistemini etkiler. Örneğin finansal raporlama konusunda yapılan düzenlemeler işletmenin finansal raporlamaya ilişkin uygulamalarında ek iç kontrol politika ve faaliyetlerinin kullanılmasını gerektirebilir. (Uzay, 1999)

b. Risk Değerleme

Risk değerlendirme, organizasyon amaçlarına ulaşılmasının önündeki hata tiplerinin tanımlanması ve analizi olarak ifade edilebilir. Etkin bir risk değerlendirmesi riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye imkan vermelidir. İşletme üst yönetimi işletmeyi yakın veya uzak tarihlere etkileyebilecek riskleri tespit etmek ve önlemler oluşturmak zorundadır. Bu noktadan hareketle, iç kontrol sistemi, işletmenin karşı karşıya bulunduğu

riskleri tanımlamalı, risklere karşı önlemler oluşturmalı, uygulamalar kurumsal bir şekilde getirilmeli ve işletmede sistematik olarak işleyen bir erken uyarı mekanizması kurulmalıdır.

Risk değerlendirme; olası hata türlerini tanımlamak, bu hataları ortaya çıkarmak ve önlemek için kontrol politika ve prosedürleri oluşturmaktır. İşletmelerde risk değerlendirme, denetçinin mali tablolarda hata olabileceği ihtimaline yönelik olarak yaptığı doğal ve kontrol risklerini değerlemesinden farklı olarak, işletmenin amaçlarını etkileyen risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve yönetiminden oluşan bir süreçtir. (Doyrangöl, 2001)

İşletmelerde ortaya çıkabilecek riskler; hatalar, hileler, varlıkların kayba uğraması, varlıkların çalınması, güvenlik eksikliği, doğal afet ve şiddet olayları olarak gruplanabilir. (Erdoğan, 2006) Bazı riskler tüm işletmeyi ilgilendirirken bazı riskler işletmenin bir birimi veya eylemleriyle ilgilidir. Risk analizi sürecinde; riskin öneminin tahmin edilmesi, riskin meydana gelme olasılığının değerlendirilmesi, riskin nasıl yönetileceğinin dikkate alınması ve gerekli düzeltici önlemlerin uygulanması yapılır. Riskler her zaman ortaya çıkabileceğinden değişim yönetimi ile sürekli bir risk değerlendirme modeli oluşturulmalıdır. (Saltık, 2006)

c. Bilgi ve İletişim

İletişim, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu politika ve prosedürlerle ilgili bireylerin nasıl alıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir. İletişim, kurumun büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olabilir. Ayrıca, bir kurumda tersine bilgi akışı da iletişim kapsamına girer. Tersine iletişim için iletişim kanallarının açık olması ve yönetimin problemleri başlangıç aşamasında çözmeye eğilimli olması gereklidir. (Doyrangöl, 2001) İyi bir iç kontrol sistemi, yatay ve dikey düzeyde bilgi alma yeteneğini ve insanlar arasında iletişimi sağlamalıdır. Bu da yönetim bilgi sistemi ve bunun alt bilgi sistemlerinin belirli bir disiplin içerisinde ve uyumlu bir şekilde düzenlenmesi ile olanaklı olmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve amaçların gerçekleştirilebilmesi için bir kurumun tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. İşletmelerde bilgi akışının kaynağı bilgi ve iletişim sistemidir. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve duyurulmalıdır. Güve-

nilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olmasına bağlıdır. (Keskin, 2006)

Bilgi ve iletişim sistemi alt seviyedeki çalışandan en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde tasarlanmalıdır. İç kontrol sisteminde etkin çalışan bir muhasebe, bilgi ve iletişim sistemi esastır. Etkin bir muhasebe sistemi için; tüm işlemlerin kaydedilmesi, işlemlerin uygun sınıflandırmaya tabi tutulması, işlemlerin zamanında kaydedilmesi, işlemlerin gerçek değeriyle kaydedilmesi, uygun dönemde muhasebe kaydına alınması ve tam açıklama çerçevesinde ilgili açıklamaların mali tablolarında uygun şekilde yapılması gerekir. (Kaval, 2008) Etkin bir muhasebe sistemi için muhasebe el kitabı ve muhasebe yönetmeliği oluşturulabilir. Ayrıca işletmeye uygun maliyet muhasebesi sisteminin kullanılması da kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasının yardımcı olur. (Uzay, 1999) Muhasebe sistemi yanında diğer bir bilgi ve iletişim aracı bütçe sistemidir. Bütçeler aracılığıyla üst yönetim, alt yönetime hedefler hakkında bilgi vermektedir. Bütçe sapma raporları ile de alttan üste fiili sonuçlar hakkında bilgi iletilmektedir. Ortaya çıkan sonuçlara göre ek önlemler alınmaktadır. Böylece bütçe sistemi bir bilgi iletişim aracı olmaktadır. (Güredin, 2007)

d. Kontrol Faaliyetleri

İşletme yönetimi tarafından risk yönetim faaliyetleri ile yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerden oluşan ve iç kontrol sistemini yapısallaştırmayı hedefleyen faaliyetlerdir.

Kontrol faaliyetleri yönetimin hedeflere ulaşmak için uyguladığı önlemler bütünüdür. Kontrol faaliyetlerinin kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulması gerekmektedir. (Kaval, 2005)

Kontrol faaliyetleri; bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için yönetim tarafından kontrol ortamı ve muhasebe sistemine ek oluşturulan kontrollerdir. Başka bir ifade ile kontrol faaliyetleri; bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesine yardım etmek üzere, risklerle ilgili ve kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulması ve uygulanmasıdır. (Aksoy, 2007)

Kontrol faaliyetleri işletmeden işletmeye değişebileceği için ortak bir liste sunmak zordur. Ancak genel olarak kontrol faaliyetlerine; yönetim tarafından yapılan incelemeler, beşeri sermayenin yönetimi, bilgi sistemi üzerindeki kontroller, hassas varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller, performansın incelenmesi, performans ölçütlerinin ve göster-

gelerinin oluşturulması ve gözden geçirilmesi, görevlerin ayrılması, işlemlerin ve işlerin gerektiği şekilde yerine getirilmesi, işlemlerin ve işlerin eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi, kaynaklara ve kayıtlara erişimin sınırlandırılması, işlemlerin ve iç kontrolün uygun biçimde yazılı hale getirilmesi örnek olarak verilebilir. (Erdoğan, 2006)

Yetkilendirme: Genel veya özel olabilen yetkilendirmede amaç personelin yönetimin belirlediği yetki çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmesidir. Yetki, onaylamadan farklıdır. Yetki bir karar politikası iken, onay bu politikanın uygulanmasıdır. İşletmedeki büyük küçük her türlü işlemin uygunluğu yönetimin genel veya özel yetki aktarımına göre onaylanmalıdır. (Uzay, 1999)

Görevlerin Ayrımı: Bir işletmede varlıkları koruma ve işlemleri kaydetme yetki ve sorumluluğu aynı kişi veya bölüme verilmemelidir. Aksi takdirde zimmete geçirme ve kayıtların değiştirilmesi gibi yolsuzlukların ortaya çıkması olasılığı artabilir. Görevlerin ayrımı ilkesinde dört temel kural vardır. Bunlar; (Uzay, 1999)

- Muhasebeleştirme ile ilgili varlıkların korunması görevleri ayrılmalıdır,
- Varlıkları koruma görevi ile yetkilendirmeler ayrılmalıdır,
- İşlemleri yürütme ile deftere kaydetme sorumluluğu ayrılmalıdır,
- Elektronik bilgi işleme sistemi içinde görevler ayrılmalıdır.

Hassas Verilere ve Varlıklara Erişimin Sınırlandırılması: Varlıklar ve kayıtlar fiziki olarak korunmalı, bu varlıklara doğrudan veya dolaylı erişimin yetkili personel ile sınırlandırılmalıdır. Varlıklara erişim için varlıklara fiziken dokunmak şart değildir. Örneğin bilgisayar şifresini ele geçiren bir kişinin hesaplar arasında transfer yapması nakde dokunması demektir. Bazen kullanılmayan boş formlara erişim önemli bir varlığa erişim ile eşdeğerdir. İç kontrol sistemi varlıkları 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. (Erdoğan, 2006)

Yeterli Kayıtlar ve Belgeleme: İşlemler ve kayıtlar uygun belgelere dayandırılmalıdır. Belgeler aynı zamanda kanıt niteliğinde olduğundan, sıra numaralı olarak düzenlenmeli, basit olmalı, zamanında ve doğru hazırlanmalıdır. Bilgi teknolojisindeki gelişmeler manyetik kayıt ve belgeleri ortaya çıkarmıştır. İşletmelerde, muhasebe el kitabının oluşturulması gibi, bilgi teknolojileri kullanıcıları için de sistem el kitabı hazırlanabilir. (Uzay, 1999)

Bağımsız Mutabakat: Bağımsız mutabakat fiili durum ile kaydi durumun karşılaştırılmasıdır. Bunun için belgelerde yer alan hesaplamaların belgeler ile karşılaştırılması, hesaplarda var olan kayıtlar ile fiili durumun karşılaştırılması, asıl defterler ile yardımcı defterlerin karşılaştırılması gerekir. Bağımsız mutabakat küçük işletmelerde ortak veya yönetici tarafından, büyük işletmelerde ise iç denetim bölümü tarafından yerine getirilir. Karşılaştırmalar sonucu önemsiz hatalar bulunursa ilgili personele düzeltilmesi için gerekli uyarılar yapılır. Tekrarlanan hatalar, önemli hatalar ve düzensizlikler yönetime bildirilmelidir.

e. İzleme

İç kontrollerin önceden belirlenen politika ve prosedürlere uygun şekilde devam ettirilip ettirilmediğini ve işletmeyi yeni risklere sokup sokmadığını belirlemektir. Bir zaman temeline bağlı olarak yapılan gözetim, iç kontrol kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve işleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. Bu amaçlara ulaşabilmek için iç kontrol sisteminin devamlı gözlenmesi, sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu ise işletmelerde iç denetim birimince yerine getirilmektedir.

İzleme sürecinde kontrol faaliyetleri ve diğer planlanmış işlerin düzgün işleyip işlemediği değerlendirilir. (Saltık, 2007) İzleme ile iç kontrol sistemi değerlendirilmeli ve gerekli olan durumlarda değişiklikler yapılmalıdır. İç kontrol sisteminin izlenmesi amacıyla kontrol faaliyetlerinin tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı, tanımlanmış alanlarda iyileştirilme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı, gerekli faaliyetlerin uygun şekilde tamamlanması için belirlenen yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği, araştırılır. (Erdoğan, 2006) Ancak bu şekilde yapılan izleme faaliyetleriyle iç kontrol sistemi değişen koşullara ayak uydurarak dinamik bir yapıya sahip olabilir. (Yılcı, 2006)

İç kontrol sisteminin işleyişinden tüm personel sorumlu olmakla birlikte, esas sorumluluk üst ve orta düzey yöneticilere aittir. İç kontrol sisteminin izlenmesinde sorumlu olan aktörler; mali işler ve muhasebe elemanları, kendi birimlerinin faaliyetlerini kontrol etmekle yükümlü yöneticiler, iç denetçiler, yönetim kurulu üyeleri ve dış denetçilerdir.

3.10.7. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi

İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinin amacı denetlenen işletmede olabilecek zayıf noktaları ortaya çıkartmaktır. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinde ilk aşama iç kontrol sistemini tanımaktır. Bu aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik bir biçimde çalışma kağıtlarına not eder. İç kontrol sisteminin tanınmasında çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanır. Bu bilgi kaynaklarının bazıları; işletme personel ile yapılan görüşmeler, sorgulamalar, işletmenin örgüt yapısı, işletme yönetiminin yayınladığı genelgeler, iş tanımları, işletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği, iç denetçinin raporları, çalışma kağıtları, denetim programları, önceki yıllara ait denetim raporları, iç kontrol raporları, muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi ve işletme tesislerinin gezilmesidir. İç kontrol sistemini tanımak için; not alma yöntemi, yazılı veya sözlü görüşme yöntemi, kayıt ve belgelerin kontrolü, faaliyetlerin gözlenmesi, iş akışı ve süreç haritalarının takibi, yazılı prosedürlerin incelenmesi, iç denetçilerle koordinasyon kurulması, üçüncü kişilerden veya uzmanlardan doğrulama alınması, akış şemaları ve anket yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. (Aksoy, 2007)

Etkin olarak çalışacak iç kontrol sisteminde dikkate alınması gereken temel ilkeler; görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varlığı, varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ve bağımsız mutabakatların yapılmasıdır. Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi ve bu sistemin devamının sağlanabilmesi için aşağıda belirtilen noktalar göz önünde bulundurulmalıdır; (WEB_6, 2008)

- İşletmeler daha çok çaba isteyen ve daha fazla mali sorumluluk gerektiren yeni bir ortamda faaliyet gösterdiklerini kabul etmelidirler.
- İşletme içinde iç kontrol anlayışının geliştirilmesi gereklidir.
- İç kontrolün maliyeti dikkate alınmalıdır. İyi bir iç kontrol, bir kereye mahsus bir gider değildir.
- İç kontrol, riskleri azaltmaya yardımcı olurken risklerin tamamını yok etmez. İç kontrol işletmelerin hedeflerine ulaşıldığına dair mutlak değil makul bir güvence sağlar.

- İç kontrol, insanları içeren işlemler üzerine kurulduğundan beşeri konularla ilgili tüm sınırlamalara tabidir.
- İç kontrol, kişilerin hileli yollara başvurması, güvenliğin suiistimal edilmesi, çalışanlar arasında dâşıklı dövüş gerçekleştirilmesi, sağlıksız kararlar alınması, dikkatsizlik, dâlgınlık, usul veya kuralların bozulması gibi nedenlerle ihlal edilebilir.
- Kaynak kısıtlamaları nedeniyle iç kontrolün etkinliği azaltılabilir, hatta ortadan kaldırılabilir.

3.11. İÇ DENETİM

3.11.1. İç Denetimin Tanımı

İç denetim, yönetimin kendi kurumunda kendisinin yaptığı ya da kendi elemanlarına veya kurduğu birime yaptırdığı denetimdir.

İç denetim, bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim örgüt içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgilerle yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunmakta ve önerilerde bulunmaktadır. İç denetimin amacı, uygun bir maliyetle kontrolün etkililiğini artırmayı da içermektedir. (Doyrangöl, 2007)

İç denetim, uygulanan iç kontrol uygulamalarının tatmin edici düzeyde işlediğini teyit etmek amacıyla kendi yararına sürdürdüğu bir denetimdir. İç denetim, işletme yönetimine yardımcı olmak amacıyla işletmenin muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerini incelemek için yapılan bağımsız bir inceleme ve değerlendirme faaliyetidir. (Gürbüz, 1995)

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesidir. (Tuan ve Sağlar, 2004)

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup, korunmadığını, faaliyetlerin önceden saptanmış politikalara uygun olarak yürütölüp, yürütölmediğini araştırmaktır. Bu neden-

le iç denetim, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlemeyi hedef alan çok önemli bir yönetim kontrol aracı olmaktadır. (Güredin, 2000)

Dünyada iç denetim, bir meslek olarak 1941 yılında ABD’ de kurulan ve halen 165 ülkede 150.000’ den fazla üyesi bulunan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) tarafından kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur. İç denetim mesleğiyle ilgili bir başka önemli kurum da, 1982 yılında kurulan ve 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur. (European Confederation of Institutes of Internal Auditing). İç denetim mesleğinin standartları bu iki kurum tarafından belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve toplantılar düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır.

IIA’ ya göre iç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar.

Tanıma göre, iç denetim fonksiyonu bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak kabul edilmektedir. (Memiş, 2007)

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA-European Confederation of Institutes of Internal Auditing)’ na göre iç denetim; içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar. Bununla beraber yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkililiğini de kapsar. Böylece, esas olarak geçmiş finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin tersine, iç denetimin kapsamı, operasyonların etkililiği, yönetim bilgi sistemleri ile etik ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesini içermektedir.

İç denetim Türkiye gündemine 1994 yılından itibaren özel sektör aracılığıyla girmiş-tir ve iç denetçilerin mesleki örgütü olarak 1995 yılında Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuştur. Kamu sektörüne ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla girdiğinden, iç kontrol, dolayısıyla iç denetim sisteminin kurulması ve iç

denetim kavramının kapsamının söz konusu kanunda yer alan hususlar çerçevesinde değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Kanunun 63. maddesinde iç 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 faaliyeti” olarak tanımlanmakta, bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmektedir.

3.11.2. İç Denetim Faaliyetleri

İç denetim faaliyeti, işletmenin kendi bünyesinde kurulan iç denetim biriminde çalışan ve o işletmenin bir elemanı olan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. (Ok-say ve Acar, 2007)

İç denetim faaliyetleri, kontroller oluşturarak yönetimin sorumluluklarının ve yükü-nün hafifletilmesi, organizasyon kaynaklarının korunması ve bilgilerin güvenilirliğini-nin sağlanması ve risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğinin değ-erlendirilmesi ve geliştirilmesi amaçlarına yöneliktir. İç denetim kapsamına giren faaliyet-leri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür; (Memiş, 2007)

- İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,
- Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Üst yönetime bağlı olarak görev almak,
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

3.11.3. İç Denetim Birimi

İç kontrol sisteminin başarısı ve etkinliği için iç denetim birimine gereksinim vardır. İşletme yöneticilerinin, faaliyetlerin iç kontrol sistemine uygunluğunun ölçülmesine yeterli zaman ayıramaması, iç kontrol sistemini yöneticiler adına inceleyecek ve değerleyecek işletme içi bir yapının gelişmesine yol açmıştır. Bu yapı, iç denetim birimi veya iç denetim fonksiyonu olarak adlandırılır.

İç denetim birimi, üst yönetim ve yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikalar çerçevesinde örgütün ve fonksiyonlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. Temel amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkililiğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedeflemektedir. Böylece, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına da yardımcı olmaktadır. (Doyrangöl, 2007)

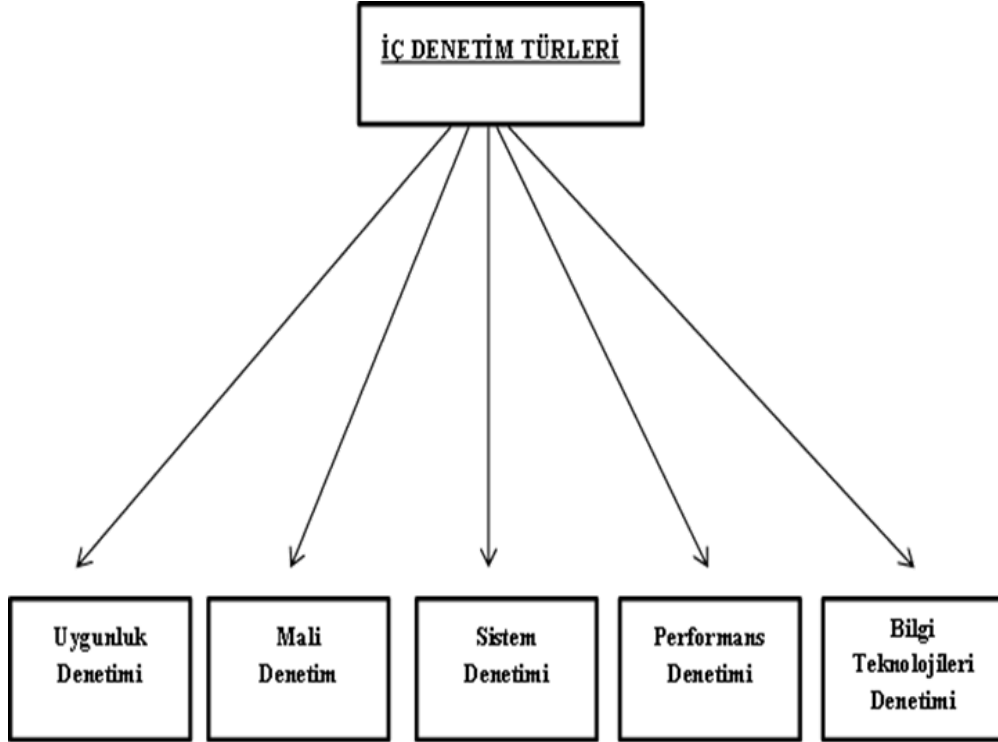
Oluşturulan iç kontrol sisteminin etkin ve uygun maliyetli olması bir zorunluluktur. Ancak, başka bir zorunluluk da bu sistemin aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında iç kontrol sisteminin devamlı olarak yenilenmesi gereğidir. Tüm bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı olarak gözetlenmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu ise işletmelerde teftiş birimi ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, teknik adıyla bu faaliyetler iç denetim birimi tarafından yerine getirilmektedir. (Kaval, 2008) İç denetim birimi, üst yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine, iç kontrol sisteminin performansı, iç kontrol ve iç denetim biriminin hedeflerine ulaşması konusunda düzenli olarak raporlar sunmak durumundadır.

İç denetim birimlerinin başlıca çalışma alanları şu konuları içermektedir. (Oksay ve Acar, 2007)

- Muhasebe ve iç kontrol sistemini incelemek,
- İşletmenin faaliyet sonuçları ile mali durumuna ait bilgileri kontrol etmek,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesini yaparak yönetime önerilerde bulunmak.

3.11.4. İç Denetim Türleri

Uygulamada, iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir.



Şekil 3.6 İç Denetim Türleri

Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir. Bu denetim uygulaması ile harcamaların, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarrufların, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğu denetlenir ve değerlendirilir.

Uygunluk Denetimi: İşlem ve harcama sonrası gerçekleştirilen hukuka uygunluk denetimini ifade etmektedir. Bu denetimle faaliyet ve işlemlerin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğu incelenir.

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

liğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.

Etkinlik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkinlik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular.

Verimlilik, üretimde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla, belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin üretilmesi ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti üretmek için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Kısaca kullanılan girdilerle maksimum çıktı elde edilmesidir.

Ekonomiklik, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir.

Performans denetiminin amacı, esas itibarıyla kaynakların parasal değerlerine uygun olarak harcanıp harcanmadığını objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir.

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

Sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin ne derecede yeterli olduğunun değerlendirilmesidir.

Bilgi Teknolojisi Denetimi: İdarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi; mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

3.11.5. İç Denetimin İşlevleri

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir biçimde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturmaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasını sağlamakta, operasyonel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına da katkıda bulunmaktadır. (Doyrangöl, 2007)

İç denetimin yerine getirdiği işlevleri şöylece sıralamak olanaklıdır; (Tuan ve Sağlar, 2004)

- Finansal denetim açısından mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamı ve raporlama sistemini gözden geçirmek, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak ve önlemek,
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçmek, iç kontrol sisteminin ilk kurulduğu gibi işleyip, işlemediğini değerlendirmek,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını, verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini, bu standartların personel tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlara göre belirlenen sapmaların analiz edilip, ilgili kişilere raporlanıp raporlanmadığını değerlendirmektir.

Günümüzde iç denetim, kurum bünyesindeki işlemlerin kontrol edilmesi anlayışının ötesinde fonksiyonları yerine getirmektedir. İç denetim bugünkü fonksiyonlarına aşağıda belirtilen aşamalardan geçerek ulaşmıştır.

- İşletme içerisindeki işlemlerin kontrol edilmesi süreci,
- İşlem bazlı denetim anlayışı,
- İstatistiksel yöntemler aracılığıyla denetim,
- Risk analizine dayalı denetim,
- Sistem tabanlı denetim yaklaşımı,
- Yönetim denetimi,
- Risk odaklı denetim.

İç denetim, günümüz işletmelerinin ihtiyaçları dikkate alındığında geriye dönük klasik denetimi kapsamakla birlikte, gelecek odaklı bir anlayış içerisinde, işletmenin mis-

yon, vizyon ve stratejilerine ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğru seçildiğini, bunların verimli ve etkili bir şekilde uygulandığını garanti altına almaya odaklanan yeniliğe açık bir değişimi hedeflemelidir. Maliyet düşürücü, yenilik getirici, sistemleri sorgulayıcı, iş ve hizmetlerin kalitesini yükseltici, eğitici, etkin, ekonomik ve verimliliği arttırıcı olmalıdır. İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada proaktif bir anlayış içerisinde risklere odaklanan, sürekli bir şekilde kaliteyi arttırmayı ve müşteri memnuniyetini hedefleyen anlayışları ortaya çıkarmıştır.

3.11.5.1. Proaktif İç Denetim Anlayışı

Proaktif yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlar ve duruşlar hazırlamaktır.

Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir. Buna göre, değişime ve yeniliklere açık ve dinamik, işletmenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol mekanizmalarının ve yönetim sistemlerinin çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri proaktif biçimde önceden öngörebilecek yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin proaktif tedbirleri almayı amaçlayan, çağdaş ve uluslararası standartlara uygun, kaliteli ve üstün vasıflı objektif bir denetim niteliği taşınmalıdır. (Aksoy, 2002)

21.yüzyılda yaşanan gelişmeler işletme yönetiminde başarının yakalanabilmesi için iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesini zorunlu hale getirmiştir. İç denetçiler daha proaktif bir yaklaşım sergileyerek vizyonlarını genişletmelidir. Bu bağlamda iç denetçiler bünyesinde yer aldıkları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunmalıdır. İç denetçilerin, kontrollerin denetimi sonucunda elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşması, risk yönetimi kuralları çerçevesinde üst yönetime birimlerin performansı konusunda raporlama yapması, risklerle ilgili kontrollerin yeterli düzeyde yapılmasının güvence altına alınması, tasarım aşamasındaki sistemlerin incelenmesi, denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanları oluşturulması ve sürekli olarak izlenmesi için ileri teknolojik araçlar geliştirmesi proaktif anlayışın bir sonucudur. (Uzay, 2003)

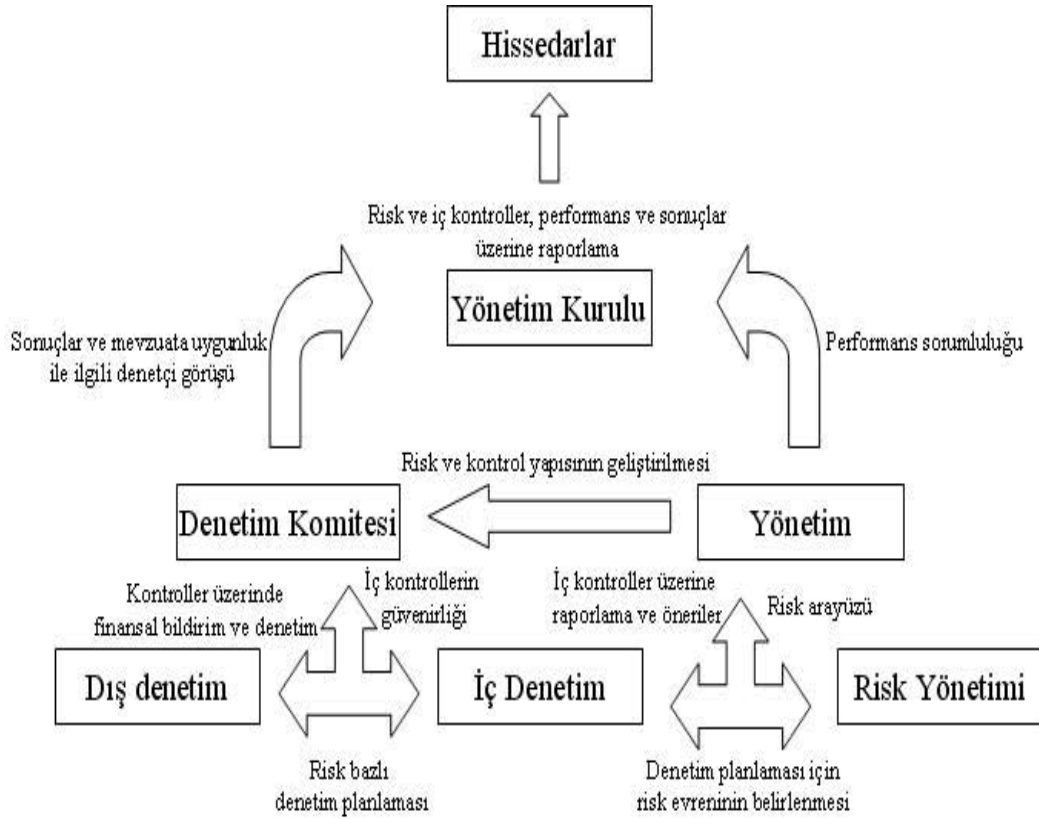
3.11.5.2. Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı

Riskler, organizasyon hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü olay veya durumdur. Riskler, oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler. İşletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, risklere karşı gereken önlemlerin alınması kısaca risklerin yönetilmesi, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Risk yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme süreçlerini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır.

İç denetim fonksiyonu, işletme yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen konuları tespit ederek, çözüm yollarını geliştirmelidir. Risk odaklı iç denetim, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin ifadesidir. İç denetim, risk yönetimine iki yolla destek olabilmektedir. İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkili çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kuruluna ve yönetime objektif bir güvence sağlamakta, ikinci olarak iç denetim faaliyeti zamanını ve emeğini, kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamaktadır. (Gönülaçar, 2007)

Uluslararası Mesleki İç Denetim Standartları'nda risk belirleme, muhtemel olumsuz durumlar ve olaylar mesleki yargıların takdirindeki sistematik süreç şeklinde tanımlanmaktadır. İşletmelerin stratejik olarak yönetilebilmesi, gerekli planlamaların yapılabilmesi, risk yönetimi ve risk odaklı iç denetim süreçlerinin karar alma süreçlerine eklenmesiyle mümkün olacaktır. Risk odaklı iç denetim, risk yönetimi süreçlerinin çıktılarını kullanmak suretiyle denetimde odak noktası olarak yüksek riskli alanları seçmektedir. Böylelikle denetimde etkinliğin artırılması, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmaktadır. (Kishalı, 2006)

Risk odaklı iç denetim, denetim kaynaklarının sınırsız olmadığı, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanmaktadır.



Şekil 3.7 Denetim ve Risk Yönetimi İlişkisi (Dinçbaş, 2005)

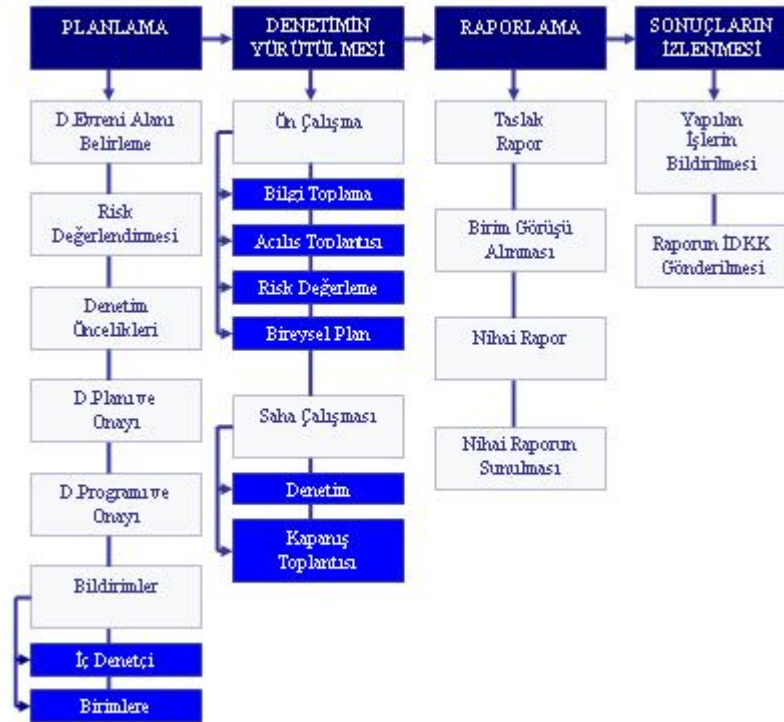
İşletmelerde yüksek risk oluşturan faaliyetler, coğrafi bölgeler, özel projeler, iş süreçleri ve iştirakler; düşük riskli alanlara göre iç denetimin dikkatinin daha çok olduğu alanlardır. Yüksek riskli alanlar, düşük riskli alanlara göre daha sık iç denetime tabi tutulur. Ayrıca, iç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkili ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkan sağlar.

3.11.5.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı

Müşteri odaklı yaklaşımda, iç denetim çalışanları sistemin kullanıcısı ile sıkı bir iletişim içerisine girerek, iç denetim birimi, denetlenen birimini iş ortağı olarak görerek, bağımsızlık ve tarafsızlığa ilişkin standartları zedelemeyen denetlenenle iş ortaklığı tü-

ründen ilişkiler kurabilirler. Bu anlayışa göre iç denetim birimi, bir uygunluk denetimi faaliyeti yerine bilgi paylaşımı ve en iyi uygulamayı işletmede oluşturma amacını taşımalı, taraflar amaç olan kalite, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanmasında takım oyununun önemini, birlikte çalışmanın zıtlaşmaya tercih edilmesi gerektiğini ve bunun kontrollerin daha hızlı ve daha iyi uygulanmasına katkı sağlayacağını anlamalıdır. Organizasyon içerisinde iletişim, denetim hedefleri, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama stratejisi konusunda denetlenenin açık biçimde bilgilendirilmesi, denetim sürecinin stratejik noktalarına işletme yönetiminin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, riskler, sorunlar hakkında önerilerinin alınması, denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi amacıyla daha yapıcı stratejilerin geliştirilmesi, denetlenene denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanması şeklinde sağlanabilir. Bu amaçla, işletmelerde oluşturulacak ağ sistemleri kesintisiz ve eşzamanlı olarak bilgi toplanmasına yardımcı olacağı gibi organizasyonda kaliteli bir iletişim ortamı da sağlayabilir. (Demirbaş, 2006)

3.11.6. İç Denetim Süreci



Şekil 3.8 İç Denetim Süreci

3.11.6.1. Planlama

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, plan ve iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur.

İç denetim planı; iç denetimin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla denetimin alanı ve konuları, ihtiyaç duyulan işgücü ve diğer kaynaklar dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

Hazırlanan plan ve program üst yöneticinin onayıyla işleme konulur. Ayrıca, iç denetçi görevlendirilmesi yapıldıktan sonra iç denetim birimince, denetim yapılacak birimlere bildirim yazısı gönderilir.

3.11.6.2. Denetimin Yürütülmesi

Denetim faaliyeti, ön çalışmayla başlar ve denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama, ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır.

İç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapılır.

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler.

İhtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir.

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderir.

Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır

3.11.6.2.1. Ön Çalışma ve Bireysel Çalışma Planı

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama, ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır.

Ön çalışma aşamasında ayrıca denetim kontrol listesi oluşturulur. Denetim kontrol listesi, hem denetçiye denetim sırasında izlemesi gereken yolu, hem de denetçinin çalışmalarını izlemekle görevli denetçiye, denetimin hangi aşamada olduğunu göstermek bakımından kolaylık sağlar. Liste, denetime ilişkin her bir adımın tamamlanmasını müteakip doldurulur ve ilgili çalışma kağıtlarıyla birlikte dosyalanır.

a. Çalışma Kağıtları ve Formlar

Denetimin hazırlık aşamasında, öncelikle, kullanılacak çalışma kağıdı ve formların şekil ve içeriği belirlenir.

Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kağıtlarıyla belgelendirilmelidir.

Çalışma kağıtları, denetimin yürütülmesinde denetçiye yardımcı olmaya ve denetçinin ulaştığı bulguları desteklemeye hizmet eder. Düzenlenen çalışma kağıtlarına referans numarası verilir. Yapılan her denetim çalışması için bir dosya dizini oluşturulur.

b. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kağıdıyla kayıt altına alır.

c. Bilgi Toplama/Ön Araştırma

Denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu safhada gerek görülmesi halinde denetlenecek birim yöneticileri veya ilgililerle görüşülebilir. Bu aş-

ma, aşağıdaki hususlarda önemli bilgilerin ve uygulamaya yönelik tecrübelerin elde edilmesinden oluşur;

- Denetlenecek alanın büyüklüğü, kapsamı, amaç ve hedefleri,
- Denetlenecek birime ilişkin mevzuat, politika ve prosedürler,
- Mevcut kontroller,
- İş akış süreçleri,
- Organizasyon ve yönetim yapısı.

Söz konusu bilgilere ulaşabilmek için kullanılabilir bazı kaynaklar şunlardır;

- Önceki denetimlere ilişkin rapor ve çalışma kağıtları,
- Dış denetim ve diğer denetim birimlerince yazılmış raporlar,
- İş/süreç akış şemaları,
- Organizasyon şemaları,
- Fonksiyon ve iş/görev tanımları,
- Faaliyet raporları.

d. Açılış Toplantısı

İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri, denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları görüşülür ve toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir.

f. Potansiyel Sorunlu Alanların Belirlenmesi (Risk Değerlendirmesi)

İç denetçi bilgi toplama ve ön araştırma aşamasını tamamladıktan sonra elde ettiği veriler yardımıyla yapacağı risk değerlendirmesi sonucunda, denetlenecek birim ve süreçlere ilişkin potansiyel sorunlu alanları belirler.

Bu alanların belirlenmesinde ilk adım, denetlenecek birimin temel süreçlerinin ortaya konulmasıdır. Bu amaçla, birimin iş süreçlerinin, süreçler arasındaki ilişkilerin, süreçteki görevliler ve rolleri ile uygulanan kontrollerin tespiti gerekir.

Daha sonra, belirlenen bu temel süreçlerdeki risklerin varlığı araştırılır. Risklerin varlığına ilişkin bazı göstergeler şunlardır;

- Plansızlık ya da planlamadaki yetersizlikler,
- Konu, kişi ve birimler itibarıyla uygun görev dağılımı yapmayan ve görevler ayrılığı ilkesini ihlal eden organizasyon yapısı,
- Varlıklar, yükümlülükler, alacaklar, ödemeler ve harcamalar üzerinde etkili bir kontrol oluşturulmasında yetersiz kalan yetki dağılımı,
- Resmi olarak uygulanması öngörülen ancak etkisiz veya maliyeti sağlayacağı faydadan yüksek olan ya da açık olmayan ve anlaşılması güç yazılı prosedürler,
- Denetlenen alanın veya birimin iş/görev sahasının başka birim ya da kuruluşlarla ilişkili olması durumunda koordinasyon eksikliği,
- Büyük tutarlı harcama, tahsilat veya alacaklar,
- Daha önce hiç denetlenmemiş fonksiyon, süreç, program, proje ve faaliyetlerin bulunması,
- Politika ve faaliyetleri etkileyecek konumda bulunan personelin kendi aralarındaki veya bunlarla idare arasındaki çıkar çatışması,
- Kontrol ve yetkilendirme limitlerine yakın seviyede fazla sayıda işlemin bulunması,
- Karmaşık süreç, program ve faaliyetler,
- Yöneticileri, birim faaliyetlerinden haberdar edecek geri bildirim mekanizmalarının yokluğu veya yetersizliği,
- Olağandışı faaliyet ve işlemler,
- Yeni birim ve faaliyetler ile yeniden yapılandırma projeleri,
- Organizasyon ve insan kaynaklarındaki önemli değişiklikler.

Bu noktada idarenin içinde bulunduğu durumun doğru anlaşılabilmesi ve denetimin kapsamı belirlenirken ihtiyaç duyulacak bilgiye ulaşılması için denetçiler, denetlenen birim çalışanlarıyla görüşmeler yapabilir. Bu tür görüşmeler muhtemel sorunlar, hassas konular ve denetimde ihtiyaç duyulacak diğer alanlarda önemli bir bilgi kaynağı oluşturur. Bu görüş alışverişleri bilgi toplama ve ön araştırma aşamasında, açılış toplantısında ya da saha çalışması sırasında da gerçekleştirilebilir.

Son olarak, tespit edilen potansiyel riskli alanlara ilişkin mevcut kontrollerin değerlendirilmesi gerekir. Ancak, kontrollerin tümünün gözden geçirilmesine gerek yoktur. Çoğu zaman denetim kaynaklarının sınırlılığı nedeniyle buna imkan da bulunmamakta-

dır. Bu sebeple, denetçiler, bu aşamada denetim görevi açısından çok önemli ve kritik kontrolleri belirlemeli ve bunlar üzerine odaklanmalıdır.

g. Bireysel Çalışma Planının Hazırlanması

İç denetçi; denetimin amaç ve hedefleri, denetimin kapsamı, bilgilerin elde edilmesi, analizi ve değerlendirilmesine ilişkin yöntemler, denetim kapsamına alınan birim veya süreçlere ilişkin uygulanacak denetim testleri ile tahmini denetim süresini gösteren bir bireysel çalışma planı oluşturur ve denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetiminin uygun görüşüne sunar.

3.11.6.2.2. Denetimlerin Gerçekleştirilmesi (Saha Çalışması)

Saha çalışması; denetim testlerinin uygulanması, bulguların oluşturulması ve önerilerin geliştirilmesi, bulguların denetlenen birimle paylaşılması ve kapanış toplantısının yapılması aşamalarından oluşur.

a. Denetim Testlerinin Uygulanması

Bu aşamada, bireysel çalışma planında belirtilen testler gerçekleştirilir. Denetim testi, denetim kapsamına alınmasına karar verilen hususlarla ilgili olarak idarece var olduğu belirtilen kontrollerin gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının süreçler, kayıtlar ve belgeler üzerinden incelenmesidir.

Bu çalışmalar yazılı hale getirilmeli, gözlem ve araştırmalarla desteklenmelidir. Mali ya da istatistiksel veri ve raporların güvenilirliği, doğruluğu ya da yararlılığını etkileyebilen elektronik veri işleme yöntemlerinin kullanımı da değerlendirmenin bir parçası olmalıdır. Bu test, araştırma ve gözlemler ile elde edilen bulgular çalışma kağıtlarına geçirilir.

b. Bulguların Oluşturulması ve Önerilerin Geliştirilmesi

İç denetçi denetim testlerinin uygulanması sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir.

c. Bulguların Denetlenen Birimle Paylaşılması

Bulguların oluşturulması sonrasında denetçi, denetim bulgularını kapanış toplantısında görüşülmek üzere bir yazı ekinde denetlenen birime gönderebilir veya sözlü olarak bildirebilir.

d. Kapanış Toplantısı

Denetçi ile denetlenen birim, denetim bulguları ve bunlar üzerine geliştirilen önerileri bir kapanış toplantısında görüşür ve varılan sonuçlar bir tutanağa bağlanır.

3.11.6.3. Raporlama

Kapanış toplantısında denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar.

Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve yapılacaklar denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.

İç denetçi denetlenen birimden alınan cevaplar ile bunlara ilişkin değerlendirmelerini de ekleyerek oluşturduğu nihai raporunu, iç denetim birimi aracılığıyla üst yöneticiye sunar.

İç denetçiler yaptıkları her türlü uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi faaliyetleri sonucunda denetim raporu, danışmanlık faaliyetleri kapsamında yapılan inceleme ve araştırmalar ile usulsüzlük ve yolsuzluk tespitine dair çalışmalar sonucunda ise inceleme raporu düzenlerler.

3.11.6.4. İzleme ve Değerlendirme

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde yerine getirilip getirilmediği araştırılır.

Raporda belirtilen önlemlerin alınıp alınmadığı üst yönetici tarafından izlenir. Üst yönetici bu görevini iç denetim birimi aracılığıyla da yerine getirebilir.

Denetlenen birimlerce, rapor üzerine yapılan işlemler veya işlem yapılmama gerekçeleri iç denetçiye bildirilmek üzere iç denetim birimine gönderilir.

3.12. DENETİM KOMİTESİ

Denetim komiteleri bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerinin ve dış finansal raporlama sürecinin gözlemlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. (Uzay, 2003) Denetim komitesi denetim raporlarının sunulması ve yapılacak denetim türleri konusunda değerli önerilerde bulunur ve iç denetim birimini teşvik eder.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü' ne göre denetim komitesi, kamuya açık şirketlerin dışarıdan yöneticilerden oluşmuş, bağımsız denetçileri görevlendirmek için ve denetçilerin işlerini birlikte müzakere etmek için oluşturulmuş bir komisyondur.

Denetim komiteleri, yaşanan şirket yolsuzlukları, yönetim hileleri ve işletmelerin iç kontrol, iç denetim ve finansal raporlama süreçlerine duyulan güvensizliğe çözüm olarak ortaya çıkan idari bir birimdir. (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2007)

Uluslararası alanda yapılan tanımlara göre denetim komitesi; yönetici olmayan üyelerden oluşan, şirket genel kurulunun bir alt komitesi olarak tanımlanabilir. Yönetim kurulu ile dış denetçi arasındaki bağı kurmak amacıyla şirket tarafından oluşturulan bir komitedir ve normal olarak yönetici olmayan üyelerden oluşur.

Denetim komitesi, bağımsız denetçilerin bağımsızlığını destekleyen ve onlara bu konuda yardımcı olan, bunun yanında işletmenin iç kontrollerini ve dış finansal raporlama sürecinin izlenmesinden de sorumlu olan seçilmiş bir idari komisyondur. (Uzay, 2003)

Denetim komitesi basta ABD, Kanada ve İngiltere olmak üzere birçok ülkede işletmelerin organizasyon şemalarında yer almakta ve faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmektedir. Türkiye' de ise genel olarak 2003 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Haziran 2006'da Seri X, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında 22 Numaralı Tebliğe göre, hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadır. Hisse senetleri

borsada işlem görmeyen ortaklıklar da isteğe bağlı olarak denetimden sorumlu komite oluşturabilir ve bu hususa kamuya yaptıkları açıklamalarda yer verebilirler. Bu tebliğe göre denetimden sorumlu komite, ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. (Sinar, 2006)

SPK, denetim komitesini, şirketin finansal ve operasyonel faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde gözlem altında tutulmasına yönelik çalışma ve öneride bulunan ve en az iki üyeden oluşan komite olarak tanımlamıştır. (Uyar, 2003)

SPK düzenlemesine göre, denetimden sorumlu komite, şirketin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin yıllık ve ara finansal raporların kamuya açıklanması, bağımsız denetimi, iç kontrol sisteminin işleyiş ve etkinliğinin gözetimi, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları yürütür. Ayrıca, bağımsız denetim kuruluşunun seçimi ve alınacak hizmetler denetim komitesinin ön onayından geçtikten sonra yönetim kuruluna sunulur. (Aksoy, 2007)

Üyeler, komitenin finansal raporlama ve denetimle ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi için makul bir zamanı komite çalışmalarına ayırmalıdır. Denetimden sorumlu komitenin toplanma sıklığı işletmenin raporlama yapma sıklığı ile yakından ilişkilidir. SPK düzenlemesinde, denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanarak, toplantı sonuçlarını bir tutanakla yönetim kuruluna sunmakla sorumludur. İşletmeler, toplantıların zamanında yapılmasını sağlamak amacıyla kendi iç düzenlemelerine göre uygulamalarını yönlendirirler.

Çalışmaların daha sağlıklı ve etkin bir şekilde yürütebilmesi için denetimden sorumlu komiteler, çalışma esaslarını ortaya koyan bir denetim komitesi tüzüğü oluşturmalı ve şirketin muhasebe, bağımsız denetim ve iç kontrol sistemi ile ilgili olarak yaptığı her öneri, şikayet ile çalışanların bu konulara ilişkin şikayetlerinin ne şekilde ele alınacağına ilişkin bir plan hazırlamalıdır.

Yönetim kurulu denetim komitesine, görevini yerine getirebilmesi için gerekli mali kaynakları ve her türlü desteği sağlamakla yükümlüdür. Denetim komitesinin finansal bağımsızlığını korumak için yeterli derecede kaynak bulundurmalıdır. Komite, ihtiyaç duyması halinde, bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Komitenin aldığı danışmanlık hizmetlerinin ücreti ortaklık tarafından karşılanır.

Etkin bir denetim komitesi, işletmenin muhasebe işlemlerini, finansal raporlama politikaları ve uygulamalarını izlemede aktif bir rol üstlenir. Komite bağımsız denetimin yürütülmesinde karşılaşılan zorlukları, iç kontrolün tasarlanmasında veya uygulanmasındaki eksiklikleri veya yanlışlıkları, yönetimle yaşanan anlaşmazlıkları, ihtilafli muhasebe konuları gibi hassas durumların tartışılmasına ortam yaratır. Etkin bir denetim komitesi, işletmede denetim yapan bağımsız denetçiler ile şirketin yönetim kurulu arasında doğrudan bir iletişimin sürdürülmesine yardımcı olur.

Denetim komitesi sorumluluklarını eksiksiz yerine getirebilmek için yönetime karşı gerekirse tavır alabilmeli veya yönetimin yargısını ve faaliyetlerini sorgulayabilmelidir. Bu nedenle denetim komitesinin aşağıdaki özellikleri son derece önemlidir. (Uzay, 2003)

a. Bağımsızlık

Denetim Komitelerinin görevleri, oluşumu ve büyüklüğü ülkeye ve işletmeye göre değişmekle beraber genel eğilim bunların en azından üç yöneticiden oluşması ve bu yöneticilerin çoğunluğunun işletme dışından olması yani bağımsız olmasıdır. Üyelerin bağımsız olması, finansal raporlama problemleriyle ilgili spekülasyon ihtimalini de azaltacaktır.

b. Uzmanlık

Denetim komitesi üyelerinin sorumluluklarını yerine getirebilecek uzmanlıkta olmaları gerekmektedir. Bu konuda getirilen bir düzenlemede, çok büyük banka ve finans kuruluşlarının denetim komiteleri için en azından iki üyenin bankacılık ve finansal yönetim tecrübesi olması gerekmektedir.

c. Denetim Komitesi Yönetmeliği

Denetim komitelerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için kapsamlı bir denetim komitesi yönetmeliği bulunmalıdır. Halka açık şirketlerin yönetim kurulu, denetim komitesinin görev ve sorumluluklarının belirlendiği yazılı bir yönetmelik geliştirmelidir. Bu yönetmelikte, denetim komitesinin şirket yönetimine, finansal raporlama sürecine, iç kontrole ve bağımsız denetçilerle ilişkilere yönelik yetki ve sorumlulukları kesin bir şekilde belirlenmiş olmalı ve yönetmelik yönetim kurulunun tamamı tarafından onaylanmış olmalıdır. Ayrıca yıllık olarak yönetmeliğin yeterliliği gözden geçirilmelidir.

3.12.1. Denetim Komitesinin Amacı ve Görevleri

Denetim komitesi, finansal raporlama süreci, iç kontrol sistemi, iç denetim süreci ile yasal düzenlemeler ve etik kurallara uygunluğu izleyen işletme süreci alanlarında yönetim kurulunun artan gözetim sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olarak, yönetim kurulu, iç denetim ve bağımsız denetim üçgeninin etkinliğinin artırılmasını amaçlamaktadır. (Yılancı, 2003) Denetim komitesi, muhasebe sistemi, iç kontroller ve bağımsız dış denetim sorunları ile ilgili şikayetlerin incelenmesi, muhasebe ve denetim konularına ilişkin çalışanların şikayetlerinin yönetime aktarılması için uygun yöntem ve prosedürler geliştirecektir. Ayrıca, kurumsal yönetim bağlamında denetim komitesine verilen en önemli görevlerden biriside iç kontrollere ilişkindir. Buna göre, denetim komitesi iç kontrol hususlarının değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi ve yapısına ilişkin şikayetlerin değerlendirilmesinden de sorumlu tutulmuştur.

İşletme iç kontrol, iç denetim ve eğer varsa risk yönetim sistemlerinin etkinliğinin izlenmesi, yıllık ve konsolide finansal tablolara yönelik yapılacak denetimin izlenmesi, denetçi ve denetim şirketlerinin bağımsızlık durumu ile denetçilerle denetlenen işletmeye aynı anda verilen ek hizmetlerin izlenmesi ve incelenmesi, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek bağımsız denetçi veya denetim kuruluşunu yönetim kuruluna önermek ve işletmenin finansal raporlama sürecinin izlenmesi de denetim komitesinin önemli sorumluluk alanlarını oluşturmaktadır. (Aksoy,2007)

3.12.2. Denetim Komitesinin Yetki ve Sorumlulukları

Denetim komitesinin birincil sorumluluğu şirketin muhasebe politikalarıyla, iç denetimle ve finansal raporlama uygulamalarıyla ilgili olduğu sürece yönetim kuruluna görevlerini yerine getirmesinde yardımcı olmaktır. Denetim komitesi yönetim kuruluyla dış denetçiler, iç denetçiler ve finans yönetimi arasında iletişim hattı kurmalı ve devamlılığını sağlamalıdır.

Denetim komitesinin iç denetimin etkinliği ile ilgili sorumluluklarını yerine getirebilmesi; bir araştırmanın yürütülmesinde yardımcı olacak veya önerilerde bulunacak işletme dışından danışman, muhasebeci veya diğer kişileri kiralayabilmesi, her türlü bilginin işletme içi çalışan yöneticilerden ve işletme dışı taraflardan alabilme ve işlet-

menin çalışanları, müdürleri, dış denetçiler ve dış danışmanlarıyla gerekli gördüğünde toplantı yapabilmek yetkilerinin verilmesine bağlı olmaktadır.

Bu yetkilerine karşın denetim komitesinin finansal tablolarla ilgili, iç kontrol, iç denetim, dış denetim, yasa veya yönetmeliklere uygunluk ve raporlama konularında sorumlulukları bulunmaktadır. (Yılancı, 2003)

3.12.2.1. Finansal Tablolarla İlgili Sorumluluklar

Denetim komitesinin sorumlulukları risk yönetimi, kontrol, uygunluk ve özel araştırmaları da içermekle beraber, esas sorumluluk alanı olan, finansal raporlama sürecinin gözetimi yıllardır değişmeden devam etmektedir. Bu nedenle, denetim komitesinin bu süreci inceleyebilecek nitelikteki kişilerden oluşması ve gereken zamanı çalışmalarına ayırması gerekmektedir. Ancak böyle bir komite finansal raporlama sürecinde ortaya çıkabilecek hile alanlarını kolaylıkla tespit ederek, yönetime gerekli uyarıları yapabilir. Ayrıca denetim komitesi pozitif bir kontrol atmosferi için destek sağlayabilir. Çünkü denetim komitesinin sorumluluklarından biri de işletmede finansal raporlamayla ilgili etik standartların oluşturulmasını görmek ve izlemektir. Denetim komitesi, bu standartlardan sapmalar olup olmadığını dikkatle izleyerek, sapma söz konusu olursa gerekli yaptırımları uygulamalıdır. (Yılancı, 2003)

3.12.2.2. İç Kontrol ve Uygunlukla İlgili Sorumluluklar

İç kontrol, bir işletmedeki hile, hata, yasa ve yönetmeliklere aykırı fiillerin önlenmesinde ilk aşamayı oluşturmaktadır. Esas itibarıyla iç kontrol, yönetimin sorumluluğundadır ve iç kontrolle ilgili politika ve prosedürler işletmenin yapılandırılması sırasında oluşturulmaktadır. İç denetimle işbirliği içinde bu süreçte denetim komitesi, iç kontrollerin sürekli izlendiği ve bunların işletme ile ilgili riskleri engellemede yeterli olduğu bilgisine sahip olarak iç kontrolle ilgili güven sağlanmaktadır. (Yılancı, 2003)

Bu nedenle denetim komitesinin en önemli sorumluluklarından biri de yönetimin işletmede etkin bir iç kontrol sistemi tasarlamasını ve yürütmesini sağlamaktır. Aynı zamanda iç kontrol sisteminin yeterliliğini genel olarak değerlendirmektedir.

3.12.2.3. İç ve Dış Denetimle İlgili Sorumluluklar

İç denetim, her türlü düzensizlik veya yasa dışı durumları tespit edip bunlarla ilgili yeni kuralların yerleştirilmesinden sorumludur. Daha doğrusu, yönetime iyileştirici yeni kural önerilerinde bulunur. Yönetim uygun ve gerekli görürse düzeltici eylemleri geliştirir ve iç denetim elde ettiği bulguları ve bu bulgular sonucunda yönetimin aldığı düzeltici eylemleri denetim komitesine raporlar. (Yılancı, 2003)

Denetim komitesi, işletmelerde iç denetim işlevinin etkin bir biçimde yürütülmesi konusunda yönetime danışmanlık yapmakta ve iç kontrolün gözetiminden de sorumlu olmaktadır. (Uzay, 2003)

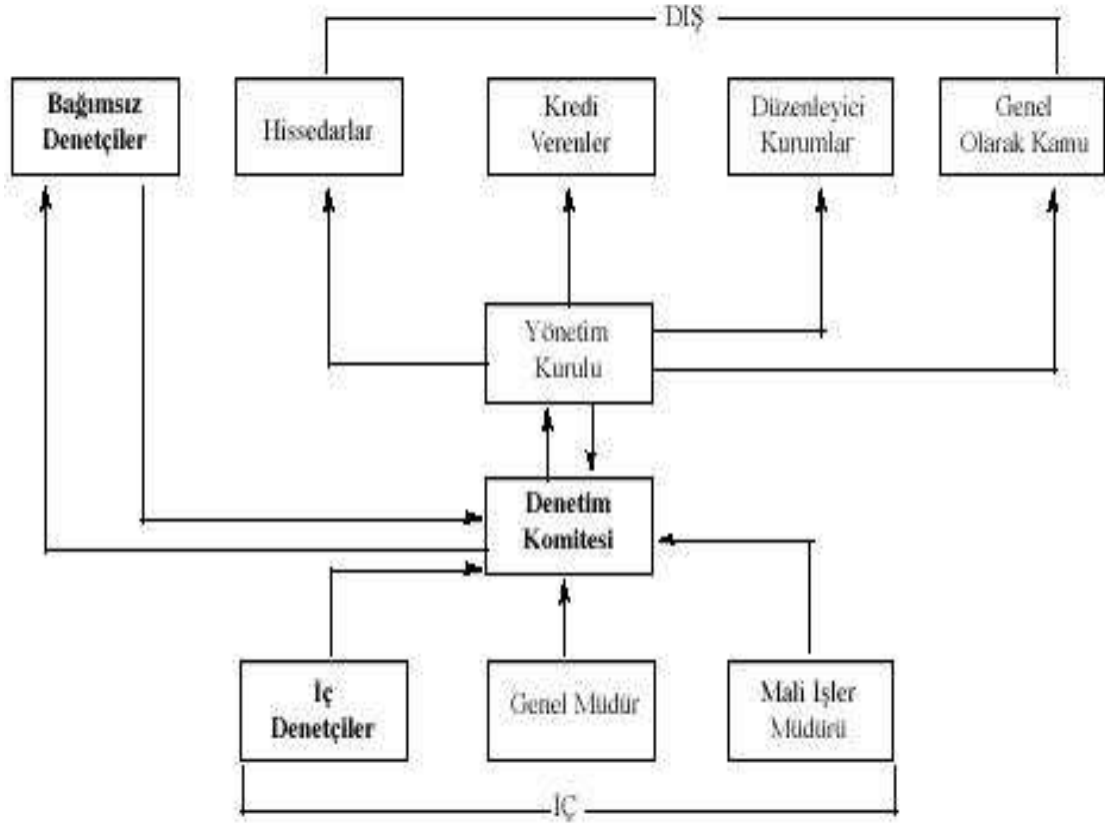
Denetim komitesinin en önemli sorumluluk alanlarından biri de bağımsız denetim ile ilgilidir. Denetim komitesi ile yönetim dış denetçinin bağımsızlığını korumasına yardım etmelidir. İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güveninin sağlanmasında dış denetçinin bağımsız olması önemli bir faktördür. (Yılancı, 2003)

Denetim komitesi, yönetime yardımcı olmakta, finansal raporlama sürecini izlemekte ve böylece doğru finansal raporların üretilmesine olanak sağlamakta, olası hata ve hilelere, yönetimin başarısızlıklarına engel olmak suretiyle ortakların çıkarlarını korumakta, bağımsız denetçilere yardımcı olmaktadır. Bu noktada işletmelerde dış denetçinin bağımsızlığını güçlendirmek için oluşturulan denetim komiteleri, bağımsız dış denetçiye denetimi sırasında her açıdan yardımcı olacaktır. Buna göre, denetim komitesi, bağımsız denetçi ile işletme yönetimi arasında bir köprü vazifesi görmektedir.

3.12.3. Denetim Komitesinin Şirket Örgüt Yapısı İçindeki Yeri

Denetim komitesinin etkin çalışabilmesi ve bağımsız olabilmesi için komuta yerine kurmay hattında çalışması genel kabul görmüş bir yaklaşımdır. Böyle bir yapı sadece yönetim kurulu üyelerine karşı sorumlu olmasını sağlamaktadır. Komitenin komuta kademesinde yer almaması, yönetim kurulu ile iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasında doğrudan bir iletişim kurulmasına yardımcı olur. Komite bu konumuyla yönetim kurulunu izler, iç denetçilerin çalışmalarıyla birebir ilgilenir ve iç denetimin etkin çalışmasını gözetir.

Denetim komitesinin diğer birimlerle ilişkisi şekilde gösterilmiştir.



Şekil 3.8 Denetim Komitesinin İlişki Diyagramı (Uzay, 2003)

3.12.4. İç Denetimde Denetim Komitesinin Rolü

İç denetim, örgüte hizmet etmek, örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla, örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim, bir kontrol faaliyetidir ve diğer işletme içi kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğini araştırmaktadır. İç denetimin amacı; üst yöneticilerin ve yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Bu amaç çerçevesinde iç denetimin kapsamı; örgütün iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliği ile sorumlulukların yerine getirilmesindeki başarı düzeyinin kalitesini inceleme ve değerlemeyi içerir. İç denetim kapsamındaki hedefleri ise şu noktalarda toplamak mümkündür; (Yılcıncı ve Sevim, 1991)

- Mali nitelikte ve mali nitelikte olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve bu bilgileri tespit etmek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi,
- Raporlar ve işlemler üzerinde önemli etkileri olan kanunların, sistemlerin, planların ve politikaların raporlar ve işlemlere uygunluğunu sağlamak için kurulan sistemi gözden geçirme ve örgütün bunlarla uyum içerisinde olup olmadığını belirleme,
- Kaynakların ekonomik ve etkin kullanımının sağlanması,
- Faaliyetlerin ve programların amaç ve hedefleri doğrultusunda yerine getirilmesi.

Etkin bir iç denetimden kastedilen, örgütün yukarıda sıralanan amaçlara ulaşma derecesidir. İç denetim biriminin kurulmuş olması, her zaman bu amaçları sağladığı anlamına gelmez. Yönetimdeki eksiklikler, mali tablolardaki hatalar ve hileler iç denetimin etkin olmamasından kaynaklanmaktadır. Günümüzde şirketler iç denetimin etkinliğini arttırmak için denetim komitesi oluşturmaktadırlar.

Denetim komitesi, iç denetim bölümünün etkin olarak çalışmasına katkı sağlayacaktır. Komite, iç denetim bölümünün kalitesini; iç denetçilerin tarafsızlıklarını sürdürme, devamlı mesleki eğitime tabi tutma, bilim ve teknolojiye gelişmeleri takip ederek kendini bu alanda geliştirme, mesleki niteliklerini iyileştirme ve sertifikasyon gibi alanlarda teşvik ederek arttırabilir. (Uyar, 2003)

İç denetimin etkinliğini sağlamada komitenin görevleri şunlardır; (Yılancı, 2003)

- İşletmenin dönemsel ve ara finansal raporlamayla ilgili iç kontrol etkinliğini, bilgi teknolojilerindeki emniyet ve kontrolü de kapsayan biçimde değerlendirmek,
- İç ve dış denetçilerin finansal raporlamayla ilgili iç kontrol incelemelerinin boyutlarını kavramak ve önemli bulgu ve tavsiyelerle ilgili raporları yönetim yanıtlarıyla birlikte elde etmek ve değerlendirmek,
- Yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu izleyen iç kontrol sistemin etkinliğini, yönetim soruşturmalarının sonuçlarını ve her türlü disiplin olayını yeniden incelemek,
- Yasal kurumlarca yapılan her denetimin bulgularını ve görüşleri yeniden gözden geçirmek,
- Şirket personeline etki kuralların iletilmesi ve uygunluğunun izlenmesi için kullanılan süreci yeniden gözden geçirmek,
- Yönetim ve hukuk müşavirliğinden yasalara uyumla ilgili her türlü olaydaki gelişmeleri düzenli olarak elde etmek,

- İç denetim kadrosunun kurulması ve işleyişinin sağlamak,
- İç denetim bölümü ile koordinasyon sağlamak,
- İç denetim bölümünün çalışmalarını izlemek, iç denetim bölümünden gelen raporlar ve önerileri dikkate almak,
- İç denetim programlarını gözden geçirmektir.

Denetim komitesinin iç denetim sürecindeki sorumluluklarına ve gözetim faaliyetlerine bakıldığında önemli rol üstlendiği anlaşılmaktadır. Bu rolüne dayanarak da iç denetimin, denetim komitesi kurulduktan sonra daha etkin olacağı düşünülmektedir.

3.13. İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İç kontrol ile iç denetimin günlük konuşma dilinde genelde hatalı olarak aynı anlamda kullanıldığı görülür. Fakat işletmelerin belirledikleri hedef ve amaçlara etkin bir şekilde ulaşmalarını ve bu amaçlara ulaşılacağına yeterli ölçüde güven duyulmasını sağlayan niteliklere haiz olarak oluşturulan usul ve yöntemlerin bütünü iç kontrol sistemi olarak tanımlanmasına karşın, iç denetim bundan farklı olarak; işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olup, temelde iç kontrol sistemini oluşturan kontrol unsurlarının yeterliliğini ve etkinliğini incelemek ve değerlemek suretiyle fonksiyon gören bir kontrol unsurudur.

İç denetim bir şekilde iç kontrol sisteminin esas amaçlarına ulaşıp ulaşmadığı hususunda işletme yöneticilerine bilgi sağlayarak işletme yöneticilerinin doğru karar almalarına ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine katkıda bulunurlar. Bununla birlikte, iç denetim, işletmedeki iç kontrol sisteminin gözden kaçırdığı hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde çok etkin olan bir araçtır.

İç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini, mali raporlama sisteminin güvenilirliğini yasal düzenlemelere uygunlunu sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır.

İç kontrol, olası risklerin etkisinin azaltılması için gerekli kontrol sistemlerinin ve yöntemlerin oluşturulması ve uygulanmasıdır. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturul-

ması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. (Korkmaz, 2007)

İç denetim ise, iç kontrolün önemli fakat farklı bir boyutudur. iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. (Korkmaz, 2007) İç Denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Bu çerçevede iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgili bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlamaktadır.

İç kontrol tüm kurum personelinin içinde yer aldığı süreklilik gösteren bir yapı, süreç ve sistemdir. (Yurtsever, 2010) İç kontrol, makul ölçüde güvenilirlik sağlar. İç denetimin etkinlik ve yerindelik denetimlerinin de katkısıyla işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, yasal ve kendi iç düzenlemelerine uygun şekilde faaliyet gösterilmesine imkan tanıyacak, işletmenin yasal yaptırımlarla karşılaşmasının önüne geçecek, gelir kayıplarının ve maddi kayıplarının oluşturmasına engel olacak, suiistimal ve dolandırıcılık girişimlerden kaynaklanan riskleri azaltacak, işletmenin itibarının korunmasına katkılarda bulunacak, işletmenin kar ve performans hedefine ulaşmasında yardımcı olarak hedeflerine ulaşmasına imkan sağlayacaktır. (WEB_7, 2013)

Şirketlerde iç kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesi, iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, şirketin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrollerin varlığı oluşturmaktadır. Şirket içi kontrollerin yerindeliği ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. (WEB_8, 2012)

İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sistemini güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket ve kurum yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sistemi, iç denetim faaliyeti ile değerlendirilir. İç denetçilerin, şirket ve kurumların iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile iş süreçlerinin yerindeliği, performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususun-

da sorumlulukları bulunmaktadır. Hata, hile ve dolandırıcılıkların, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetinin etkinliği önemli rol oynamaktadır.

İdarelerin amaçlarına ulaşmasında, faaliyetlerinin daha etkin ve verimli olarak yerine getirilmesinde, kamuya sunulan finansal raporların güvenilirliğinde iç kontrolün ve bu anlamda bir parçası olan iç denetimin önemi artık herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. İdarelerde iç kontrol konusunda farkındalık oluşturmak bu anlamda çok önemlidir.

Yöneticiler iç kontrollerin niteliği hakkındaki bilgiyi, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturulan iç denetim biriminin raporlarından elde ederler. İç denetim birimleri, idarelerde kurulu iç kontrol sistemlerinin gereği gibi çalışıp çalışmadığı konusunu inceleyerek üst yönetime rapor verir. Başka bir ifadeyle iç denetim birimleri, iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve tekliflerde bulunur. İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliklerini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktadır.

Sahip olduğu görev ve yetkilere karşın iç denetçi, işlemeyen mali yönetim ile iç kontrol ortamının ve yönetiminin etkinliğinden sorumlu değildir. İç denetçi ancak iç denetimin başarısından sorumludur. İç kontrolün başarısından ise yöneticiler sorumludur.

İç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgi sağlarsa sağlasın etkin iç kontrol sisteminin bir ikamesi olarak görülmemelidir. Öte yandan etkin ve güçlü bir iç kontrol yapısı yönetimin olduğu kadar iç denetimin de işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar.

İç kontrol faaliyetleri kesintisiz bir süreç olarak işlemesine karşın iç denetim fonksiyonu faaliyetleri gerçekleştikten sonra görev yapmaya başlar ve olayları gerçekleştikten sonra değerlendirir.

İç kontrol, faaliyetlerin doğruluğunu ve güvenilirliği sağlayan bir süreç olup iç denetim, faaliyetlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini test edip raporlama yapar.

İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç

denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri girer.

İç denetimin yönetim kontrolü ile arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece kurum, yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabası içerisinde olacaktır. (Korkmaz, 2007)

Kısaca özetlemek gerekirse; iç kontrol, süreç ve iş akışları içine yerleştirilen, kişilerden etkilenen, işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan bir araçtır. Makul ölçüde güvenilirlik sağlar. Bu özellikleri ile iç kontrol işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Etkinliğinin ve yerindeliliğinin değerlendirilmesi için iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Bu nedenle iç kontrol ve iç denetim birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan iki kavram olarak değerlendirilmelidir. İşletme içi kontrollerin yerindeliliğinin kalitesi, iç denetim faaliyeti ile ifade bulur. İç Denetim faaliyeti, işlem ve hata odaklı yaklaşımdan süreç odaklı, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren bir yaklaşımla işletme için stratejik akıl ortağı, geliştiren, önceden önlem alınmasını sağlayan bir rol üstlenmektedir.

3.14. İÇ DENETİM İLE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

İç denetim rolü, işletme yönetimi tarafından belirlenir ve amaçları, bağımsız denetimden farklıdır. Buna göre iç denetim işlevinin amaçları, yönetimin isteklerine göre değişmekle birlikte bağımsız denetçinin öncelikli işi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin tespiti. Diğer taraftan her iki denetim faaliyetinde de amaca ulaşmak için benzer yöntemler kullanılması nedeniyle iç denetimin belirli özellikleri, bağımsız denetim yordamlarının içeriği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yararlı olabilir.

İç denetçiler şirketin bir parçasıdır. Hedefleri profesyonel standartlar, yönetim kurulu ve üst yönetim tarafından belirlenmiştir. Birincil müşterileri yönetim ve yönetim kuruldur. Bağımsız denetçiler şirketin bir parçası değildir, ancak şirket tarafından tutulurlar. Hedefleri öncelikli olarak kanunlar tarafından belirlenir ve birincil müşterileri yönetim kuruldur.

İç denetçilerin çalışma amaçları çok kapsamlıdır. Şirket hedeflerine ulaşılmasına ve operasyonlar, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerini iyileştirmeye yardımcı olurlar. Şirketin her yönüyle finansal ve operasyonel işlemlerle ilgili kontrollerin ve süreçlerin sürekli gözetimi ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin bir sonucu olarak geleceğe odaklanırlar. Aynı zamanda her türde yolsuzluk ve hilenin de önlenmesi ile ilgilidirler.

Bağımsız denetçilerin öncelikli misyonu şirketin yıllık finansal raporları hakkında bağımsız bir fikir vermektir. Raporların genel kabul edilmiş muhasebe standartlarına uygunluğunu, şirketin finansal bildirimleri tarafsızca yaptıklarını, belirli dönemdeki operasyonların sonuçlarının doğru olarak gösterildiğini değerlendirirler.

İç denetim işletmenin bir parçası olduğundan, özerklik ve tarafsızlık seviyesi ne kadar yüksek olursa olsun, bağımsız bir denetçinin finansal tablolar hakkında sağlıklı görüş verebilmesi için sahip olması gereken bağımsızlık seviyesine ulaşması mümkün değildir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışması ile ilgili görüşünden tek başına sorumludur ve bu sorumluluk, iç denetim çalışmalarından yararlanmak suretiyle azaltılamaz. Finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında yapılan değerlendirmelerin tümü bağımsız denetçiye aittir.

Bağımsız denetçinin çalışmalarının kapsamını belirlemede en önemli dayanak işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini düşürecek, buna paralel olarak da denetçi daha az örnek üzerinde çalışacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli bulunmaz ise, denetçi, kontrol riskinden geri kalan bulgu riski (ve dolayısıyla denetim riski) daha fazla olacaktır. Bu durumda denetçi, temel görevi olan denetim riskini minimuma indirmek olduğundan, daha fazla kanıt toplamak için daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamını artıracaktır. Bu durum iç kontrol sistemi ile denetim maliyeti arasında ters yönde oldukça sıkı bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle denetçi denetim planlaması aşamasında denetim işlemlerini nedeli iç kontrol sistemine oturabileceğini tespit eder. Ancak, denetim çalışmaları sırasında yaptığı fonksiyon analizlerinde iç kontrol sisteminin yeterli etkinlikte olmadığını görürse, ek denetim teknikleri uygular. Hatta başlıca yapılan plan tamamen değişebilir. Bu durum bize iç kontrol sisteminin denetçi açısından öneminin yapılacak denetim planına ve daha sonraki değişikliklere temel oluşturmasından kaynaklandığını göstermektedir. (Köroğlu ve Uçmağ, 2006)

Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki yanlış beyan riskini değerlendirebilmek için iç denetim faaliyetlerini yeterince kavrayarak bağımsız denetim planı ve yordamların sağlıklı bir şekilde belirlenmesi için etkili bir iç denetim, bağımsız denetim yordamlarının içeriğine ve zamanlamasına etkinlik kazandırır, ancak söz konusu yordamları tamamen ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan bazı durumlarda bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirmesi sonucunda bunların bağımsız denetim yordamlarına etkisi olmayacağı kanaatine ulaşabilir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin planlanması sürecinde, iç denetimin belirli denetim alanları itibarıyla finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilişkisinin bulunduğu kanaatine ulaşması hâlinde iç denetim işlevlerini ön değerlendirmeye alır. İç denetim işlevlerinin ön değerlendirmesi, bağımsız denetim yordamının yapısı, zamanlaması ve kapsamı açısından yaratacağı değişikliklerin faydalarını belirlemesine etki eder.

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi açısından diğer bir önemi de, bağımsız denetçilerin verdiği denetim dışı hizmetlerden kaynaklanmaktadır. Müşteri firmalar, denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde tecrübeli oldukları için onların bu tecrübelerinden yararlanmak isterler. Kendi iç kontrol sistemini yeterli bulmayan firmalar, denetim şirketlerine firmalarının iç kontrol sisteminin yeniden kurulmasında veya geliştirilmesinde yardım isterler. İşte denetim şirketi veya denetçi böyle bir taleple karşı karşıya ise yine denetlenen müşterisinin iç kontrol sistemini detaylı bir şekilde incelemek zorunda kalabilir. (Köroğlu ve Uçmağ, 2006)

BÖLÜM 4: SONUÇ

Denetim, ekonomik faaliyetlerle ilgili savların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçmek için dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi sürecidir. Kontrol ise, kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir.

Bu çalışmada, bağımsız denetim sürecine katkı sağlayacak işletme iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin etkileri araştırılmıştır.

Bu araştırmalar doğrultusunda öncelikle denetim ve denetçi türleri açıklanmıştır. Bu açıklamaların ardından bağımsız denetimden bahsedilmiş ve denetçilerin kaliteli bir denetim yapılabilmesi için uyması gerekli olan kurallar belirtilmiştir.

Çalışmada, bağımsız bir denetim faaliyetinin, işin başından sonuna kadar hangi aşamalardan geçtiği, bir denetim faaliyeti sırasında ne tür çalışmalar yapıldığı incelenmiştir. Bu bağlamda, bir denetim faaliyetinde, denetçinin işe başlamadan önce denetim çalışması talebinde bulunan işletme ile ilgili gerekli bilgileri toplanması ve denetim çalışması için risk açısından kabul edilebilirliğinin ve denetim şirketinin yeterli kaynağının olup olmadığının değerlendirmesi gerekir.

Müşteri kabul sürecinden sonra denetim sözleşmesi imzalanarak çalışmalar başlar. İlk aşamada planlama ve denetlenecek işletmeyi daha iyi tanımak üzere yapılan çalışmalarla başlanır. Ardından bu planlama dahilinde gerekli kanıt toplama teknikleri uygulanır. Toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve eksiklerin tamamlanmasının ardından raporlama aşamasına geçilir. Yapılan çalışmalar neticesinde bulunan kanıtlara uygun şekilde denetçi raporu hazırlanır.

Çalışmanın son bölümünde bağımsız denetimin kalitesini arttırmaya yardımcı olabilecek iç kontrol ve iç denetim sistemleri açıklanmıştır ve bağımsız denetime ne derece katkı sağladığı belirtilmiştir.

Yapılan araştırmalarda, bağımsız denetim süreci sonunda şirketlerin mali tablolarına ilişkin olumlu görüş verilmesi durumunda, aynı zamanda şirketin iç kontrol sisteminin de etkin çalıştığı ve bağımsız denetimin bir parçası olarak iç kontrol sisteminin detaylı bir şekilde incelendiğı ve önemli iç kontrol zayıflıklarının tespit edildiğini düşüncelerinin olduğu gözlenmiştir.

Ancak, her iki düşüncede doğru değildir. İç kontrol sistemi etkin çalışmayan bir şirkette de, olumlu bir bağımsız denetim raporu verilebilir. Bunun nedeni bağımsız denetçinin mali tablolar üzerinde odaklanmış olmasıdır. Eğer denetim çalışması sırasında mali tablolara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılması gerekirse bu düzeltmeler yapılabilir ve bağımsız denetçi mali tablolara ilişkin olumlu bir görüş verebilir. Bağımsız denetçiler sadece mali tablolar üzerine görüş bildirmektedirler, şirketlerin iç kontrol yapısıyla ilgili herhangi bir görüş beyan etmemektedirler. Bunun yanında zayıf bir iç kontrol sisteminin bağımsız denetim çalışmasını etkileyeceğı açıktır. Zira bağımsız denetçi denetim faaliyetlerini planlarken ve yürütürken şirketin iç kontrol sistemini de değerlendirir. Bu değerlendirmeler sonucunda çalışmalar yapar. İç kontrol sisteminin yetersiz olduğu şirketlerde doğal olarak bağımsız denetçinin elde etmesi gereken güvence seviyesine ulaşabilmesi ve görüşünü oluşturabilmesi için daha fazla denetim çalışması yapması gerekmektedir.

Bağımsız denetçi denetim faaliyetlerini planlarken şirketin iç kontrol sistemine ilişkin yeterli seviyede bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu bilginin seviyesi denetimden denetime değişiklik gösterir. Bazı durumlarda iç kontrol sisteminin detaylı bir şekilde anlaşılması gerekirken bazı durumlarda iç kontrol sistemi üzerinde fazla durulmayabilir. Ancak bağımsız bir denetçi açısından iç kontrol sistemi detaylı bir şekilde anlaşılacak istense dahi bunun anlamı iç kontrol sistemine ilişkin tüm önemli yetersizliklerin tespit edileceğı anlamına gelmemektedir.

İç kontrol ve iç denetim kavramlarının genellikle aynı anlamda kullanıldığı ve bu kavramların birbirleri ile karıştırıldığı görülmektedir. Oysaki bu kavramlar birbirlerinden farklı fakat birbirlerini tamamlayan kavramlardır. Şirketlerde iç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyetine ihtiyaç gösterir. Şirket içi kontrol-lerin yerindeliğı ve yeterliliğinin değerlendirilmesi iç denetim faaliyeti ile ifade bulur.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Akdağ, M. (2007) "*Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi*" Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 55
- [2] Aksoy, T. (2002) "*Tüm Yönleriyle Denetim*" Yetkin Yayınları, Ankara, 229
- [3] Aktuğlu, A. (1996) "*Denetleme ve Revizyon*" Barış Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, 11
- [4] Arkun, O. F. (1980) "*İşletmelerde Muhasebe Denetimi*" Nihat Saygın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 17
- [5] Altuğ, F. (2000) "*Mali Denetim*" Ezgi Yayınevi, Bursa, 1
- [6] Alvin A. (2002) "*Auditing and Assurance Services*" USA
- [7] Aysan, M., Sarioğlu, B., Sarioğlu, K. (1998) "*Cumhuriyet'in 75. Yıldönümünde Muhasebe Tarihi*" Türmob Yayınları, No:51, Ankara, 65
- [8] Bozkurt, N. (2012) "*Muhasebe Denetimi*" Alfa Yayınları, İstanbul, 39
- [9] Çelik, A. (2005) "*Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*" Seçkin Yayınları, Ankara, 411
- [10] Çömlekçi, F. (2010) "*Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*" Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 19
- [11] Doyrangöl, N. (2001) "*Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*" Lebip Yalkın Matbaası, İstanbul, 48
- [12] Erdoğan, M.: (2006) "*Denetim, Kavramsal ve Teknolojik Yapı*" Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 203
- [13] Gürbüz, H. (1995) "*Muhasebe Denetimi*" Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, İstanbul, 51
- [14] Güredin, E. (2000) "*Denetim*" Beta Yayınları, İstanbul, 14
- [15] Güredin, E. (2007) "*Denetim ve Güvence Hizmetleri*" Arıkan Yayınları, İstanbul, 14
- [16] Güvemli, O. (2001) "*Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*" Avcıol Yayınları, 4.Cilt, İstanbul, 640
- [17] Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A., Bal, E., Bal, H., Torun, S. (2011) "*Sermaye Piyasasında Denetim*" Gazi Kitapevi, Ankara, 55
- [18] Kaval, H. (2008) "*Muhasebe Denetimi*" Gazi Kitapevi, Ankara, 63
- [19] Keskin, D. (2006) "*İç Kontrol Sistemi ve Kontrol Öz Değerlendirme*" Beta Yayınları, İstanbul, 32
- [20] Köse, Ö. (2007) "*Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*" Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 19
- [21] Oksay, S., Acar, O. (2007) "*Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim*" Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği Yayınları, İstanbul, 27

- [22] Özmen, A. (2003) ‘‘Uygulamalı Araştırmalarla Örnekleme Yöntemleri’’ Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 27
- [23] Selimoğlu, S., Uzay, ř. (2011) ‘‘Muhasebe Denetimi’’ Gazi Kitapevi, Ankara, 144
- [24] Sürmeli, F. (1999) ‘‘Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz’’ Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2.Baskı, Eskişehir, 123
- [25] Ulusoy, Y. (2007) ‘‘Halka Açık Anonim Ortaklarda Bağımsız Dış Denetim’’ Seçkin Yayınları, Ankara, 31
- [26] Uyar, S. (2009) ‘‘İç Kontrol ve İç Denetim’’ Gazi Kitapevi, Ankara, 24
- [27] Yılandıcı, M., Sevim, ř. (1991) ‘‘İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu – İşletmenin El Kitabı’’ Biar Eğitim Yayınları, Ankara, 132
- [28] Yılandıcı, M. (2006) ‘‘İç Denetim’’ Nobel Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 29
- [29] Yurtsever, G. (2010) ‘‘Bankacılığımızda İç Kontrol’’ Beta Yayınevi, İstanbul, 126

Ceviri Kitaplar:

- [1] Abid, N. (1998) ‘‘Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım’’ (Kubalı, D.) Sayıştay Dergisi, Sayı 29, Ankara, 105
- [2] Khan, M. A. (1995) ‘‘Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş’’ (Eroğlu, F.) Sayıştay Dergisi, Sayı 19, Ankara, 15
- [3] Khan, Z. H. (1997) ‘‘Introduction to Government and Financial Audit’’ (Özer, H.) ‘‘Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’’ Sayıştay Yayınları, Ankara, 5

Tezler:

- [1] Bayazıtlı, E. (1991) ‘‘Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması’’ Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 64
- [2] Biçer, A. (2006) ‘‘İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama’’ Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 6
- [3] Dede, H. (1995) ‘‘Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi’’ Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 51
- [4] Sinar, D. (2006) ‘‘Denetim Komitesinin Finansal Tabloların Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi’’ İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- [5] Yayla, H.E. (2006) ‘‘Güç Ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye’deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi’’ Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 112

Makaleler:

- [1] Akışık, O. (2005) “*İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri*” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:14, 93
- [2] Aksoy, T. (2005) “*Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği*” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, 148
- [3] Aksoy, T. (2007) “*Basel II ve İç Kontrol*” ASMMMOMO Yayınları, No:53, Başak Matbaası, Ankara, 223
- [4] Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2010) “*Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi*” Selçuk Üniversitesi İİBF Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Konya, 576
- [5] Çatıkkaş, Ö., Yurtsever, G. (2007) “*Türkiye Uygulamaları Açısından Denetim Komiteleri Üzerine Bir Değerlendirme*” Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, İSMMMOMO Yayınları, İstanbul
- [6] Çelen, E. (2011) “*Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*” İSMMMOMO Yayınları, İstanbul
- [7] Demirbaş, M. (2006) “*Türkiye’de Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığının ve Etkinliğinin Halka Açık Anonim Şirketlerde Tespit Edilmesi*” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:3, Ankara, 105
- [8] Dinçbaş, O. (2005) “*Kurumsal Yönetim İlkeleri Doğrultusunda Risk Yönetimi ve Muhasebe Denetimi*” Ernst & Young
- [9] Doğan, Z., Hatunoğlu, Z. (1996) “*Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi*” Yaklaşım Dergisi, 133
- [10] Doyrangöl, N. (2007) “*İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi*” İSMMMOMO Yayınları, No:82, İstanbul, 302
- [11] Dönmez, A., Berberoğlu, B., Ayten, E. (2005) “*Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*” Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi, Antalya, 55
- [12] Duman, Ö. (2001) “*Muhasebe Denetimi ve Raporlama*” Tesmer Yayınları, No:37, Ankara, 45
- [13] Gönülaçar, Ş. (2007) “*İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler*” Mali Hukuk Dergisi, Legal Yayınevi, İstanbul, 130
- [14] Kishali, Y., Pehlivanlı, D. (2006) “*Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması*” Mufad Dergisi, Sayı:30, Bursa, 7
- [15] Korkmaz, U. (2007) “*Kamuda İç Denetim*” Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı:25, 8
- [16] Köroğlu, Ç., Uçmağ, T. (2006) “*İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi*” Mevzuat Dergisi, Sayı:103
- [17] Köse, H.Ö. (2000) “*Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*” Sayıştay Yayınları, Ankara
- [18] Kutukız, D., Öncü, M.A. (2009) “*Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi*” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 41, Bursa, 133
- [19] Memiş, M. (2007) “*Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma*” Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:1, Adana, 461

- [20] Öncü, S., Karasioğlu, F., Taner, B., Arıcı, H. (2012) *“Bağımsız Denetçinin Yetki ve Sorumluluklar”* İSMMM Yayınları, İstanbul
- [21] Özveren, B. (2004) *“Avrupa Birliği’ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış”* Sayıştay Yayınları, Ankara, 3
- [22] Saltık, N. (2007) *“İç Kontrol Standartları”* İç Kontrol Bülteni, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara, 15
- [23] Seviğ, V. (2000) *“Denetim Teknikleri ve Karşıt İnceleme”* Dünya Gazetesi
- [24] Tamer, A. (2005) *“Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir Anket İç Kontrol Formu Önerisi”* Mali Çözüm Dergisi, Sayı:73, İSMMM Yayınları, İstanbul, 168
- [25] Tuan, A., Sağlar, J. (2004) *“İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”* Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Türmob Yayınları, Ankara, 15
- [26] Türker, M. (2006) *“Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”* Danyışma Dergisi, İZSMMM Yayınları, Sayı:89, İzmir, 5
- [27] Uman, N. (1985) *“Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi”* SPK Yayınları, Ankara, 16
- [28] Uyar, S. (2004) *“Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim Anlayışının Önemi”* Mali Çözüm Dergisi, Sayı:66, İSMMM Yayınları, İstanbul, 52
- [29] Uyar, S. (2010) *“UFRS Uygulamalarında İç Kontrolün Önemi”* Akdeniz Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Antalya, 38
- [30] Uzay, Ş. (1999) *“İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”* SPK Yayınları, No:32, Ankara, 13
- [31] Uzay, Ş. (2003) *“İşletmelerde Denetim Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”* Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:8, Türmob Yayınları, Ankara, 229
- [32] Uzay, Ş., Selimoğlu S. (2007) *“Türkiye’de Muhasebe Denetim Alanında Yayımlanan Araştırmalar ve Seçme Yazılar”* İSMMM Yayınları, No:82, İstanbul, 249
- [33] Uzun, A.K. (2012) *“Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol ve Sorumlulukları”* Tüsiad Dergisi, İstanbul 5
- [34] Yılandıcı, M. (2003) *“Denetim Komitesinin İç Denetim Etkinliğini Sağlamadaki ve Hileleri Önlemedeki Rolü”* Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:8, Türmob Yayınları, Ankara, 40
- [35] Yıldırım, H., İnel, M. (2012) *“Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme”* Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, İstanbul, 265

Bildiriler:

- [1] BDDK, (2002) *“Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”*
- [2] COSO, (1999) *“Fraudulent Financial Reporting”*
- [3] COSO, (2008) *“Guidance on Monitoring Internal Control Systems”*
- [4] COSO, (2006) *“Internal Control Over Financial Reporting-Guidance for Smaller Public Companies”*

- [5] ISA 530, (1999) "Audit Sampling"
[6] SPK, (2013) "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"

İnternet:

- [1] WEB_1, (2013) "Bağımsız Denetimle İlgili Bilgiler" <http://www.denetim.net> 11/07/2013
[2] WEB_2, (2011) Demirel, S., Erek, İ., Çetin M. "Denetim Standartlarının Önemi" <http://www.sayder.org.tr> 18/08/2013
[3] WEB_3, (2010) Kiracı, M. "Muhasebe Denetimi Ders Notları" <http://www.iibf.ogu.edu.tr> 20/08/2013
[4] WEB_4, (2003) Çil, S. "Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı" <http://www.ttefdergi.gazi.edu.tr> 01/09/2013
[5] WEB_5, (2011) Şirin, M. "Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde, Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örneklem Yöntemleri" <http://www.hazine.org.tr> 10/09/2013
[6] WEB_6, (2008) Alpman, G. "İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi" <http://www.kontrol.bumko.gov.tr> 25.09.2013
[7] WEB_7, (2013) Uzun, A., Yurtsever, G. "Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü" <http://www.denetim.net> 15.10.2013
[8] WEB_8, (2012) Uzun, A. "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi" <http://www.icdenetim.net> 15.10.2013

ÖZGEÇMİŞ

1986 yılında İstanbul Kartal’da doğan Deniz Barlas HÜNER, orta öğrenimini Kartal Yavuz Selim İlköğretim Okulu’nda, lise öğrenimini ise Kartal Şehit Öğretmen Hüseyin AĞIRMAN Endüstri Meslek Lisesi, Elektrik Bölümünde tamamlamıştır. 2006 yılında Maltepe Üniversitesi, Endüstriyel Elektrik Bölümü’nden mezun olup, 2007 yılında öğrenime başladığı Anadolu Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü’nden 2011 yılında mezun olmuştur. 2012 yılı itibari ile Okan Üniversitesi, Muhasebe Denetim Programı’nda yüksek lisans öğrenimine devam etmektedir.