



**T.C.
TOROS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı İşletme Ekonomisi Programı**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA,
ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME HAZIRLIĞI KONUSUNDA,
MERSİN'DE BÜYÜK İŞLETMELER ÜZERİNDE BİR
SAHA ARAŞTIRMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Fikret ÖZÇELEBİ

Mersin, 2013

NOT:

Bu Sayfa BOŞ bırakıldı...



**T.C.
TOROS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı İşletme Ekonomisi Programı**

**6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA,
ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME HAZIRLIĞI KONUSUNDA,
MERSİN'DE BÜYÜK İŞLETMELER ÜZERİNDE BİR
SAHA ARAŞTIRMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Fikret ÖZÇELEBİ

Doç. Dr. Güntaş ÖZLER

Mersin, 2013

ONAY

Fikret ÖZÇELEBİ tarafından hazırlanan "6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu Kapsamında,Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Hazırlığı Konusunda, Mersin’de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması" başlıklı bu çalışma, 23/10/2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı’nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan

Prof. Dr. Süleyman TÜRKEK

İmza

Danışman

Doç. Dr. Güntaş ÖZLER

İmza

Jüri Üyesi

Doç. Dr. Köksal HAZIR

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza

Enstitü Müdürü

Doç. Dr. Haluk KORKMAZYÜREK

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Toros Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

[x] Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

[] Tezim sadece Toros Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.

[] Tezimin yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

...../...../ 2013

Fikret ÖZÇELEBİ

ÖNSÖZ

Bu çalışma ile, Türkiye’de kurulmuş olan sermaye şirketlerinin, 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız dış denetime hazır olup olmadıklarını tespit konusu amaçlanmış ve sermaye şirketlerinin şu andaki profilleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında, zamanını ayırarak, bana bütün tez yazımı sürecinde yol gösteren ve teşvik eden danışman hocam, Doç. Dr. Güntaş ÖZLER’e ilgi ve desteğinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Fikret ÖZÇELEBİ

Mersin, 2013

ÖZET

ÖZÇELEBİ Fikret. "6102 Sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu Kapsamında,Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Hazırlığı Konusunda, Mersin’de Büyük İşletmeler Üzerinde Uygulamalı Bir Saha Araştırması", Yüksek Lisans Tezi, Mersin, 2013.

Türkiye’de yaklaşık olarak 55 yıldır (01.01.1957 yürürlüğe giriş tarihi) yürürlükte kalan, Türkiye’de ki ticari faaliyetlere hukuki dayanak teşkil eden mevcut 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun yerine, 01.07.2012 Tarihinde yürürlüğe girecek olan (şu anda yürürlükte), 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile özellikle sermaye şirketleri açısından çok önemli değişiklikler getirilmiştir.

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de kurulmuş bulunan sermaye şirketlerinin iç denetim (iç kontrol) sistemlerinin yeni TTK. kapsamında, dış denetime hazır olup olmadıkları veya ne kadar hazır olduklarının tespit edilmesidir. Mersin’de ticari faaliyet gösteren ve Mersin Ticaret ve Sanayi Odası’na kayıtlı 100 değişik statüde sermaye şirketi üzerinde, sabit soru formu temelinde çeşitli değişkenlerden oluşmuş olan bir anket çalışması yapılmıştır.

Bu araştırmanın sonucunda, sermaye şirketlerinin büyük çoğunluğu, şirketleri için iç denetim ve bağımsız dış denetimin yararlarına ve gerekliliğine inanmasına rağmen az sayıda şirketin kendi bünyelerinde bu bölümleri kurup çalıştırdığı bulgusuna ulaşılmaktadır.

Anahtar Sözcükler

- Denetçi
- Bağımsız Dış Denetim
- Denetim Raporu
- İç Kontrol
- Finansal Tablolar

ABSTRACT

ÖZÇELEBİ Fikret. Under the new Turkish Commercial Code of Number 6102 the degree of preparedness of large companies to the external auditing system in Mersin: An applied field research, Master's Thesis, Mersin, 2013.

Turkish Commercial Code have remained in effect for approximately 55 years in Turkey (since 01.01.1957) which constituted the legal basis for commercial activities in Turkey. Turkish Commercial Code of 6102, rather than the current 6762, which is in effect since 01.07.2012, has brought about many significant changes, especially in terms of capital companies.

The purpose of this study, in the capital of companies established in Turkey, is to determine the degree and the level of preparedness whether the internal audit (internal control) systems of the new Turkish Commercial Code. within the scope of an external audit system. 100 capital companies which were registered to the Mersin Chamber of Commerce and Industry were selected both for in-depth interviewing and also administration of fixed base questionnaire.

In conclusion, although great majority of these Capital Companies earnestly believe in the necessity and the benefits of auditing, only few of these companies have established and operated an auditing function (department) within their own companies until present date.

Key Words

- Auditor
- Independent External Audit
- Audit Report
- Internal Control
- Financial Statements

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR VE TABLO LİSTESİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Problemin Tanımı.....	1
1.2. Çalışmanın Amacı.....	2
1.2.1 Uygulaması Zorunlu Olan Genel Değişiklikler.....	3
1.3. Yöntem.....	5

İKİNCİ BÖLÜM

6102 SAYILI (YENİ) TÜRK TİCARET KANUNU

2.1. Ticaret Şirketleri.....	6
2.2. Denetleme.....	6
2.2.1. Genel Olarak.....	6
2.2.2. Konu ve Kapsam.....	6
2.2.3. Denetçi.....	7
2.2.4. Denetim Raporu.....	9
2.2.5. Şirketin Finansal Raporları.....	10

iv

2.2.5.1. Anonim Şirketlerin Finansal Tabloları	10
2.2.5.2. Şirketler Topluluğunun Finansal Tabloları.....	10
2.2.6. Hukuki Sorumluluk.....	11
2.2.7.Yönetim Kurulunun Görev ve Yetkileri.....	11

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM

3.1. Denetim Kavramı.....	11
3.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	12
3.3. Denetim Niçin Gereklidir?.....	13
3.4. Denetim Niçin Önemlidir?.....	15
3.5. Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim.....	16
3.6. Ülkemizdeki Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Önem Vermeme Nedenlerine ilişkin Firma Görüşleri.....	17
3.7. Denetim Türleri.....	18
3.7.1. Denetimin Amacı Yönünden.....	18
3.7.1.1. Mali (Finansal) Tabloların Denetimi.....	18
3.7.1.2. Uygunluk Denetimi.....	19
3.7.1.3. Faaliyet (Yönetim) Denetimi.....	20
3.7.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden.....	21
3.7.2.1. İç Denetim (İç Kontrol).....	22
3.7.2.1.1. İç Denetçi ve iç Denetim.....	22
3.7.2.1.2. İç Kontrol (Denetim) Sisteminin Tanı.....	22

3.7.2.1.3. İç Denetimden Beklenen Yararın Sağlanamaması.....	27
3.7.2.2. Dış Denetim.....	27
3.7.2.2.1. Bağımsız Dış Denetim.....	27
3.7.2.2.1.1. Bağımsız Dış Denetimin Amaçları.....	28
3.7.2.2.1.2. Bağımsız Denetçiler.....	29
3.7.2.2.2. Bilgilerin Raporlanması.....	31
3.7.2.2.3. Kamu Denetimi.....	31
3.7.2.2.3.1. Türkiye’de Kamu Denetimi.....	32
3.7.2.2.4. Bağımsız Denetim Raporu Türleri.....	32
3.7.2.2.4.1. Olumlu Görüş İçeren Rapor.....	34
3.7.2.2.4.2. Olumsuz Görüş içeren Rapor.....	34
3.7.2.2.4.3. Görüş Bildirmekten kaçınılan Rapor.....	34
3.7.2.2.4.4. Şartlı Görüş İçeren Rapor.....	34
3.7.2.2.4.5. Bağımsız Denetim Raporunun Temel Unsurları.....	35
3.7.2.2.5. Bağımsız Denetimin Yararları.....	39
3.7.2.2.5.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....	39
3.7.2.2.5.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar.....	39
3.7.2.2.5.3. Denetlenen İşletme İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve Sermaye-Para Piyasası’na Sağladığı Yararlar.....	40

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YENİ TTK KAPSAMINDA, BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME HAZIRLIK KONUSUNDA BÜYÜK İŞLETMELER ÜZERİNDE YAPILAN BİR DERİNLEMESİNE GÖRÜŞME ÇALIŞMASI

4.1. Derinlemesine Görüşmeler ve İstatistiksel Sonuçlar.....	41
4.2. Araştırmanın Amacı.....	42
4.3. Araştırmanın Kapsamı.....	42
4.4. Önermeler (Hipotez).....	43
4.5. Verilerin Analiz Yöntemi.....	43
4.6. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular.....	45
4.6.1. İşletme , İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumluları İle İlgili Bulgular.....	46
4.6.1.1. işletmenin Hukuki Türü.....	46
4.6.1.2. İşletmenin Hizmet Türü.....	46
4.6.1.3. İşletme Sektör Faaliyet Alanı.....	47
4.6.1.4. İşletme Çalışan Personel Sayı Aralıkları.....	48
4.6.1.5. İşletmelerin Halka Açıklık Durumu.....	48
4.6.1.6. İşletmede İç Denetim Departmanı var/mıdır?.....	49
4.6.1.7. İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumlusunun Toplam Mesleki Süresi.....	49
4.6.1.8. İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumlusunun Şu Anda Çalıştığı İşletmedeki Çalışma Süresi.....	50

4.6.1.9. İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumlusunun Yaş Aralığı.....	51
4.6.1.10. İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumlularının Tahsil Durumları....	51
4.6.1.11. İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumlularının Sahip olduğu Sertifikalar.....	52
4.6.1.12. İşletmenizde Oluşturulmuş Bir Denetim Komitesi var/mıdır?.....	53
4.6.1.13. Firmalar İç Denetim İçin Ne Düşünüyorlar?.....	53
4.6.1.14. İç denetim Ekibinin Varlığı.....	54
4.6.1.15. İşletmenizde, İç Denetim Konusunda Çalışan Bir Ekip var/mıdır?	55
4.6.1.16. İşletmenizde İç Denetim Süreci, Etkin Bir Şekilde Yürütülmekte/midir?.....	55
4.6.1.17. İç Denetim Sürecinde Ulaşılan Bulgular, Üst Yönetime Düzenli Bir Şekilde Raporlanmakta/mıdır?.....	56
4.6.1.18. İç Denetime İlişkin Raporlar, Üst Yönetim Tarafından Dikkate Alınmakta/mıdır ?.....	56
4.6.1.19. Alternatif İç Denetimin Varlığı.....	57
4.6.1.20. İşletmenizde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi var/mıdır?.....	58
4.6.1.21. İşletmenizde İç Kontrol Sisteminin İşleyişine İlişkin İnceleme ve Değerlendirmeler Yapılmakta/mıdır?.....	58
4.6.1.22. İşletmenizde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Artırmaya Yönelik Çabalarda, İç Denetim Birimince Sunulan Bilgiler, Üst Yönetim Tarafından Dikkate Alınmakta/mıdır?.....	59
4.6.1.23. İç Denetim Bağımsız Bir Fonksiyondur.....	59
4.6.1.24. İç Denetim Organizasyonda Bir Güvence ve Danışmanlık İşlevi Görür.....	60

4.6.1.25. İç Denetim, Organizasyondaki İşlemleri Geliştirir ve İşletmeye Artı Değer Katar.....	61
4.6.1.26. İç Denetim Risk Yönetiminde İşletmeye Katkı Sağlar.....	62
4.6.1.27. İç Denetim, İç Kontrol Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Artırılmasına Yardımcı Olur.....	62
4.6.1.28. Türkiyede'ki İşletmelerde, İç Denetime Yeterince Önem Verildiğine İnanıyormusunuz?.....	63
4.6.1.29. İç Denetim Gerekli Bir Uygulama Olarak Görülmemektedir.....	63
4.6.1.30. İç Denetim de Alt Kademe Yöneticileri Direnmektedir.....	64
4.6.1.31. İç Denetimde Üst Kademe Yöneticiler Direnmektedirler.....	65
4.6.1.32. İç Denetimde Yeterli Donanıma Sahip İç Denetim Elemanı Bulunmamaktadır.....	65
4.6.1.33. İşletmelerde İç Denetim Birimlerinin Oluşturulması İçin Yasal Zorunluluklar Getirilmelidir.....	66
4.6.1.34. İç Denetim Mesleğinin Yasal Bir Statüye Kavuşturulması Gereklidir.....	67
4.6.1.35. İşletme İçi Düzenlemelerde İç Denetim Özendirilmelidir.....	68
4.6.1.36. İç Denetimin Öneminin Anlaşılması İçin Şirketiçi Eğitimler Yaygınlaşmalıdır.....	68
4.6.1.37. İç Denetimin Varlığı ve Firmaların Hizmet Alanları.....	71
4.6.1.38. İç Denetim ve Sektörel Ayırım.....	73
4.6.1.39. İç Denetim ve Çalışan Sayısı.....	74
4.6.1.40. İç Denetim ve Denetçilerin Eğitim Düzeyi.....	75

SONUÇ	79
KAYNAKÇA	82
EKLER	86

KISALTMALAR

TTK. Türk Ticaret Kanunu

HUD. Hesap Uzmanları Derneği

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

YMM. Yeminli Mali Müşavir

SMMM. Serbest Muhasebeci Mali Müşavi

UFRS. Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi

TFRS. Türkiye Finansal Raporlama Sistemi

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1 : İşletmenin Hukuki Türü.....	46
Tablo 2 : İşletmenin Hizmet Türü.....	47
Tablo 3 : İşletme Sektör Faaliyet Alanı.....	47
Tablo 4 : İşletme Çalışan Personel Sayı Aralıkları.....	48
Tablo 5 : İşletme Halka Açık bir işletme/midir?.....	48
Tablo 6 : İşletmede İç Denetim Departmanı Var/mıdır?.....	49

Tablo 7 : Toplam Mesleki Süreniz.....	50
Tablo 8 : Şuanda çalıştığınız işletmedeki çalışma süreniz.....	50
Tablo 9 : Yaşınız Hangi Aralığa İsbet Etmektedir?.....	51
Tablo 10 : Tahsil Durumunuz.....	52
Tablo 11 : Sahip olunan sertifikalar.....	52
Tablo 12 : İşletmenizde oluşturulmuş bir denetim komitesi var/mıdır?.....	53
Tablo 13 : Firmalar İç Denetim için ne düşünüyorlar?.....	53
Tablo 14 : İç denetim ekibinin varlığı.....	54
Tablo 15 : İşletmenizde, iç denetim konusunda çalışan bir ekip var/mıdır?.....	55
Tablo 16 : İşletmenizde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütölmekte/midir?.....	55
Tablo 17 : İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmakta/mıdır?.....	56
Tablo 18 : İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır?.....	57
Tablo 19 : Alternatif iç denetimin varlığı.....	57
Tablo 20 : İşletmenizde Etkin bir İç Kontrol Sistemi var/mıdır?.....	58
Tablo 21 : İşletmenizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmakta/mıdır?.....	58
Tablo 22 : İşletmenizde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik çabalarda, iç denetim birimince sunulan bilgiler, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır?.....	59
Tablo 23 : İç Denetim bağımsız bir fonksiyondur.....	60
Tablo 24 : İç denetim organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür.....	61

Tablo 25 : İç denetim, organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar.....	61
Tablo 26 : İç denetim risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar.....	62
Tablo 27 : İçdenetim, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur.....	63
Tablo 28 : Türkiye’deki işletmelerde, iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyor musunuz?.....	63
Tablo 29 : İç denetim gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir.....	64
Tablo 30 : İç denetim de, alt kademe yöneticileri direnmektedirler.....	64
Tablo 31 : İç denetimde üst kademe yöneticileri direnmektedirler.....	65
Tablo 32 : İç denetimde yeterli donanıma sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır.....	66
Tablo 33 : İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir.....	66
Tablo 34 : İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir.....	67
Tablo 35 : İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir.....	68
Tablo 36 : İç denetimin öneminin anlaşılması için, şirketiçi eğitimler yaygınlaşmalıdır.....	69
Tablo 37 : Denetim var ve Hukuki Türü Çapraz Tablosu.....	69
Tablo 38 : Bağımsız Örneklem t Testi-1.....	70
Tablo 39 : Denetim var ve Hizmet Türü Çapraz Tablosu.....	71
Tablo 40 : Bağımsız Örneklem t Testi-2.....	72
Tablo 41 : Denetim var ve Sektör Tablosu.....	73
Tablo 42 : Bağımsız Örneklem t Testi-3.....	74
Tablo 43 : Denetim var ve Personel Sayı Tablosu.....	74

Tablo 44 : Bağımsız Örneklem t Testi-4.....	75
Tablo 45 : Denetim var ve Eğitim Tablosu.....	75
Tablo 46 : Bağımsız Örneklem t Testi-5.....	76
Tablo 47 : Denetim var ve Sertifika Tablosu.....	77

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Problemin Tanımı

1 Ocak 1957 Tarihinde yürürlüğe giren, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanun (Mevcut TTK.) yasalaştığı zamanın gereklerine uygun modern bir kanundu. İsviçre Borçlar Kanunu'nun, Alman Ticaret Kanunu'nun ve Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'nun (Deutsche p Partnerschaften Gesetz) etkilerini yansıtan Mevcut TTK kaynak hukuk sistemlerindeki mevzuat değişikliklerine rağmen yenilenmeyince, çağdaş hukuk uygulamalarına yabancılaştı ve uygulamada ortaya çıkan hukuki sorunların çözümünde yetersiz kalması üzerine, Türkiye Cumhuriyeti Adalet Bakanlığı, 08.12.1999 tarihinde, Ticaret Kanunu Komisyonunu kurmuş: Komisyon ilk toplantısını, 10.02.2000 Tarihinde gerçekleştirmiştir. Yeni TTK. Tasarısı 17.02.2005 tarihinde, Adalet Bakanlığı tarafından kamuoyuna duyurulmuştur. Yeni tasarımın öngördüğü hedefler aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

- a- Uygulamada çözümsüz kalan hukuki sorunlara çözüm getirmek,
- b- Çağdaşlaşmayı ve evrenselleşmeyi sağlamak,
- c- Modern hukuki kurumların (Şirketler Topluluğu, Tek Kişilik Ortaklık v.b.) hukuki alt yapısını oluşturmak,
- d- Ticaret Hukuku Sistemi'ni, Avrupa Birliği Hukuku'na uyumlu hale getirmek,
- e- Ticaret ve Ekonomi Hukuku'nun temel prensiplerini düzenlemek.

14.01.2011 Tarihinde yasalaşan ve 1.07.2012 (Yürürlüğe girmiştir) tarihinde yürürlüğe girecek olan, 6102 Sayılı Yeni, Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre, artık Sermaye Şirketleri için, (Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler) bağımsız dış denetim, iç denetim (iç kontrol) Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi, (UFRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Sistemi (TFRS) alanlarında yeni bir dönem başlayacaktır. Bu dönemde, alt yapısını yeni TTK' na göre yapılandırmayan şirketler çok büyük sorunlarla karşı karşıya kalacaklardır. Yeni TTK'nda bağımsız denetim işlemleri için, “ Denetçinin denetiminden geçmemiş, finansal tablolar ile yönetim

kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.” (TTK: Md.397) diyerek, bağımsız denetim uygulamalarına verilen önemi vurgulamıştır.

.....Şirketler en kısa zamanda altyapılarını yeni TTK’na uyumlu hale getirmek için çaba göstermezlerse çok önemli risklerle karşı karşıya kalacaklardır. Bir işletmenin kurumsallaşmasında, güvenilirliğinde, mevzuat ve kurallara uygunluğu, operasyonlarının etkinliği ve verimliliğinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği yardımcı olacaktır. Bu nedenle, iş süreçlerindeki risklerin ve bu riskleri karşılamak için tasarlanan kontrollerin değerlendirilmesine yönelik iç kontrol değerlendirme çalışması gerçekleştirilmesi ve belirlenen kontrollerin işlerliğinin test edilmesi gereklidir. (Uzun, 2012). Ticari hayatın hemen hemen bütün alanlarında önemli değişiklikler getiren Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlük süresi ise getirilen düzenlemelere bağlı olarak değişecektir. Şirketler açısından getirilen yeni düzenlemelerden en önemlilerinden bir tanesi "Denetim" ile ilgili düzenlemelerdir. Hâlihazırda Anonim Şirketlerin İç denetimleri murakıp ismi verilen denetçiler tarafından yapılmaktadır. Ancak bu denetimden istenen sonuçların alındığını söylemek oldukça güçtür. Yeni Türk Ticaret Kanunu iç denetim yerine, "bağımsız dış denetim" öngörüyor. Buna ilişkin hükümler kanunun 397 ila 406'ncı maddeleri arasından düzenleniyor. Hemen belirtelim, yeni denetim düzenlemeleri 2013 yılının başından itibaren yürürlüğe girecektir. (01.01.2013 yürürlüğe girmiştir.)

Denetçinin denetiminden geçmemiş ve denetim yaptırmamış firmalar için ayrı cezalar öngörülmektedir. Dolayısıyla denetim, şirketler için ek bir maliyet getirmesine karşın şirketlerin bu maliyetten kaçınmaları mümkün olmayacaktır. (Kökbulut, 2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak murakıp veya denetleme kuruluna değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak, bağımsız dış denetçiye vermiştir. Buna göre, anonim şirketlerde, murakıp ya da denetleme kurulu organı kaldırılmış; anonim şirketin mali tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, bağımsız dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir.

1.2. Çalışmanın Amacı

Çalışmamızın amacı, Türkiye’de 01 Ocak 1957 tarihinden beri yürürlükte olan ve yaklaşık 55 yıldır Türkiye’deki Ticari faaliyetlere hukuki dayanak teşkil eden, 6762 Sayılı mevcut TTK’nın yerine, 01.07.2012 Tarihinde yürürlüğe girecek olan, 6102 Sayılı yeni TTK ile, şimdiye kadar kurulmuş olan ve şimdiden sonra kurulacak olan sermaye şirketlerinin, uyumunu sağlayarak, şirketler açısından yeni TTK’na yumuşak bir

geçiş sağlanmasında katkıda bulunmak olacaktır. Mevcut TTK'nda anonim şirketlerde zorunlu organ olan murakıplar yıl içinde belirli aralıklarla şirketin mali iç denetimlerini yapıp sonuçları bir rapor halinde yıl sonunda yönetim Kuruluna sunarlardı, yeni TTK'nda ise murakıplık müessesesi tamamen kaldırılarak yerine hem anonim hemde limited şirketler için zorunlu olan bağımsız dış denetim müessesesi getirilmiştir. Yeni TTK'nda, mevcut TTK'na göre çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan bir kaçına değinecek olursak, şirket kuruluş şart ve şekilleri, şirketlerde “yönetim kurulu” organının oluşturulma şekli, şirketlerin bağımsız dış denetimi, iç denetim(iç kontrol) sisteminin oluşturulması, şirketlerle ilgili birçok bilgilerin kamuoyuyla internet ortamında paylaşılması bunlardan bazılarıdır. Yaklaşık 55 yıldır uygulamada olan mevcut TTK'na uygun hareket eden ticaret şirketleri Yeni TTK' na uyum sağlamada birçok zorluklarla karşılaşacaklardır.

Yeni TTK ile şirketlerin, paydaşları ve de hissedarları ile sürdürdüğü ilişkilerine yenileri katılırken bir kısmı da değişecektir;

a) Şirketlerin üçüncü kişilerle, kurum ve kuruluşlarla olan ilişkilerini etkileyecektir. Bu kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- Ticaret sicili
- Bankalar
- Bağımsız denetçi
- İşlem denetçisi
- Sanayi ve Ticaret Bakanlığı
- Vergi Dairesi Başkanlığı

b) Şirketlerin ortakları ile ilişkilerini,

c) Muhasebe sistemini,

d) Raporlama sistemini,

e) Organizasyon yapısını ve insan kaynaklarını etkileyecektir.

1.2.1. Uygulaması Zorunlu Olan Genel Değişiklikler

- Şirketin Muhasebe Düzenine İlişkin Yükümlülükler:

- Muhasebeye ilişkin teknolojik altyapının dönüştürülmesi gerekmektedir.

- Muhasebe kadrolarının UFRS eğitiminden geçirilmesi gerekmektedir.
 - Şirketin ticari evrak sisteminin elektronik ortamda tutulmaya hazır hale getirilmesi gerekir.
 - Modern bilgi teknolojileri hızla devreye sokulmalıdır. Zamanlama: 01 Ocak 2013.
- Bağımsız Denetime ve İşlem Denetimine Özgü Yükümlülükler:
- Bağımsız denetime ve işlem denetimine temel hazırlık, UFRS'ne uyumlu TMS'ye geçişin hızla sağlanmasıdır.
 - Evrak ve kayıt yönetiminin standardizasyonu da temel ikinci adımdır.
 - Hızla iç denetim ve risklerin erken teşhisi mekanizmaları kurulmalıdır Zamanlama: 01 Ocak 2013.
- Ana Sözleşmenin Yeniden Düzenlenmesine İlişkin Yükümlülükler:
- Her şirketin ana sözleşmesini TTK'nın getirdiği yükümlülükler ve yeni imkanlar gözetilerek yeni TTK'na uyumlu hale getirmesi ve ana sözleşmesini tadil etmesi gerekmektedir. Zamanlama: En geç 14 Ağustos 2012 tarihine kadardır. (6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa uyumlu hale getirmeleri için öngörülen süre 01/7/2014 tarihine kadar uzatılmıştır).
- Yönetim Örgütlenmesinin Yapılandırılmasına İlişkin Yükümlülükler:
- Zamanlama: 01 Temmuz 2012.
- Elektronik İşlemlere Özgü Yükümlülükler:
- Zamanlama: İnternet sitesi 01 Temmuz 2013 tarihine kadar kurulmalarıdır. (01 Ekim 2013 tarihine uzatıldı, internet sitesi kurma zorunluluğu, sadece denetime tabi büyük şirketler için uygulanacaktır).
- Şirketle Pay Sahipleri Arasındaki İlişkilere Özgü Yükümlülükler:
- Zamanlama: 01 Temmuz 2012.
- Sorumluluk Kurallarından Kaynaklanan Yükümlülükler:
- “Yeni TTK ile yöneticilere ve ortaklara hukuki ve cezai sorumluluk öngören kurallar getirilmektedir.
 - Şirketler bu kuralları dikkatle incelemeli, idrak etmeli, uygulamalarında dikkate almalıdır. Zamanlama: 01 Temmuz 2012/internet sitesi 01 Temmuz 2013.
- Yeni Şirket Kuruluşundaki Yükümlülükler:

Zamanlama: 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren kurulacak bir şirket otuz gün içinde tescil ve ilan edilmelidir. ([http:// www. denetim. net/ Pages/ hukukiuyumyolharitasi. Aspx. E.T:01.04.2012](http://www.denetim.net/Pages/hukukiuyumyolharitasi.aspx)).

Yeni Türk Ticaret Kanunu esas itibariyle 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Ancak kanunun uygulamasıyla ilgili olarak yayımlanan 6103 sayılı Kanun ile Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklik yapan 6335 ve 6353 ÖZET : sayılı Kanunlar hükümleri de dikkate alındığında; yeni TTK'nun tam anlamıyla uygulamaya girmesinin belli bir zaman dilimine yayıldığını görmekteyiz.

Bu çalışma ile, ilgili şirketlerin İç Kontrol (İç Denetim) sistemlerinin, Bağımsız Dış Denetime hazır olması için etkin çalışıp çalışmadığı, saha araştırması yöntemiyle ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tez Konumuz kapsamında, şirketlerce gereksinim duyulan konularda çalışmalarımızdan yararlanmaları umulmaktadır.”

3. Yöntem

Bu çalışmanın ana amacına uygun olarak, ulusal ve uluslararası literatür taranmış tez konumuzla ilgili, internetten elektronik sayfalar dahil olmak üzere, dergiler, kitaplar, makaleler v.b. yayınlardan yararlanılmıştır. Kuramsal çerçevede elde edilen sonuçlar bir soru formuna dönüştürülerek seçilen örnek çerçevesinde test edilmektedir. Veri analizinden elde edilen bulgular araştırmanın sonuçları bölümünde sunulmuştur. Sermaye şirketlerinin, bağımsız dış denetime hazır olmaları için, iç denetim sistemlerini etkin çalışmalarını konusunda bilgilendirilmeleri amaçlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

6102 SAYILI (YENİ) TÜRK TİCARET KANUNU

2.1. Ticaret Şirketleri

Ticaret şirketleri; Kollektif, Komandit, Anonim, Limited ve Kooperatif Şirketlerden ibarettir. Bu kanunda, Kollektif ile Komandit Şirket şahıs; Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket, Sermaye Şirketi sayılır.(TTK.: Md.24)

2.2. Denetleme

2.2.1. Genel Olarak

•Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

•Denetçinin denetiminden geçmemiş, finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

•Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir (TTK. Md.397).

2.2.2. Konu ve Kapsam

•Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; Envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397'nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir.

Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlık ve finansal durumunun 515. madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

- Denetim; ‘Şirketin finansal tablolarının ve 397. maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun’, ‘Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397. maddenin birinci fıkrası ve 402. maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun’ denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

- Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğer ki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik bulunmaksızın, bu bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eşdeğer bir denetime tabi tutulmuş olması halinde de geçerlidir.

- Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları geçici 2. ve geçici 3. maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından belirlenir (TTK.: Md.398).

2.2.3. Denetçi

6102 sayılı yeni TTK “ Denetçi” konusunda aşağıdaki yenilikleri getirmektedir.

“A-Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi:

Denetçi, şirket genel kurulunca; Topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her halde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder (TTK.: Md.399).

B- Denetçi olabilecekler:

Denetçi, ancak ortakları, Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını taşıyan bir Bağımsız Denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli Anonim

Şirketler, bir veya birden fazla Yeminli Mali Müşaviri veya Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız Denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir. Aşağıdaki hallerden birinin varlığında, Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz (TTK.: Md.400). Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, esi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımlıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) (a) ila (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,

katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

(2) Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

(3) Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

(4) Bu madde hükümleri, 554 uncu maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır. (TTK.: Md.400)”

2.2.4. Denetim Raporu

- Denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenler.

- Bundan başka ayrı bir rapor halinde, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumu hakkındaki yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uygunluğu açısından değerlendirilir.

- Denetçi, değerlendirme yaparken şirketin, denetliyorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını esas alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun finansal durumuna dair yönetim kurulunun değerlendirmesi hakkında görüş açıklanır. Bu görüşte, özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürebilmesine ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde şirketin finansal durumu irdelenir.

- Denetim raporunun esas bölümünde;

a) Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

b) Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir.

- Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

a) Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı,

belirtilir.

- Denetim çerçevesinde, 398. maddenin dördüncü fıkrası uyarınca bir değerlendirme yapılmışsa, bunun sonucu ayrı bir raporda gösterilir.
- Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (TTK.: Md.402).

2.2.5. Şirketin Finansal Raporları

2.2.5.1. Anonim şirketlerin finansal tabloları

“a- Hazırlama yükümü: Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar (TTK.:514.Md.).

b- Dürüst resim ilkesi: Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır (TTK.:515.Md.).”

2.2.5.2. Şirketler topluluğunun finansal tabloları

Uygulanacak muhasebe standartları :

a-Konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda, Türkiye Muhasebe Standartları geçerlidir.

b- Konsolide finansal tablolar 515 inci maddede öngörülen esas ve ilkelere göre çıkarılır.(TTK.:517.Md.)

2.2.6. Hukuki Sorumluluk

Denetçinin ve işlem denetçilerinin sorumluluğu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birlesmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur. Kusuru iddia eden ispatlar (TTK.:554.Md.).

2.2.7. Yönetim Kurulunun görev ve yetkileri

Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri şunlardır:

- a- Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.
- b- Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi.
- c- Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.
- d- Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.
- e- Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.
- f- Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi.
- g- Borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması (TTK.:375.Md.).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM

3.1. Denetim Kavramı

İlk anda güvensizlik, baskı otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için itici bulunabilecek olmasına karşın, denetim sözcüğü gündelik yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram, dahası, adı konulmamış bile olsa bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilen bir olgudur (HUD, 2004). Denetim, denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması, bu kanıtların değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir. Buna göre, denetim bir süreçtir ve karşılaştırmaya dayanır. Karşılaştırmanın yapılabilmesi için önceden saptanmış kriterlerin bulunması gerekir. Muhasebe denetiminde kullanılacak kriterler, “genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.”

Vergi denetiminde, vergi mevzuatı, iç denetimde devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallar karşılaştırma kriterleri olarak kullanılır ve işletmenin bu kriterlere uygunluğu test edilir. Bunun için denetimin her türlü bilgi, belge ve kayıtları toplaması ve bir görüşe ulaşması gerekir. Denetçi, bu kanıtların toplanması ve yorumlanması sürecinde hiçbir önyargıya dayanmaksızın davranmalı ve objektif bir görüşe varmalıdır. Bunun için yeterli bilgi ve deneyime sahip kişilerce gerçekleştirilmesi gereken denetim süreci sonunda varılan objektif görüş rapora bağlanır ve bu rapor ilgili taraflara sunulur (Gücenme, 2004). Denetim, İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları, ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. (Duman, 2008). Uluslararası bir hesaplama standardı olmadan şirketler birbirlerinin hisselerini satın alıp satmakta zorlanırlar. Bu yerel olarak da zaten böyledir. Hesap standardı ve denetim olmadan ticaret yaşamı yürümez.

3.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin varlığı, MÖ 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. İç kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen aynı döneme rastlamaktadır. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir. Antik Roma'da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. "Audit" teriminin oluşturulması da hesap sorgusunun bir sonucudur. Roma İmparatorluğunun çöküşü ile soruşturma da dahil bir çok mali faaliyet ortadan kalkmıştır.

Meslek unvanı olarak "auditor" unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere'de kullanılmıştır. Profesyonel denetçiliğin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Sanayi devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa'da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dahil günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim sistemi oluşturulmaya başlanmıştır. Avrupalılar bu uygulamaları Kuzey Amerika'ya taşımıştır. 1850'li yıllarda "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York'ta Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını

sağlamışlardır. Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır.

Tarihi süreç içinde iç denetim ve dış denetim geçmiş medeniyetlere dayanmaktadır. Ancak 20. Yüzyıla gelindiğinde iç denetimin kapsamı değişmeye başlamıştır, Zengin İngilizler, ABD’de yaptıkları önemli yatırımlarını bağımsız olarak kontrol etme ihtiyacı duydukları için denetim 19. Yüzyıl süresince yatırımcılarla birlikte İngiltere’den ABD’ye taşınmıştır. İşletmelerin sürekli denetim hizmetine ihtiyaç duymalarında büyümelerinin yanında bu konudaki yasal düzenlemelerinin de etkisi olmuştur. Bu ihtiyacın dış denetçiler tarafından karşılanması hem daha maliyetli hem de yöneticiler ayrıntılı analizlere ihtiyaç duydukları için daha güç olmakta idi. İşte bu ihtiyaç işletmelerde iç denetçilerin çalışmaya başlamasına yol açmıştır. İç denetim son kırk yıl içerisinde gerek hacim gerekse etkinlik bakımından önemli bir meslek haline gelmiştir. Bu süre içerisinde mesleki birlik oluşmuş, iç denetimin kapsamı finansal denetimden faaliyet denetimine doğru genişlemiş, iç denetim konusunda geniş bir literatür meydana gelmiştir. Bu gelişme sürecindeki önemli aşamalar, Endüstri Devriminin sonucunda büyük sermaye, örgütlenme, planlama gibi ileri tekniklere gereksinim duyulan işletme faaliyetleri, çok hızlı büyüme sonucu işletme faaliyetlerinde meydana gelen suiistimaller; yanlış ekonomik sonuçların etkisi ile ABD’deki büyük çöküntü, hükümetin getirmek zorunda kaldığı yasal düzenlemeler ve ekonomik şartların zorlanması sonucu oluşan SEC (Securitiy Exchange Commision) sayılabilir. En başta elektronik bilgi işleme ya da bugünkü tanımıyla bilgi teknolojilerinde meydana gelen hızlı değişimler özellikle ikinci dünya savaşı sonrasında işletmeleri ve denetçileri önemli ölçüde etkilemiştir. ([http:// www. tubitak. gov.tr /sid/1623](http://www.tubitak.gov.tr/sid/1623) E.T:21.05.2012)

3.3. Denetim Niçin Gereklidir?

Toplum yaşantısı, içinde yaşayan bireylerin aldıkları kararlar ile yönlendirilir. Alınan yanlış kararlar ilgililer üzerinde olumsuz sonuçlar ortaya çıkardığından, doğru karar almak bireyler için her zaman önemli bir konu olmuştur. Doğru karar verebilmenin ön koşulu ise bunu etkileyen unsurlar hakkında doğru ve güvenilir bilgiye sahip olmaktır. Öte yandan, doğru bilgiye ulaşmak her zaman sanıldığı kadar kolay olmamaktadır. Kişilerin bir konu hakkındaki görüş ve iddiaları iyi veya kötü niyetli (kasıtlı veya kasıtsız) olarak yanlış olabilmektedir. Buna ilaveten, toplumsal ve ekonomik

ilişkiler dolayısıyla çıkar çatışmaları arttıkça elde edilen ve hazırlanan bilgilerin güvenilir olma özelliği de giderek zayıflamaktadır. Bu nedenlerle güvenilir bilgi ancak ehil kişilerin titiz çalışmaları neticesinde elde edilebilmektedir yani beyan edilen bilgilerin test edilmesi gerekmektedir. Sadece toplumsal çıkar çatışmaları değil, halka açık şirketlerin ortakları arasındaki ilişkilerin net ve açık olarak düzenlenmesi de birinci derecede önemlidir. Hisse senedi değerleri, temettü, hisse oranlarının temeli, uluslararası standartlardaki muhasebe pratikleri olmalıdır. Bu hem ahlaki, hem ekonomik, hem de pratik bir zorunluluktur. İşte, bu TEST işleminin kimler tarafından yapılacağı, nasıl yapılacağı ve test işleminde esas alınması gerekli kuralların neler olduğu hususları denetim kavramının konusunu oluşturmaktadır. O halde denetimi “Bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin bilgilerin/önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla sistematik ve tarafsız olarak, kanıt toplanması toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve sonucun denetim raporu ile bilgi kullanıcıların istifadesine sunulması sürecidir” şeklinde tanımlayabiliriz. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, denetim bir süreçtir. Bu süreçte denetim işini gerçekleştiren kişi denetim amacına uygun kanıtlar toplar, bunları eldeki bilgilerle karşılaştırır, değerlendirerek bir yargıya ulaşır ve edindiği bu kanaatini bilgiye ihtiyaç duyanlara hazırlayacağı rapor vasıtası ile ulaştırır.

Denetimin konusu ekonomik faaliyet ve olayları içeren mali tablolarıdır. Bilindiği üzere ticari işletmeler dönemsellik prensibi gereği belli dönemler itibari ile faaliyet sonuçlarını özetleyen tablolar hazırlayarak ilgililerin bilgilenmesini sağlamaya çalışırlar. İşte denetim bu bilgilerin gerçeğe uygun olduğu ve dürüst bir şekilde hazırlandığı iddiasının doğruluğunu araştırır. Denetim denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırma faaliyetidir. Denetim işinden beklenen faydanın sağlanabilmesi için denetimin herkesçe üzerinde görüş birliğine varılmış bazı ilkeleri kendisine temel almış olması gereklidir. İşte bu ilkeler “genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir.” Denetçi işini yaparken bu prensiplere uygunluğu ya da aykırılıkları saptamaya çalışır.

Ekonomik faaliyetlerin hızla gelişmesi yapılan işlemlere ait bilgilerin izlenmesi ve hazırlanmasında hata veya suistimal yapılması olasılığını arttırmakta, diğer yandan işletmeye ait bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının bilgi kullanıcıları tarafından belirlenmesi de aşağıdaki nedenlerden dolayı olanaklı olamamaktadır;

a) Muhasebe Sisteminin karmaşık oluşu,

b) Bilgi kullanıcılarının işletmeden uzak oluşu,

c) Kullanıcıların denetimi kendilerinin yapmasının rasyonel olmaması veya yasal engeller olması,

d) Kullanıcılar ile işletme yönetimi arasında çıkar çatışması olması. Bu nedenlerle, toplumda denetimi hızlı ve doğru bir şekilde yapacak uzman ve tarafsız kişilere yani denetçilere ihtiyaç duyulmaktadır (<http://www.ustatlar.net/denetim/genel/145-E.T:01.06.2012>).

3.4. Denetim Niçin Önemlidir?

Denetim faaliyetine ekonomik aktivitenin gerçekleştiği her yer ve zamanda ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç önceleri işletmelerdeki hata ve hileleri tespit etmek şeklinde iken, sanayi devriminden sonra, gelişen ve değişen ekonomik yapının temel unsurlarından biri haline gelmiştir.

Sanayi devrimi ile işletmelerin ölçekleri değişmiş, küçük ölçekli işletmeler yerini uluslararası pazar için üretim yapan büyük ölçekli işletmelere bırakmıştır. Büyük ölçekli işletmelerin yatırımlar için önemli tutarda sermayeye gereksinim duymaları sermaye piyasalarının oluşmasına ve zamanla büyümesine zemin hazırlamıştır. Bu sürecin doğal uzantısı, yani sermaye piyasalarının etkin çalışabilmesi için piyasaların işletmelerden güvenilir ve doğru finansal bilgi edinmeleridir. Neticede güvenilir bilginin sağlanmasında önemli rol oynayan denetim ve denetçilerin rolü ön plana çıkmıştır (Sakin, 2008). Gelişmiş ülkelerde sermaye büyük ölçüde tabana yayılmış ve şirketlerin halka açıklık oranları yükselmiştir. Gelişmekte olan ülkelerde de bu oran artırılmaya çalışılmakta, tasarrufların ekonomiye aktarılması teşvik edilmektedir. Söz konusu ekonomik ortamın sağlıklı olarak oluşturulmasında bağımsız denetim olgusunun önemi büyüktür. Bağımsız denetim işlevinin desteği olmadan sermaye piyasasının sağlıklı bir şekilde işleyişini ve tasarrufların ekonomiye aktarımını gerçekleştirmek oldukça güç olacaktır.

Denetimin en önemli faydası hiç şüphesiz ki karar verme sürecinde kullanılacak bilgilere ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermesidir. Denetimin çeşitli yararları arasından birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

- Finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltir.
- Suistimal ve yolsuzluk eğilimini azaltır.
- Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur.

- Muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.
- İşletmelerin şeffaflığına katkı yapar ve piyasadaki güvenilirliğini yükseltir.
- Kredi kurumlarının kredi değerlemede karşı karşıya buldukları Bilgi riskini güvenilirmez finansal tablolar azaltır (<http://www.scribd.com/doc/56759789/48> E.T: 03.06.2012).

3.5. Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim

Ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamıştır (Akgül, 2000). Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra; 18 Haziran 1988 tarihinde Seri: X, No:3 Tebliği ile bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, Seri:X, No:4 Tebliği ile de denetimin nasıl yapılacağı, raporlamanın ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri:X, No:3 Tebliği Seri:X, No:16 Tebliği’nin yayınlanması ile yürürlükten kaldırılmıştır). Sermaye Piyasası Kurulu 4 Mart 1996’da Seri:X, No:16 sayılı tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğ’de amaç; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16, 22/d ve 22/e maddeleri uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir (Sermaye Piyasası Kanunu, Seri:X, No:16 Tebliği). Sermaye piyasası bu tebliğ dışında denetime ilişkin olarak, Seri X, No:12 sayılı “Sürekli ve Sınırlı Denetime Tabiyet Tebliği”, Seri:X, No:7 sayılı “Özel Denetime Tabiyet Tebliği” ve Seri:X, No:15 sayılı “Denetim Kuruluşları Liste Tebliği”ni yayınlamıştır (Küçüksözen ve Sayar, 2002). Sermaye Piyasası Kurulu son zamanlarda yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde son olarak, Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin Seri:X, No:19 sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu tebliğ ile Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ’in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir.

Ülkemizde denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000). 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememekle birlikte

bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğu bulunduğundan bu kanununda bağımsız denetimle iç içe girdiği görülmektedir. 6102 sayılı (yeni) TTK'nda, sermaye şirketlerinin denetimi konusunda, köklü değişikliklere gidilmiştir.

Anonim şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi sistemi tamamen değişmiştir. 6762 s. TTK'nda şirketin üç zorunlu organından biri olan ve uzmanlığı aranmayan murakıp/ lar tarafından yapılan denetleme yerine, Yeni TTK'nda bir bağımsız denetleme kuruluşunun veya yeminli malimüşavirin ya da serbest muhasebeci mali müşavirin yaptığı, finansal tablolar ile raporların sürekli denetimine ilişkin bir yapı kurulmuştur. 6762 s. TTK'nda murakıp/ lar için öngörülmüş bulunan, genel kurulun toplantıya çağırılması gibi, yönetime ilişkin görev ve yetkilere de Yeni TTK'nda yer verilmemiştir. Ayrıca, denetimin, denetçilik mesleğinin gereklerine, etiğine ve uluslararası standartlara göre yapılmasını sağlayan bir sistem oluşturulmuştur. Bu düzenleme ile kurumsal yönetim ve dürüst resim ilkeleri bağlamında tam bir denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla hissedarlar başta olmak üzere ilgililere sunulması hedeflenmiştir. Yeni TTK, selefi gibi anonim şirketlerdeki bazı kurumlar hakkındaki hükümlerin limited şirketler için de uygulanacağına ilişkin genel bir atıf yapmıştır. Sorumluluk kısmındaki denetçilerin ve işlem denetçilerinin sorumluluğuna ilişkin 554 ilâ 561'inci maddeler gelmektedir. (Yanlı ve Akın, 2011).

3.6. Ülkemizdeki Şirketlerin Bağımsız Dış Denetime Önem Vermeme Nedenlerine İlişkin Firma Görüşleri

En önemli nedenler olarak bağımsız dış denetimin şirketler tarafından sadece yasal bir zorunluluk olarak görülmesi ve şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşamamış olması belirtilirken bunlar dışındaki diğer nedenler de; kayıt dışı ekonomi, işletmelerin sadece kredi ihtiyacı olduğunda bağımsız dış denetime başvurması, etik kurallara uyumsuzluk, ekonomik yetersizliklerin işletmeleri zorlaması, işletmelerde sermayedar-profesyonel yönetim ayrımının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, zorunlu nedenler dışında işletmelerin denetime bütçe ayırmaması ve bağımsız denetimin asıl faydasının farkında olmamaları, ülkemizde bağımsız denetimin tam olarak alt yapısının oturmamış olması ve işletme yönetimlerinin yeterli bilince sahip olmamaları şeklinde belirtilmiştir (Ersoy ve Dönmez, 2006).

3.7. Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılması sözkonusu olduğunda, hemen tüm kaynaklar görüş birliği içerisinde. İsimlendirme ve ifade etme biçimleri arasındaki küçük farklılıklar da bu birliği zedelememektedir. Dolayısıyla konunun iki alt başlık halinde, “Denetimin amacı yönünden” ve “Denetçi ile denetlenen arasındaki hukuki (yada örgütsel) ilişki yönünden” ele alınmasında bir sakınca görülmemektedir (HUD, 2004).

Denetim türleri, konusuna ve amacına göre ya da denetçinin niteliğine göre olmak üzere iki grup içinde sınıflandırılabilir (Gücenme, 2004). Denetim türlerini iki ana grup halinde sınıflandırabiliriz. Bunlar: konusuna ve amacına göre denetim türleri ile denetçinin statüsüne göre denetim türleridir (Duman, 2008).

3.7.1. Denetimin Amacı Yönünden

3.7.1.1. Mali (finansal) tabloların denetimi

Mali Tablolar, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişimler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen “bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, ve özkaynaklar değişim tablosu” olup, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur. Mali Tabloların Denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere, bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir. Beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, mali tabloların tekliği ilkesi gereği, hertürlü ihtiyaca yanıt vermek üzere bir tek tablo düzenleneceğinden, aynı tablonun değişik amaçlarla denetlenmesi doğaldır (HUD, 2004). İşletmenin mali tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve samimi olarak yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşmak için yapılan bir çalışmadır.

Geleneksel olarak denetim, öncelikle mali tablo denetimi şeklinde yapılmaktadır. Bağımsız muhasebe denetimi ile kamu denetçileri yada Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından yapılan denetimlerin de önemli bir bölümünü mali tablo denetimleri

oluşturmaktadır (Gücenme, 2004). Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere doğru yansıtılıp yansıtılmadığı, defterlerdeki bilgilerin mali tablolara doğru intikal ettirilip ettirilmediği gibi hususlardaki denetimdir. Geleneksel anlamda denetim denilince ilk akla gelen denetim, mali tabloların denetimidir. Bu şekilde tanımlanan mali tablolar denetimin genel özelliklerini ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- a- Bu denetim türünde amaç, önemli hataların olup olmadığını tespit ederek incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır,
- b- Denetim tamamen bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılır,
- c- Denetim sonunda: mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur, tek tek hataların neler olduğu ile uğraşılmaz,
- d- Oluşturulan görüş mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulur, hiçbirzaman mali tablolar hakkında “ %100 güvenilirdir” sonucuna varılmaz.

Kamu idarelerinden olan Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca Gelir Vergisi Kanunu açısından yapılan denetim, Bankalar için, Bankalar Yeminli Murakıplarınca, halka açık şirketler için, Sermaye Piyasası Kurulunca yapılan denetimin en önemli bölümü mali tablolar denetimidir (Duman, 2008).

3.7.1.2. Uygunluk denetimi

Bu denetim, uygulayıcıların işletme içinden (Üst Düzey Yöneticiler) yada dışında (Kamu) bir üst organca konulmuş kurallara uyup uymadıklarını araştırmayı amaçlar. Genelde İç Denetçileri veya kamu denetçilerini ilgilendiren uygunluk denetimi, mali tabloların denetimine de ışık tutar (HUD, 2004:11).

İşletme faaliyetlerinin yasalara, hukuk kurallarına yada üst yönetim tarafından belirlenmiş, işletme içi kurallara uygun olup olmadığının tespiti için yapılan bir çalışmadır. Uygunluk denetiminde, işletmelerin Vergi Usul Kanunu'daki düzenlemelere ve diğer mevzuata uygun davranıp davranmadığı yada işletme yönetimi tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı araştırılır. Uygunluk denetiminde karşılaştırma kriterleri önceden konulmuş kurallardır. Devlet tarafından yada işletmenin tepe yönetimi tarafından konulan bu kurallara uygunluğun ölçülmesi genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Gücenme, 2004).

Bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı, yada diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve

mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. İşte uygunluk denetimi özellikle vergi revizyonunda işletmelerin uymak zorunda olduğu belge düzenine yada diğer usule ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu hükümleri ile vergi matrahının tespitine yönelik bağlayıcı düzenlemelere uyulup uyulmadığına ilişkin denetimdir. Bunun yanında iç işlem olarak, işletme yönetimi tarafından uyulması zorunlu kılınan usul kurallarına uyulup uyulmadığına ilişkin denetim şeklide budur. Örneğin, işletme yönetimi tarafından ham maddelerin stoklardan çıkarılıp, üretime sevk edilirken düzenlenmesi zorunlu tutulan, ambar çıkış belgesi düzenlenip düzenlenmediği, bu belgelerden hareketle üretime sevk edilen hammadde miktarı doğru tespit edilebiliyor mu? gibi hususlar bu denetim şekline örnek verilebilir. Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının Sayıştay tarafından araştırılması, yine kamu yada özel kişilere ait olsun işletmede çalışanların ücret durumunu gösteren bordronun doğru düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin olarak sosyal güvenlik kurumu müfettişleri yada iş müfettişleri tarafından yapılan denetim de uygunluk denetimidir (Duman, 2008).

Uygunluk denetimi, (compliance, regularity, propriety audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin devlet veya yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş kurallara veya hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmeye tabi tutulmasıdır (Ulusoy, 2006). Denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleri olup, uygunluk ölçütleri genellikle ana sözleşme hükümleri, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönergeler, özel/genel amaçlı kararlar, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler ve işletme politikalarıdır. Bu denetim türünde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere genellikle yöneticilere raporlanır (Güler, 2006).

3.7.1.3. Faaliyet (yönetim) denetimi

Yönetim denetimi, muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini konu alan, bu faaliyetleri etkililik ve etkinlik açısından inceleyen ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuyu araştıran denetimdir. Bu denetim işletme politikası ve belirlenmiş stratejiler ışığında amaçlara ne derecede ulaşılmış olduğunu ve yöneticilerin kişisel başarılarını da araştırır (HUD, 2004). İşletmenin veya işletme içindeki bir bölümün belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesidir. Faaliyet

denetimi, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin ölçülmesi amacıyla faaliyet sonuçlarının verimlilik standartları yada önceden belirlenmiş hedeflerle karşılaştırılması suretiyle yapılır. Kamu ve özel sektör işletmelerinde, İç denetçiler tarafından yapılan faaliyet denetiminde amaç, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığının ve kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığının belirlenmesidir.

Faaliyet denetiminin uygulama alanı, muhasebe yanında üretim, pazarlama ve yönetim fonksiyonlarında kapsadığından, daha karmaşıktır. Karşılaştırma kriteri olarak bütçeler, oranlar, sektör ortalamaları, ve verimlilik standartları kullanılabilir (Gücenme, 2004). Bir işletmenin faaliyetinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları, verimlilik standartları ile karşılaştırılıp, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere yada o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşp ulaşmadığı da ölçüldüğünden, bu denetim işlemine verimlilik denetimi de denilebilir. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde İç denetçiler tarafından, kamu kuruluşlarında ise, kamu denetçileri tarafından yürütülür (Duman, 2008).

Yaşadığımız küresel kriz ve batan büyük şirketlerin ardından şu açıkça anlaşılmalıdır ki işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimden başarılı biçimde geçmiş olması onların faaliyetlerinin de kesinlikle etkin ve verimli olduğunun bir göstergesi değildir. Özellikle ABD’de Lehman Brothers başta olmak üzere bazı şirketlerinin iflası bağımsız denetiminin yeterliliğini (hatta güvenilirliğini) tartışılır hale getirecek ve işletmelerin ayrıca faaliyet denetiminden de geçirilmesi gerekliliğinin anlam ve önemini artıracak gibi gözükmektedir.

Türkiye’de denetim denince akla genellikle bağımsız denetim (dış denetim) gelmektedir. İçerik ve amaç açısından bağımsız denetimden farklı bir alana sahip olan faaliyet denetimi özünde maliyet ve yönetim muhasebesinin uygulama alanıdır. Zira faaliyet denetiminin temel amacı işletmenin genelinin veya bölümlerinin faaliyetlerinin mevcut etkinlik ve verimlilik düzeylerinin saptanması suretiyle yönetimi bilgilendirme ve aynı zamanda söz konusu faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin nasıl arttırılacağı konusunda önerilerde bulunarak yönetimi doğru kararlara yönlendirmedi (Uyar, 2008). <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/017/> E.T: 04.06.2012)

3.7.2. Denetçi ile İşletme Arasındaki Örgütsel İlişki Yönünden

Bu açıdan yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin işletmenin personeli olup olmamasına ve işletme dışında ise, denetçi ile işletmeyi bir araya getiren hukuki bağa (denetim sözleşmesi ve yasalar) göre biçimlenmektedir. İç ve Dış Denetim olarak ikiye ayrılan bu denetimler, bundan önce belirttiğimiz üç denetim türünde amaç edinebilirler.

3.7.2.1. İç denetim (iç kontrol)

İç kontrol sistemi, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Söz konusu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir (Selimoğlu, 2008). İç kontrol bir yönetim fonksiyonudur. Teşebbüsler fiziki büyüklük olarak geliştikçe, faaliyetler karmaşık olarak yaygınlaştıkça ve işlemler sayısal olarak arttıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması, gelirlerin saptanması ve bunlara ek olarak teşebbüs politikasını değerlendirme araçlarını sağlaması amacıyla, süratle güvenilir veriler elde etme bir zorunluluk haline gelmiştir (Holmes ve Overmyer, 1975).

3.7.2.1.1. İç denetçi ve iç denetim

Özel ve kamu kuruluşlarında o kuruluş elemanı sıfatıyla ücretli olarak çalışan denetim uzmanına iç denetçi denir. İç denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi yapar ve sonuçlarının yönetim kuruluna üst yönetime raporlar İşletme içindeki uzmanlar tarafından yönetim adına yapılan denetime iç denetim denir. (<http://www.somut.net/729/aof4ders/muhasebe-denetimi-ve-mali-analiz-ders> E.T: 05.06.2012).

İç denetim, bir işletmenin sürekli çalışanı olarak organizasyon yapısı içerisinde denetim çalışmalarını yürüten kişilerin yaptıkları denetim faaliyetidir (Bozkurt, 2006).

3.7.2.1.2. İç Kontrol (denetim) sisteminin tanımı

Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. İşletmelerde de yürütülmekte olan faaliyetlere bazı yöntemlerin ve araçların kullanılmasıyla etki edilebilmektedir. İşletmenin belirlenen amaçlarına ulaşabilmesi için, işletme yöneticilerinin almış olduğu önlemlere, uyguladığı yöntemlere “kontrol usul ve yöntemleri” adı verilir. İşletme içinde mevcut kontrolleri işletme dışındakilerden ayırmak için iç kontrol (internal control) terimi kullanılmaktadır (Kepekçi,2004).

Ekonomik teknolojik gelişmeler sonucunda birçok işletmenin bünyesinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinde karmaşıklığın artması, işlem sayısının çoğalması, aktiflerin korunması, hataların giderilmesi, gelir ve gider unsurlarının saptanması ve güvenilir verilerin toplanması yönetim için zorunluluk haline gelmiştir. Söz konusu bu zorunluluk, işletmeleri iç kontrol sistemini kurmaya yöneltmiştir. İşletme yönetimi kontrol temeline dayalı bir örgüt yapısı ile hedeflerine ulaşabilir. Bu hedeflere ulaşabilmek için işletme yönetimi; iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulması, görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi, yeterli sayı ve kalitede personel varlığı, uygun çalışma politika ve yöntemlerinin uygulanması gibi uygulamaları hayata geçirebilir. Bu uygulamaların tamamı iç kontrol sistemini oluşturur (Uzay, 2000).

İç Denetim, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre; "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim (kurumsal yönetim) süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." İç Denetim Faaliyeti (Internal Audit Activity); Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (<http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir> E.T: 21.05.2012).

1941 yılında ABD'de uluslararası nitelikte bir mesleki birlik olan iç denetçiler enstitüsünün (enstitü) kurulması ile birlikte iç denetim, muhasebeden ayrı, kendi başına profesyonel bir meslek olarak kabul edilmeye başlanmıştır. Bu mesleki örgütlenme çerçevesinde uluslararası anlamda geçerli olabilecek bir takım mesleki standartlar, etik kurallar ve uygulama önerileri geliştirilmeye başlanmış, söz konusu standartlar, kurallar ve öneriler günümüze kadar düzenli aralıklarla gözden geçirilerek güncellenmiştir. Düzenli aralıklarla gözden geçirilen ve güncellenen alanlardan bir tanesi de Enstitünün iç denetim tanımıdır. Tanımın amacı, o günün şartlarında iç denetim tarafından yerine getirilen fonksiyonu en iyi temsil edecek özet bir ifadenin oluşturulması ve bunun denetim sektörü

ve ilgililerle paylaşılmasıdır. Enstitü tarafından en son 1999 yılında güncellenen tanımın bugünkü hali dikkate alındığında, iç denetim fonksiyonunun geçmişe göre önemli ölçüde değiştiği görülmektedir.

(<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ic%20Denetim> E.T: 07.05.2012)

İç Denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. İç denetim bir kurumun yada organizasyonda yürütülen faaliyet iş ve işlemlerin yönetimden farklı ve tarafsız bir gözle değerlendirilmesi olarak özetlenebilir. Bu değerlendirmede esas olarak kurumda işlere ilişkin risklerin bilinmesi, iyi yönetilmesi ve bu risklere yönelik olarak tasarlanan iç kontrollerin varlığı ve etkinliği konularına odaklanır. Risk yönetimi ve iç kontrol bakış açısı ile şekillenen denetim fonksiyonu geleceğe dönük olup insanları değil sistemlerin ve süreçlerin hataları ile ilgilenir. İç denetimin öneminin artmasına yardımcı olan başlıca düzenlemeler ise;

- a- 1933 tarihli SEC(Security Exchange Commission),
- b- 1989'da IIA (Institute of Internal Auditors)'nın İç Denetim Standartları,
- c- 1987'de NCFE (National Commission on Fraudulent Financial Reporting) Raporu,
- d- SAS (Statement of Auditing Standards) no: 65,
- e- Treadway Komisyonu sonuç raporu (bu raporda, halka açık işletmelerin şirket yapılarına ve hacimlerine uygun sayıda nitelikli personelin çalıştırıldığı etkin iç denetim fonksiyonları oluşturulması önerilmektedir) şeklinde sıralanabilir
(<http://www.tubitak.gov.tr/sid/1623> E.T: 21.05.2012)

İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcıların yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş hertürlü bilginin güvenilirliğinin, finans, muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin, yine işletmede bu amaçla çalışan kişilerce (İç denetçi) araştırılıp, üst yönetime rapor edilmesini ifade eder (HUD, 2004). İşletme çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti için yapılan bir çalışmadır. İşletme içindeki birimlerce finansal denetim, uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi şeklinde gerçekleştirilebilir. Orta ve büyük ölçekli işletmelerde İç denetim, ayrı bir bölüm tarafından yapılabilir. Denetim faaliyetinin sonuçları üst yönetime raporlanır. Denetçi ile denetlenecek işletme arasındaki örgütsel ilişki geniş anlamda ele alındığında, TTK.

Hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi, Bankalar kanununa göre bankaların denetimi, yada KİT'lerin denetimi de bir iç denetim olarak isimlendirilebilir (Gücenme, 2004).

İç kontrol, işletme organizasyonunda yönetim kurulu, yöneticileri ve çalışanları tarafından yönlendirilen, operasyonların etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk sağlamayı amaçlayan ve bu konuda makul güvence sağlamak için tasarlanmış ve iş süreçleri içinde yer almasından ötürü bir sistem olarak nitelendirilen bir kavramdır. Tanımından da anlaşılacağı üzere iç kontrol, bir organizasyonun aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya her kesimi ile içinde olduğu bir sistemdir. İş akışlarının içerisinde iç kontroller yer alır. İç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır.

- Operasyonların etkinlik ve verimliliği; standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin var olan varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsel bir sorun haline gelmektedir.

- Mali raporlama güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olur.

- İç kontrol sistemi, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında yardımcı olur, güvence sağlar. Diğer bir ifadeyle iç kontrol sisteminin bir işletmede var olmamasının olumsuz sonuçları; para ve mal kaybı, hatalı kararlar alınması, suiistimal ve dolandırıcılıklarla karşı karşıya kalınması, gelir kaybı ve amaçlara ulaşılamamasıdır. Bu özellikleri ile iç kontrol sisteminin etki alanları; organizasyon yapısı ve yetkilendirme sistemi, politikalar ve yazılı prosedürler, insan kaynakları yönetimi, muhasebe sistemi ve mali kontrol, bütçe ve yönetim raporlama sistemidir. İç kontrol ile ilgili uluslararası kabul görmüş olan COSO modeline göre, (Committee Of Sponsoring Organizations iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile mali raporlamaların kalitesini artırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyondur). Operasyonel etkinlik ve verimlilik, güvenilir mali raporlama ve mevzuata uygunluğun sağlanmasında iç kontrollerin, beş temel bileşene göre yapılanması öngörülmüştür. Söz konusu temel bileşenler; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol

faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir. İşletme ortamı ve yönetimin felsefesi kontrol ortamının oluşumunda etkilidir. İşletmenin stratejik, mali ve operasyonel amaçlarına göre tanımlanan riskleri kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasında belirleyici olurlar. Bilgi, iletişim ve izleme ise kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi, gözden geçirilmesine yardımcı olur.

Kısaca özetlemek gerekirse; İç 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. Bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, şirketin kurumsallaşmasının temellerinden birini iç kontrol sisteminin varlığı oluşturmaktadır. 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.

Bir işletmenin kurumsallaşmasında, güvenilirliğinde, mevzuat ve kurallara uygunluğu, operasyonlarının etkinliği ve verimliliğinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği yardımcı olacaktır. Bu nedenle, iş süreçlerindeki risklerin ve bu riskleri karşılamak için tasarlanan kontrollerin değerlendirilmesine yönelik iç kontrol değerlendirme çalışması gerçekleştirilmesi ve belirlenen kontrollerin işlerliğinin test edilmesi gereklidir. Söz konusu değerlendirme çalışması için ise iç denetim faaliyeti gerekmektedir. İşletmelerimizde uluslararası standartlarda iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ise, işletme içi ve dışı kaynaklardan etkin bir şekilde yararlanılması ile mümkündür.

Reel sektörümüzün ağırlıklı olarak kurumsallaşmamış aile şirketi yapısında ve KOBİ ölçeğinde kuruluşlardan oluştuğu dikkate alındığında; işletme sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, yöneticilerin işletmelerinde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği konusunda bilgi sahibi olmaları kurumsal risk yönetimi açısından önem kazanmaktadır. Basel II düzenlemeleri ve yürürlüğe girmesi beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile işletmeler; bankalarla olan ilişkilerinde ve kredilendirme sürecinde, şeffaf ve kurumsal bir ticaret ortamının kuralları içinde faaliyet göstereceklerdir. Oyunun yeni kurallarına uyum sağlayabilmek için hazırlıklı olmanın koşullarından birini, işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı ve işlerliği oluşturmaktadır. Konunun önem ve değerinin anlaşılması,

insan ve teknoloji kaynaklarının yetkinliği, süreç ve metodolojilerin etkinliği, doğru iş ve çözüm ortakları ile işbirliği, işletmenizin geleceği, kurumsal varlığı için sigortası olacaktır (Uzun, 2012). İşletme faaliyetlerinin verimli bir şekilde yerine getirilmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin bir güvence oluşturduğu, faaliyetlerin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmaması varlık kaybına, yönetimin eksik yada hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilir (Aksoy, 2007).

3.7.2.1.3. İç denetimden beklenen yararın sağlanamaması

İç denetçiler, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumluluklar üstlenmektedirler. Ancak uygulamada çeşitli sorunlar bulunmakta ve iç denetimden beklenen katma değer sağlanamamaktadır. Uygulamaya bakıldığında; iç denetimin kurum içi organizasyon içinde bağımsızlığının sağlanamaması, uygulama usul ve esaslarının uluslararası standartlara uygun olmaması, iç denetçilerin yetkinliklerini akredite eden sertifikasyona sahip iç denetçi sayısının henüz yeterli olmayışını, karşılaşılan sorunlar olarak ifade edebiliriz. Uygulamada karşılaşılan bu sorunların giderilmesine yönelik bugün yasal düzenlemeler yapılmış ve yapılmaktadır. Düzenlemelerin yapılması gerekli olmasına karşın yeterli değildir. Uygulamada etkinliğinin sağlanması için öncelikle iç denetimin katma değerinin herkes tarafından anlaşılması, şirketlerde iç denetim faaliyetinin yetkin kişilerce ve bağımsız olarak yapılması ve bu konuda çözüm ortaklarından yararlanılması, düzenleyici otoritelerinde uygulamanın sıkı takipçisi olması gerekmektedir. Şirketlerimizde uluslararası standartlarda iç denetim faaliyetinin yapılması, katma değer sağlanabilmesi için konunun uzmanı kuruluşlar ile çözüm ortaklığı geliştirilmelidir (Uzun, A. K., 2012). http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspxE.T: 01.06.2012)

3.7.2.2. Dış denetim

Bu denetim, işletmenin kendi elemanı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesi anlamına gelir ve İki başlık altında ele alınır.

3.7.2.2.1. Bağımsız dış denetim

Bağımsız Dış Denetim, Mali Tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, Serbest Meslek sürdüren

Denetçiler (yada bunların oluşturdukları kuruluşlar/şirketler) tarafından yapılmasıdır.(HUD, 2004). Bağımsız Denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya denetim şirketinin ortağı yada yetkili denetçisi olan kişiler tarafından, işletmenin Mali Tablolarının, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Kanunları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.

Bağımsız Denetçiler, serbest meslek faaliyeti yürüten kişilerdir. Mali Tablolarını denetledikleri müşterilerinden ücret alırlar, denetçi denetimi yapmada ve sonuçlarını raporlamada müşteriden bağımsız olarak çalışır (Duman, 2008). Bağımsız Denetim, işletme dışından kişi veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilir. Denetim şirketleri veya bireysel olarak hizmet veren muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen muhasebe denetiminde üçüncü kişilere sunulan bilgilerin doğru ve samimi olup olmadığı incelenmektedir. Bu nedenle, işletme dışından bağımsız kişilerce yapılan bu denetim Mali Tablo Denetimi (Finansal Denetim) niteliğini taşımaktadır (Gücenme, 2004).

Denetim ve kontrollerle ilgili faaliyetler düşünüldüğü yada istenildiği ölçüde etkili olamasa da, bağımsız denetim ve kontroller hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması için yapılan çalışmaların ayrılmaz bir parçası durumundadır (Coenen, 2008). Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için (SPK) Kurul'ca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

(<http://www.finansaldenetci.com/tag/bagimsiz-denetim-rapor-E.T: 02.05.2012>)

3.7.2.2.1.1. Bağımsız dış denetimin amaçları

Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Dolayısıyla söz konusu finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği dürüstçe yansıtmayı yansıtmadığı hakkında görüş verilir (Erdoğan, 2002). Bu doğrultuda bağımsız denetimin temel amacı, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolara makul bir güvenilirlik kazandırmaktır. Bağımsız denetimin bu amacının yanında uzun vadede amacı ise, işletme yönetimine; mali tablolarla ilgili olarak

tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda görüş vermek suretiyle işletmenin uzun vadeli hedeflerinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır (İnam, 2007).

3.7.2.2.1.2. Bağımsız denetçiler

Bağımsız denetimin, yöneticilerin temsildeki güvenilirlikleri konusunda karar verebilmeyi amaçlaması, yapılacak olan denetimin, yönetimden bağımsız ve mesleki bakımdan uzman kişiler tarafından yapılmasını gerektirmektedir. Çünkü bağımsız denetçinin görevi, bir tür eleştirmenlik olup bu görevi yaparken yönetimden ayrı hareket etme yeteneğinin üst düzeyde olması gerekir (Holmes ve Overmyer, 1975).

Karmaşık iktisadî işlemler ve muhasebe sistemleri, bireysel yatırımcıların sahip oldukları bilgi ve deneyim ile değerlendirilememekte, malî tablo kalitesini değerlendirmenin zorluğu ve hatta olanaksızlığı karşısında malî tablo kullanıcıları finansal bilgilerin kalitesini değerlendirmesi için bağımsız denetçilere güvenmek durumunda kalmaktadır (Boynton ve Johnson, 2006).

Bağımsız denetçi, sözü edilen karmaşıklığı çözebilecek ve işletmenin faaliyetlerini, işlemlerini ve muhasebe sistemini anlayabilecek uzmanlık ve yeterliliğe sahip bulunmaktadır. (Porter vd., 2003). Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, bağımsız denetçiler hazırlama sürecine katılsa da, malî tabloların şekil ve içeriğinden, dolayısıyla kamuya açıklanan malî tablolardaki bilgilerin doğruluğundan işletme yönetimleri sorumlu olmaktadır. Yönetimlerin malî tabloların şekli ve içeriği konusundaki sorumluluğunu başka bir tarafa ve bu arada bağımsız denetçilere devretmesi söz konusu değildir. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu ise, denetlediği malî tablolar hakkında bir görüş (kanaat) vermekle sınırlandırılmıştır. Bütün denetimlerde bağımsız denetçiler malî tabloların önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makûl güvence vermek zorundadır. Buradaki önemli yanlışlıklar kavramı, önemli hataları, önemli hileleri ve yasadışı işlemleri kapsamaktadır. Makûl güvence vermek, denetim çalışmalarında genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak anlamına gelmektedir ve bağımsız denetim kuruluşları bu amaçla kalite kontrol politika ve yöntemleri uygulamak durumundadır. (Ramos, 2008).

Bağımsız dış denetçiler, işletmenin talebi ile bir denetim sözleşmesi çerçevesinde müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmeti sunan muhasebe firmalarının üyeleri veya bireysel olarak çalışan meslek erbabı kişiler olup, doktor veya avukat gibi bir ücret karşılığı çalışırlar. Ancak arasında benzerlikler olmasına rağmen önemli farklılıklar da söz konusudur. Örneğin bağımsız denetçiden, denetim görevini yaparken ve sonuçları raporlarken bağımsız olması beklenirken, avukatlardan müşterisini savunması ve taraf olması istenir (Yılcı ve Yıldız, 2001). Bir denetçinin bağımsız

olabilmesi, denetim sırasında müşterinin tarafını tutmaksızın hareket etmesiyle ve denetim sonuçlarının da bu güveni sağlayacak şekilde objektif olarak ortaya koymasıyla mümkün olur. Bu yönüyle bağımsız denetçiler iç denetçilerden ayrılırlar. Çünkü iç denetçiler, bir işletme ile hizmet akdi çerçevesinde çalışan meslek mensupları olup, bağımsızlıkları sınırlıdır. Gerçekte iç denetçilerin de işletme içindeki görevlerini başarılı ve sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmeleri için belli ölçüde bağımsız olmaları gerekmektedir. Ancak iç denetçinin bağımsızlığı üst yönetimin belirlediği çerçeveye sınırlıdır (Yılcı ve Yıldız, 2001).

A-Bağımsız denetçinin görevleri;

- Sermaye şirketlerinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standart'larına, TTK'ya ve Esas sözleşmenin finansal tablolar ilişkin hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirecek kapsamda denetlenmesi,
- Yönetim kurulu tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin denetlenmesi,
- Şirketi tehdit eden risklerin, bunların tespit edilmesini sağlayan sistemlerin mevcut olup olmadığının ve bu konularla ilgili çözüm önerilerinin Yönetim Kurulu'na rapor edilmesi

B- Bağımsız denetime tabi olacak şirketler:

- Anonim şirketler
- Limited şirketler
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

C- Bağımsız denetime tabi olacak finansal tablolar;

- Finansal durum tablosu (bilanço)
- Kapsamlı gelir tablosu
- Nakit akış tablosu
- Özkaynak değişim tablosu
- Dipnotlar

D- Şirketler, Bağımsız Denetime hazır olmak için;

- Şirket kültürlerinde değişiklik yapmalıdırlar. Bağımsız dış denetime hazırlık için ilk adım olarak işletmelerin şirket kültürlerini değiştirmeleri ve muhasebe ve finansal raporlamaya gerekli önemi vermeleri gerekmektedir. İşletme yöneticilerinin muhasebe, finansman ve vergi konularında fikir sahibi olmaları, bu konuda eğitimler almaları gerekmektedir. Muhasebe ve finans bölümlerinde çalışan kişilerin UFRS ve

TTK konusunda yeterli eğitim almaları ve bağımsız denetimin gereklilikleri hakkında bilgi sahibi olmaları sağlanmalıdır.

- Şirketlerde iç denetim sistemi kurulması gerekmektedir. İşletmelerin bağımsız denetime hazır olmaları için önce kendi içinde bir iç denetim sistemi oluşturmaları önerilmektedir. İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız dış denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işlerini kolaylaştırır. Bağımsız dış denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırlarsa denetim maliyetleri de azalacaktır.

- Denetçinin Bilgilendirilmesi. Denetim firması için etkin ve kaliteli bir bağımsız dış denetim yapılabilmesi için şirketin bağımsız denetçiye gerekli olan tüm bilgileri eksiksiz ve doğru olarak sunmak zorundadır. Şirketler bu zorunluluk ile ilgili olarak kendi çalışanlarını eğitmek ve denetçi ile işbirliği yapmaları için teşvik etmek zorundadırlar. Yeni TTK kapsamında mali tabloların denetimden geçmesi için sunulmaması durumunda yönetim kurulu sorumlu olmakta ve 3 ay ile 2 yıl arasında hapis cezasına maruz kalabilmektedir.

- Denetim sözleşmesinin hazırlanması. Şirketler birlikte çalışacakları denetim firmasını seçtikten sonra denetçi ile görüşmeler yaparak denetimin türü, amacı, kapsamı, süresi konusunda sözleşme yapmalıdır. İleride çıkabilecek sorunları önleyici bir rol oynaması bakımından sözleşmelerin hazırlanması bağımsız dış denetime hazırlık faaliyetleri arasında mutlaka yer almalıdır (Deloitte, 2012).

3.7.2.2.2. Bilgilerin raporlanması

Dış denetçiler, iç kontrol sisteminin muhasebe bilgilerini büyük defterlerden, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, gerekli dönem sonu düzenlemelerinde içeren tam bir şekilde hazırlanmış finansal raporlara dönüştürmesi ile ilgilenir. Finansal raporları hazırlanmasına ek olarak, iç kontrol sistemi, daha sonraki iç ve dış denetçi gözlemleri için, muhasebe bilgi ve belgelerinde sağlayabilmelidir (Konrath, 2001).

3.7.2.2.3. Kamu denetimi

Bu denetim, yine kamu organlarınca yürütülen yasama, yargı, kamusal idari denetim gibi denetimlerden ayırmak amacıyla, “Kamusal Mali Denetim” olarakta nitelenmekteyse de kamusal mali denetimin boyutlarını işletme denetimini de aşması

sebebiyle, “Kamu Denetimi” sözcüklerini işletmelerin, kamu organlarınınca denetlenmesi anlamında kullanmayı tercih ediyoruz. Buna göre kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsar (HUD, 2004). Kamunun, muhasebe ve bağımsız denetime güveni, zaman içinde meydana gelen hile olaylarının taraflarından birisi olması nedeniyle giderek azalmıştır. Bağımsız denetim kuruluşları, işletme yönetiminin sorumluluklarını yerine getirdiği konusunda güvence vermekle yükümlü görüldüğü halde, denetim meslek mensûpları, malî tablo kullanıcıları ve genel olarak hileli finansal raporlama ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda kamunun gözcüsü ya da bekçisi (*public watchdog*) olmak görevini üstlenmek istememektedir. Oysa denetim kalitesi veya kalitesizliği yazarlara göre bu durumla çok yakından ilişkili bulunmaktadır. Çünkü, denetim kalitesi, bağımsız denetçinin önemli malî tablo yanlışlıklarını hem ortaya çıkarma hem de raporlama olasılığı olarak tanımlanmaktadır. Denetim kalitesizliği ise, bağımsız denetçinin malî tablo yanlışlıkları ve eksikliklerinin ortaya çıkarılmaması ve açıklanmaması durumu olarak kabul edilmektedir (Reinstein ve McMillan, 2004). Kamunun bağımsız denetimin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluğu ile ilgili algılama ve beklentilerini bağımsız denetçilere açılan davalardan da anlamak dolaylı olarak mümkün olmaktadır. Nitekim hile olayları nedeniyle açılan davaların yaklaşık 1/3’ünde bağımsız denetçiler de suçlanmaktadır (Rezaee, 2002).

3.7.2.2.3.1. Türkiye’de kamu denetimi

Türkiye’de kamu denetimine bakıldığında, kamu denetiminin ağırlıklı olarak Tanzimat Dönemi’nde göze çarptığı ve bu dönemde denetimin kuramsal çerçevesinin oluşturulmaya başlandığı görülmektedir. Söz konusu dönemde oluşturulan Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Sayıştay gibi adlarla bugünlere gelmişlerdir (Ataman, 2000). Türkiye’de kamu denetimi alanındaki gelişmelerden bahsederken kuşkusuz 2003 yılında mevzuata eklenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundan bahsetmek gerekmektedir. Denetimi amaçlarına göre kamu denetimi, bağımsız denetim ve iç denetim olarak ayırırsak bu denetim faaliyetlerini birbirinden ayıran temel özellikler üzerinde durmak gerekmektedir. Buna göre, kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2000).

3.7.2.2.4. Bağımsız denetim raporu türleri

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir. Bu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusundadır. Zira bağımsız denetimin amacı, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının ortaya konmasıdır. Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir. Ancak bazı durumlarda, bir takım sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçi gerekli bağımsız denetim kanıtlarını toplayamayabilir. Atanma zamanı nedeniyle bağımsız denetçinin fiziki stok sayımını gözlemleyememesi, işletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olması veya gerekli olduğuna inanılan bir bağımsız denetim tekniğinin uygulanamamasının örnek olarak verilebileceği bu gibi durumlar “çalışma alanının sınırlanması” olarak adlandırılır. Bu sınırlama dolayısıyla, kullanılan alternatif bağımsız denetim tekniklerine rağmen, denetlenen kalem veya kalemlerle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilememesi, denetçinin görüşünü etkileyecektir. Bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyen diğer bir husus, seçilen bazı muhasebe politikaları, bunların uygulanması ve dipnotların yeterliliği gibi konularda işletme yönetimiyle görüş ayrılığına düşülmesidir. Zira bağımsız denetim sırasında, finansal tablolarda tespit edilen eksiklik veya yanlışlıklar öncelikle işletme yönetimine iletilir; yönetim, bağımsız denetçinin tespitine katılırsa, söz konusu yanlışlığı kamuya açıklamadan tablolarda düzeltebilir. Ancak, yönetimin bağımsız denetçinin tespitine katılmaması halinde finansal tablolar -bağımsız denetçiye göre- eksik veya hatalı haliyle tablo kullanıcılarına sunulur. Bu durumda, bağımsız denetçinin, finansal tabloların kullanıcılara sunulduğu son hali hakkındaki görüşü olumlu olmayacaktır.

Yukarıdaki belirtilen ve bağımsız denetçinin çalışma alanında bir sınırlama olması ve seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine ilişkin olarak yönetimle bir anlaşmazlık bulunması şeklinde özetlenebilecek şartlardan birinin oluşması durumunda, sorunun etkisi finansal tablolar için önemliyse veya önemli olabilecekse, bağımsız denetçi olumlu görüş beyan etmeyecek; olumsuz veya şartlı görüş bildirme veya görüş bildirmekten kaçınma yollarından birine gidecektir. Bu kapsamda 4 tür bağımsız denetim raporu ortaya çıkmaktadır:

3.7.2.2.4.1. Olumlu görüş içeren rapor

Bu rapor tipinde, bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında beyan ettiği görüşü, bu tabloların, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.

3.7.2.2.4.2. Olumsuz görüş içeren rapor

Finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumlarda *olumsuz görüş* verilir. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmadığı yönündedir.

3.7.2.2.4.3. Görüş bildirmekten kaçınılan rapor

Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda, bağımsız denetim raporunda *görüş bildirmekten kaçınılır*. Bu tip bağımsız denetim raporlarında sınırlamaya ilişkin bilgi verilir ve söz konusu sınırlama olmasaydı finansal tablolarda yapılması gerekli olabilecek muhtemel düzeltmeler belirtilir.

3.7.2.2.4.4. Şartlı görüş içeren rapor

İşletme yönetimiyle olan görüş ayrılığının veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi ve görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş içeren rapor hazırlanır. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, şarta neden olan hususlar dışında, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir. Diğer taraftan, bağımsız denetim görüşünü etkilememekle birlikte, finansal tabloları etkileyen ve dipnotlarda daha kapsamlı olarak ele alınan özellik arz eden bir hususun, finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulmasını teminen, bağımsız denetim raporuna ilave edilmesi gereklidir. Rapora yapılması gerekli söz konusu eklemede, özellik arz eden hususun bağımsız denetim görüşüne şart oluşturmadığı ayrıca belirtilir. Bu gibi durumlara örnek olarak, işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli bir sorun

bulunması veya finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte ve çözümlü şarta bağılı olan diğler önemli belirsizliklerin varlığı verilebilir (<http://www.finansaldenetci.com/tag/bagimsiz-E.T: 02.05.2012>).

3.7.2.2.4.5. Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Bir bağımsız denetim raporunun aşğıdaki temel unsurları içermesi gereklidir;

- a) Başlık,
- b) Muhatap,
- c) Giriş paragrafi,
- d) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğı,
- e) Bağımsız denetçinin sorumluluğı,
- f) Bağımsız denetçi görüşü,
- g) Diğler raporlama yükümlülükleri,
- h) Bağımsız denetçinin imzası,
- i) Bağımsız denetim raporunun tarihi ve,
- j) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi
 - a) Başlık;

Bağımsız denetim raporunun, bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlandığını gösterir açık bir başlık taşıması zorunludur.

Bu başlık, bağımsız denetçi bağımsızlığına ilişkin etik ilke ve kurallara uyulduğuna ve raporun diğler kişiler tarafından hazırlanan raporlardan farklı bir nitelik taşıdığına karine teşkil eder.

- b) Muhatap;

Bağımsız denetim raporunun sözleşmede belirtilen muhataba hitaben düzenlenmesi gereklidir. Bu kapsamda, bağımsız denetim raporu, işletmenin genel kuruluna ve / veya işletme yönetimine ve / veya yönetimden sorumlu kişilere hitaben düzenlenir.

- c) Giriş paragrafi;

Bağımsız denetim raporunun giriş paragrafında bağımsız denetimi yapılan işletme ile söz konusu işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulduğu hususu belirtilir. Bunun yanında;

- i) Tam set finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun başlığına,
- ii) Önemli muhasebe politikaları ve dipnotlara yapılan atıflara ve
- iii) Finansal tablo tarihi ile dönemine bu paragrafta yer verilir.

Bağımsız denetim raporuna veya denetlenen finansal tablolara yıllık faaliyet raporunda veya diğer metinlerde yer verilmesi halinde, bağımsız denetçi bunların uygun olarak sunulup sunulmadığını gözetir. Bağımsız denetim görüşünün kapsamı gereken, finansal raporlama standartlarında düzenlenen tam set finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlardan oluşmaktadır. Finansal raporlama standartlarında öngörülmemekle birlikte, kanunlar ve diğer düzenlemelerle getirilen bir zorunluluk nedeniyle veya işletme tarafından gönüllü olarak verilen ek bilgilerin bağımsız denetçinin görüşünde dikkate alınıp alınmadığı hususu açıkça belirtilir. Söz konusu ek bilgiler finansal tablolara ilişkin atıflar içeriyorsa, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, giriş paragrafında ayrıca yer verilmesi gerekmez.

- d) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu;

Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumuna ilişkin işletme yönetiminin sorumluluğu açıklanır. Bu sorumluluk aşağıda belirtilen hususları kapsar;

- i) Hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın önemli nitelikte yanıltıcı bir bilgi içermeyen finansal tabloların hazırlanması, iç kontrolün finansal tabloların dürüst bir şekilde sunumu amacına uygun bir şekilde tasarlanarak, uygulamaya geçirilmesi ve devam ettirilmesi,

- ii) Uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ve

- iii) Durumun gerektirdiği koşullara uygun muhasebe tahminlerinin yapılması.

Finansal tablolar işletme yönetimini temsil eder. İşletme yönetimi, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanarak dürüst bir biçimde sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluk, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanan raporlarda, finansal tabloların finansal durum ve performans ile işletmenin nakit akımlarının gerçeği yansıtacak şekilde sunumunu kapsar. İşletme yönetimi bu sorumluluğu

yerine getirirken her türlü hata ve hileli işlemleri önleyecek veya tespit ederek düzeltecek bir iç kontrol sisteminin tasarlanarak uygulanmasından da sorumludur.

e) Bağımsız denetçinin sorumluluğu;

Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yapılan bağımsız denetime dayalı olarak finansal tablolar hakkında görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilmesi gerekir. Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan işletme yönetiminin sorumlu olduğu hususu yanında bağımsız denetçinin sorumluluğunun, açıkladığı görüşle ilgili olduğu belirtilir. Bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yapıldığı hususu yer alır. Bu standartlar uyarınca bağımsız denetçinin etik koşullara uyduğu, bağımsız denetim çalışmasını yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere planlayarak gerçekleştirdiği, bu çerçevede finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hususlarına da bağımsız denetim raporunda yer verilir. Bağımsız denetim standartlarına yapılan referanslar, finansal tablo kullanıcılarına bağımsız denetimin bu standartlara uygun olarak gerçekleştirildiği hususunda bilgi verir. Bağımsız denetçi bağımsız denetim standartlarına uymadığında, bağımsız denetim raporunda bu standartların tümüne uyulduğu ifadesine yer vermez. Bağımsız denetim raporu, aşağıda yer alan bilgileri vermek suretiyle bağımsız denetim çalışmasını tanımlar:

i) Bağımsız denetimde finansal tablolardaki tutarlar ve kamuya açıklanan bilgilere ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere bağımsız denetim tekniklerinin uygulandığı.

ii) Hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da dahil, finansal tabloların önemli yanlışlık riskini değerlendirmek üzere, bağımsız denetçi tarafından mesleki kanaati kullanılmak suretiyle seçilerek uygulanan bağımsız denetim teknikleri. Bu tür risk değerlendirmelerinde bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerine görüş vermek için değil, kendi bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletmenin hazırladığı ve sunduğu finansal tablolar ile iç kontrolün sisteminin ilişkisini göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçinin iç kontrolün etkinliği konusunda da görüş bildirme sorumluluğu olduğu durumlarda, bağımsız denetim görüşünde, bağımsız denetimin iç kontrolün etkinliğini kapsamadığına ilişkin paragrafa yer verilmez.

iii) Bağımsız denetimde finansal tabloların genel sunumu kadar, işletme yönetimince uygun muhasebe politikalarının ve kabul edilebilir muhasebe tahminlerinin uygunluğunun değerlendirildiği. Bağımsız denetim raporunda görüşe temel oluşturan bağımsız denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olduğu hususu da belirtilir.

f) Bağımsız denetçi görüşü;

Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş ifade eder.

g) Diğer raporlama yükümlülükleri,

Kanun ve diğer düzenlemelerin bağımsız denetçiye ilave açıklama yapma sorumluluğu getirdiği durumlarda, bağımsız denetçi görüş paragrafından sonra gelmek üzere söz konusu hususlardaki açıklamalara ayrı bir paragrafta yer verir.

h) Bağımsız denetçinin imzası;

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına imzalanır.

I) Bağımsız denetim raporunun tarihi;

Bağımsız denetçi, rapor tarihi olarak, finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplandığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez. Bağımsız denetim kanıtlarının toplanması, tam set finansal tabloların hazırlanması ve işletme yönetimi tarafından bu finansal tablolar ile ilgili sorumluluğun üstlenildiğinin beyan edilmesini de içerir. Rapor tarihi, bağımsız denetçinin bu tarihe kadar olan olay ve işlemlerin finansal tablolar ve bağımsız denetçi görüşüne olan etkilerini değerlendirdiğini finansal tablo kullanıcılarına gösterir. Bağımsız denetçinin sorumluluğu işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğu için bağımsız denetim raporunun tarihi, finansal tabloların işletme yönetimi tarafından imzalandığı ya da onaylandığı tarihten önceki bir tarih olamaz.

i) Bağımsız denetim kuruluşunun adresi ;

Bağımsız denetim raporu bağımsız denetim kuruluşunun adresini içerir.

(<http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisdenetim.E.T: 05.05.2012>)

3.7.2.2.5. Bağımsız denetimin yararları

Bağımsız denetim, Mesleki Esaslar (Genel Esaslar), Çalışma Esasları ve Raporlama Esasları olarak uluslararası normlara göre GKGDS'na uyularak yapılır. Muhasebe denetimi çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkındaki bir görüş sahibi olmak teşkil etmektedir. Kayıtlara, dolayısı ile bunlara dayanılarak düzenlenen mali tablolara güven duyulmalıdır. İşletme ile ilgilenen gruplar, bu mali tablolara güvenerek, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygularlar. Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları genel olarak üç şekilde tasnif edilebilir. Bunlar;

- 1- Üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astların da üstlerin gelecekle ilgili planları ve bekleyişleri hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlayan haberleşme;
- 2- Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları değerlendirme ve
- 3- Astları işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade ettiği motivasyondur.

Bağımsız denetimin yukarıdaki sayılan yararları ilaveten işletmeye, ortaklara ve yatırımcılara sağladığı yararları aşağıda verilmiştir.

3.7.2.2.5.1. Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar

Bağımsız denetim sonucu düzenlenen raporlar işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz mali durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız Dış Denetçi tarafından tasdik edilen bir mali tablo, güvenilir, doğru ve şeffaf bir mali tablodur. Bu da işletme yöneticisine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkanı verir. Bağımsız denetim sonucundan İşletme yöneticisi, işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve gerekli ise de uluslararası muhasebe standartlarına uyumsuzlukları vb. unsurları zamanında öğrenmek imkan bulur.

3.7.2.2.5.2. Denetlenen işletmenin ortaklarına sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin tamamen tarafsız kişilerce yürütülmesi tarafsız bir şekilde raporlanması nedeniyle bağımsız denetimden geçmiş bir işletmede tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletme içi ve

dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama açıkça ortaya çıkar. İşletme yönetiminin bilerek veya bilmeyerek bazı olayların ve bazı olguların üzerini örtmesine imkan da tanımaması yönünden de bağımsız denetimin oldukça önemli bir işlevi vardır.

3.7.2.2.5.3. Denetlenen işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilere ve sermaye-Para Piyasasına sağladığı yararlar

Mali Tabloları, bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmiş olan işletmeler, gerek alım-satım ilişkisinde buldukları işletmeler açısından ve gerekse ilişkide bulunacakları para ve sermaye piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, mali tabloları bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olmaları önemli yararlar sağlamaktadırlar. Bağımsız denetimden geçmiş ve mali tabloları tasdik edilmiş bir işletme denetim raporunda belirtilen şartlar ve kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir (Erdoğan, 2002).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YENİ TTK KAPSAMINDA, BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME HAZIRLIK KONUSUNDA BÜYÜK İŞLETMELER ÜZERİNDE YAPILAN BİR DERİNLEMESİNE GÖRÜŞME ÇALIŞMASI

4.1. Derinlemesine Görüşmeler ve İstatistiksel Sonuçlar

Türkiye’de faaliyet gösteren, Mersin Ticaret ve Sanayi Odasının 2012 dönemine ilişkin Faal olarak Oda’ya Kayıtlı toplam Anonim şirket sayısı, 1.524 - Limited şirket sayısı ise 12.838 adet olup, bu işletmeler içerisinde yer alan ve iç denetçi ve/veya Muhasebe sorumlusu istihdam eden 100 işletmeyi kapsamaktadır. Çalışmada araştırma yöntemi kuramsal olarak yapılan tahlillerin ışığında bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin, yeni düzenlemelere ne ölçüde hazır olduğunu saptayabilmek için, sabit bir soru formu temelinde şekillendirilmiş olan bir sorgulama yapılmıştır. Ek’te (Ek:1) örneği bulunan soru formu, randevulu görüşmelerle, seçilen firmaların (100 firma) tamamına eksiksiz olarak uygulanmıştır. Soru formundaki bütün sorular, eksiksiz olarak tamamlanmıştır (Bütün değişkenlerin tablo dökümleri yanıtların eksiksiz olduğunu göstermektedir). Seçilen Örnek Hakkında:

Seçilen örnek, yukarıda anıldığı gibi, MTSO’ na (Mersin Ticaret ve Sanayi Odası) kayıtlı firmalar arasından, bünyesinde iç denetçi veya muhasebe sorumlusu istihdam eden ve yasal olarak zorunlu, bağımsız dış denetim uygulamasına tabi olacak firmalardan seçilmiştir.

Bu nedenle, firma seçimi bir istatistiksel olasılık örnekleme değil, bir uygunluk (convenience) örneklemesidir. Söz konusu firmalar, bölge bazında da nitelikli ve göreceli olarak gelişkin firmalar olduğundan, seçimin uygun olduğunu söyleyebiliriz; çünkü bu firmalar bağımsız denetime en hazırlıklı olması gereken firmalar arasında yer almaktadır. Diğer bir deyişle, en hazırlıklı olması gereken firmaların mevcut eksik ve yetersizlikleri bütün kitle için aynı yargıyı daha güçlü olarak bize hatırlatacaktır. Örneğimizin bu yapısı onun bir istatistiksel (olasılık) örneklemeden daha uygun olduğunu göstermektedir. Bölgenin en seçkin firmalarının, yeni TTK’ya hazırlık açısından ne kadar geride oldukları,

daha küçük firmaların çok daha büyük bir olasılıkla “hazırlıksız” kategorisine konulmasını gerektirecektir. Anket Uygulaması:

- i. Soru formunun uygulanmasına, 21 Mayıs 2012 Pazartesi günü başlanmış, 31 Temmuz 2012 Salı gününe kadar kesintisiz olarak uygulanmıştır. (Görüşülen firma listesi Ek:2)
- ii. Soru formunun uygulanması, kendisi de bir, mali müşavir olan ve 20 yılı aşkın meslek deneyimi olan, bu satırların yazarı tarafından birebir ve yüzyüze görüşmelerle tamamlanmıştır. Soru formlarının tamamı aynı görüşmeci tarafından tamamlanmıştır.
- iii. Görüşmelerin tamamı, randevulu ve programlı bir yapıda tamamlanmıştır.
- iv. Anketlerin uygulanması, tez danışmanınca telefon görüşmeleri ile teyid ve kontrol edilmiştir (Firma listelerinde ünvanlar, soru formlarında ise, görüşme yapılan firmaların adres ve telefonları gösterilmiştir).

4.2. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı; İşletmelerde, Bağımsız Denetime hazır olmak için, iç denetimin rolünün tespit edilmesi ve Türkiye’deki şirketlerde, iç denetim organizasyonunun etkin çalışıp çalışmadığının ortaya konulmasıdır. Bu bağlamda araştırma ile, şirketlerin Bağımsız Dış Denetime hazır olmaları için, iç denetim organizasyonlarının etkin çalışıp çalışmadığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Çalışmamızın Amacına ulaşabilmek için, işletmelerdeki iç denetçilere ve/veya Muhasebe Sorumlularına yönelik olarak oluşturulmuş aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır:

- İşletmelerin Yeni TTK’ ya göre Bağımsız denetime hazır olmaları için, iç kontrol (İç Denetim) organizasyonlarını oluşturup, oluşturmadıkları, şayet oluşturmuş iseler,
- İşletmelerde, iç denetim fonksiyonundan etkin bir şekilde yararlanılıp yararlanılmadığı,
- Şayet oluşturmamış iseler, iç denetime niçin gereken önemi vermedikleri,
- İşletme yönetiminde yönetim fonksiyonlarına bağlı kalınıyorsa, bu fonksiyonların yerine getirilmesinde iç denetim fonksiyonundan yararlanılıp yararlanılmadığı araştırılmaktadır.

4.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmamız, Mersin Ticaret ve Sanayi Odasının 2012 faaliyet dönemine ilişkin faal olarak Oda’ya kayıtlı, tez konumuz gereği sermaye şirketlerinden olan (anonim ve limited şirketler) 100 işletme içerisinde yer alan ve iç denetçi ve/veya Muhasebe sorumlusu istihdam eden küçük/büyük 100 işletme hedef alınarak yürütülmüştür.

Örneklemin bu şekilde sınırlandırılmasının nedeni, ülkemizde iç denetimin, profesyonel anlamda henüz sadece modern, büyük çaplı işletmelerde uygulanan bir süreç olması ve araştırmanın amacı itibarı ile gerekirse, iç denetçilere ve/veya Muhasebe Sorumlularına ulaşılması gereğidir. Görüldüğü gibi seçilen denek firmalar bölgemizin en nitelikli firmaları olup, seçme koşulları dikkate alındığında birebir “seçilmiş” olarak düşünülmelidir. Diğer bir deyişle bölgenin en nitelikli ve hazırlıklı olduğu umulan firmaları örnekleme yer almaktadır.

4.4. Önermeler (Hipotez)

ÖNERME 1: Anonim şirketlerde iç denetim sistemi olma olasılığı, diğer hukuki türdeki şirketlerden farklı olup olmadığı istatistiksel olarak sınanacaktır.

ÖNERME 2: Şirketleri, hizmet türlerine göre gruplandığımızda, ticaret şirketleri ile diğer hizmet türü gruplarında bulunan şirketler arasında iç denetim sistemlerinin olma olasılığı konusunda farklılık olup olmadığı sınanacaktır.

ÖNERME 3: Şirketleri, buldukları sektör faaliyet alanlarına göre gruplandığımızda, İnşaat ve gıda sektöründe faaliyet gösteren şirketler iç denetim sisteminin var olma olasılığı ile diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerde bulunan iç denetim sisteminin var olma olasılığı arasında istatistiksel farklılık olup olmadığı sınanacaktır.

ÖNERME 4: Şirketleri, çalıştırdıkları personel sayılarına göre gruplandığımızda, çalışan personel sayısı, 50'nin üzerinde olan işletmelerde iç denetim sisteminin var olma olasılığı, çok belirgin şekilde artmaktadır. Personel sayısı 50'nin altında olan işletmelerde iç denetim sisteminin var olma olasılığı azalmaktadır. Bu beklentilerin ne ölçüde doğru olduğuna bakılacaktır.

ÖNERME 5: Şirketlerin, iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlusu olarak çalıştırdıkları personellerinin eğitim seviyesi arttıkça çalıştıkları işletmelerdeki iç denetim sistemlerinin var olma olasılığı yükselmektedir. İlgili personellerin eğitim seviyeleri düştükçe çalıştıkları işletmede iç denetim sisteminin var olma olasılığı azalmaktadır. Bu savlardan hangilerinin geçerli olduğu sınanacaktır.

4.5. Verilerin Analiz Yöntemi

Anket formunda ifade edilen sorular SPSS paket programında değerlendirilebilecek şekilde formüle edilmiş ve elde edilen cevaplar, uygun kodlamalarla SPSS programına aktarılmıştır. Aktarılan bu veriler istatistiksel analize tabi tutulmuştur. Araştırmamızda kullanılan değişkenler (firma özelliklerinin sayısal ölçümleri) aşağıda gösterilmektedir. Değişkenlerimizin pek çoğu firma nitelik ve özelliklerini gösteren kategorik

değişkenlerden oluşmaktadır (Ek.1'deki soru formunu inceleyin). Soru kağıdında yer alan sorulardan aşağıdaki değişkenler oluşturulmuştur. Değişkenlerimiz açık ifadelerle tanımlanmış ayrıca parantez içinde, analizde kullandığımız değişkenlere yer verilmiştir.

- İşletmenin Hukuki Türü (huktur)
- İşletmenin Hizmet Türü (hiztur)
- İşletmelerin Sektörel Faaliyet Alanı Dağılımları (sektor)
- İşletmelerde Çalışan Personel Sayı Aralıkları (persay)
- İşletmelerin Halka Açıklık Durumu (halkacik)
- İşletmelerde İç Denetim Bölümü Varlığı (denetvar)
- İç Denetçinin ve /veya Muhasebe Sorumlusun Toplam Mesleki Çalışma Süreleri (mslksur)
- İç Denetçinin ve /veya Muhasebe Sorumlusun Şuanda Çalıştığı İşletmedeki Çalışma Süresi (calsur)
- İç Denetçinin ve /veya Muhasebe Sorumlusun Yaş Aralıkları (yasaralk)
- İç Denetçinin ve /veya Muhasebe Sorumlusun Tahsil Durumları (egitim)
- İç Denetçinin ve /veya Muhasebe Sorumlusun Sahip Oldukları Belge ve Sertifikalar (sertfka)
- İşletmede Oluşturulmuş bir Denetim Komitesinin Varlığı (denetkom)
- İşletmede İç Denetim Konusunda Çalışan bir Ekibin Varlığı (uyduz1)
- İşletmede İç Denetim Sürecinin Etkin bir şekilde Yürütülmesi (uyduz2)
- İç Denetim Sürecinde ulaşılan Bulguların Üst Yönetime düzenli bir şekilde raporlanması (uyduz3)
- İç Denetime ve/veya Muhasebe bölümüne ilişkin Raporlar, Üst Yönetim tarafından Dikkate Alınması (uyduz4)
- İşletmede Etkin bir İç Kontrol Sisteminin Varlığı (kontrl1)
- İşletmede İç Kontrol ve/veya muhasebe Sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirme yapılması (kontrl2)
- İşletmede İç Kontrol Sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik çabalarda İç Denetim ve /veya Muhasebe birimince sunulan bilgilerin Üst Yönetim tarafından dikkate alınması (kontrl3)
- “İç Denetim Bağımsız bir Fonksiyondur” Yargısına Katılma Düzeyi (icdenet1)
- “İç Denetim Organizasyonda bir Güvence ve Danışmanlık İşlevi Görür” yargısına Katılma Düzeyi (icdenet2)

- “İç Denetim organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar” yargısına Katılma Düzeyi (icdenet3)
- “İç Denetim Risk Yönetiminde işletmeye katkı sağlar” yargısına Katılma Düzeyi (icdenet4)
- “İç Denetim iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur” Yargısına Katılma Düzeyi (icdenet5)
- “Şirket idaresinde etkinlik sağlanmasına yardımcı olur” yargısına katılma düzeyi (icdenet6)
- Türkiye’deki işletmelerde İç Denetime yeterince önem verildiğine inanıyor musunuz? (onemver)
- “İç Denetim Gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir” yargısına Katılma Düzeyi (ovneden1)
- “İç Denetim de Alt Kademe yöneticileri direnmektedir” yargısına Katılma Düzeyi (ovneden2)
- “İç Denetim de Üst Kademe yöneticileri direnmektedir” yargısına Katılma Düzeyi (ovneden3)
- “İç Denetim de Yeterli donanımına sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır” yargısına Katılma Düzeyi (ovneden4)
- “İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir” önerisine Katılma Düzeyi (katildu1)
- “İç Denetim Mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir” yargısına Katılma Düzeyi (katildu2)
- “İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir” önerisine Katılma Düzeyi (katildu3)
- “İç Denetimin öneminin anlaşılması için, şirketiçi eğitimler yaygınlaşmalıdır” önerisine Katılma Düzeyi (katildu4).

4.6. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular

Temel Bulgu: Bütün firmaların büyük çoğunluğu, iç denetim ve bağımsız denetimin yararlarına ve gerekliliğine inanıyor ama sadece az sayıda firma bu bölümleri kurup çalıştırıyor.

A1 : Bu temel bulgu aşağıdaki değişken durumlarda farklılaşıyor.

A2 : Bu temel bulgu hiçbir değişkene göre farklılaşmıyor.

A3 : Bu temel bulgu sadece şu hallerde farklılaşıyor.

Araştırma konusu ile ilgili olarak iç denetçilerden ve/veya Muhasebe Sorumlularından gelen bilgiler doğrultusunda işletme, iç denetçiler ve /veya Muhasebe Sorumlularının iç denetim profiline yönelik frekans dağılımları ve genel görünüm değerlendirmiştir.

4.6.1. İşletme, İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumluları ile İlgili Bulgular

Bu kısımda anketi yanıtlayan, iç denetçilerin ve/veya muhasebe sorumlularının, çalıştıkları işletmelere yönelik bulgular yer almaktadır. İşletme, iç denetçiler ve/veya muhasebe sorumluları ile ilgili bilgilerden sonra, yönetim fonksiyonları ve iç denetim uygulamaları ile ilgili bilgi ve bulgulara yer verilmiştir.

4.6.1.1. İşletmenin Hukuki Türü

Anketimize katılan işletmelerin hukuki türleri yeni TTK.'ya göre Zorunlu Bağımsız Denetime tabi sermaye şirketlerinden olan, tamamen özel sektör alanında faaliyet gösteren Anonim ve Limited şirket türleri olarak belirlenmiştir. Buna göre elde edilen verilerin frekans dağılımları, Tablo 1' de gösterilmiştir.

Tablo 1 : İşletmenin Hukuki Türü

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Anonim şirket	11	11,0	11,0	11,0
Limited şirket	89	89,0	89,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 1'de görüleceği gibi, ankete katılan şirketlerin Hukuki Türlerinin; %11'ini, Anonim Şirket, % 89'u ise Limited Şirket oluşturmaktadır. Bu noktada, yeniden hatırlatalım ki, verilen yüzde büyüklükler, seçilen örneğe ilişkin büyüklüklerdir ve bölgeyi (Mersin) temsil etmemektedir. Göreceğimiz diğer tablolar içinde durum aynıdır. Sonuçta ulaşmak istediğimiz sonuç, hangi tip firmaların uyum sürecinde farklılık göstereceğini belirleyebilmektir.

4.6.1.2. İşletmenin Hizmet Türü

Ankete katılan iç denetçilerin ve/veya muhasebe sorumlularının tamamı özel sektör alanında faaliyette bulunmaktadır. Bu nedenle kamu sektörü veya özel sektör gruplandırması yapmadan, işletmenin hizmet türü ile ilgili çoktan seçmeli sorular hazır-

lanarak ilgililere sorulmuş ve elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2 : İşletmenin Hizmet Türü

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ticaret	43	43,0	43,0	43,0
	Üretim	20	20,0	20,0	63,0
	Hizmet	37	37,0	37,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Tablo 2’de görüleceği gibi ankete katılan iç denetçilerin ve/veya muhasebe sorumlularının; % 43’ü Ticaret, işletmesinde % 20’si Üretim işletmesinde, % 37’si ise hizmet işletmesinde çalışmaktadırlar.

4.6.1.3. İşletme Sektör Faaliyet Alanı

Ankete katılan işletmelerde görevli, İç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlularına görevli oldukları işletmelerin faaliyet alanlarını belirlemek için, farklı sektörlerle ilgili çoktan seçmeli sorular yöneltilmiştir. Ayrıca seçeneklerde ilgili sektörün olmaması durumu dikkate alınarak Diğerleri başlıklı bir seçenek de sunulmuştur. Buna göre elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3 : İşletme Sektör Faaliyet Alanı

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	İnsaat	13	13,0	13,0	13,0
	Gıda	17	17,0	17,0	30,0
	Tekstil	3	3,0	3,0	33,0
	Diğerleri	67	67,0	67,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Tablo 3’de görüleceği gibi, işletmelerin % 13’ lük kısmı inşaat, % 17’lik kısmı Gıda, % 3’lük kısmı Tekstil ve % 67’lik kısmı ise, diğer sektörler alanında faaliyet göstermektedirler.

4.6.1.4. İşletme Çalışan Personel Sayı Aralıkları

Ankete katılan işletmelerde yanıtlayıcılara, işletmede çalışan personel sayılarını öğrenmeye yönelik, 3 sınıftan oluşan çoktan seçmeli sorular yöneltilerek elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 4’de yer almıştır.

Tablo 4 : İşletme Çalışan Personel Sayı Aralıkları

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 10-50	92	92,0	92,0	92,0
51-100	5	5,0	5,0	97,0
101-500	3	3,0	3,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 4’de görüleceği gibi, ankete katılan işletmelerde 10-50 arası personel istihdam eden işletmeler % 92’yi oluşturmakta olup, 51-100 arası personel istihdam eden işletme sayısı ise, % 5 den oluşmakta, 101-500 arası personel istihdam eden işletmeler ise % 3’e karşılık gelmektedir. Buradan, örneğimizi oluşturan firmaların büyük çoğunluğunun nispeten küçük işletmelerden oluştuğu anlaşılmaktadır.

4.6.1.5. İşletmelerin Halka Açıklık Durumu

Anket çalışmasına katılan söz konusu iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlularına, çalıştıkları işletmelerin halka açık olup, olmadığını belirlemek için, yöneltilen soruda ortaya çıkan sonuçlar, aşağıda Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5 : İşletme Halka Açık bir işletme/midir?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Hayir	100	100,0	100,0	100,0

Tablo 5’de görüleceği gibi, ankete katılan 100 işletmenin tamamında, yani,% 100’ü de halka açık işletmeler değillerdir. Eğer firmalardan bazıları halka açık işletmeler olsalardı, iç, dış denetim ve borsa denetimine çok daha önce adaptasyon sağlamış olacaktı.

4.6.1.6. İşletmede İç Denetim Departmanı Var/mıdır?

İç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlularına, işletmelerin organizasyon yapıları içerisinde ayrı bir iç denetim departmanının olup olmadığına yönelik soru sorulmuştur. Bu soruya verilen yanıtlar Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6 : İşletmede İç Denetim Departmanı Var/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	17	17,0	17,0	17,0
Hayir	83	83,0	83,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 6’da görüleceği gibi ankete katılan işletmelerin, % 17’sinde, işletmede ayrı bir iç denetim departmanı bulunmaktadır, işletmelerin % 83’ünde ise ayrı bir iç denetim departmanı bulunmamaktadır. Bu sorunun kritik bir soru olduğunu açıklamamız gerek. İşletmedeyeni yasa öncesinde kısmen hazırlıklı olarak nitelenebilecek olanlar bu soruya “olumlu” yanıt vermiş olanlardır. Diğer bir deyişle, şu anda, yeni TTK’ya uyum sağlaması en kolay olacak firmaların oranı en iyi ihtimalle % 17’nin altındadır.

4.6.1.7. İç denetçi ve/veya muhasebe sorumlusunun Toplam Mesleki Süresi

Ankete katılan işletmelerde görevli, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlularına Toplam mesleki sürelerini öğrenmek amacıyla sorulan sorulara alınan yanıtlar, Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7 : Toplam Mesleki Süreniz

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0-2	14	14,0	14,0	14,0
3-5	14	14,0	14,0	28,0
6-8	11	11,0	11,0	39,0
9-10	13	13,0	13,0	52,0
10 Yıldan Fazla	48	48,0	48,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 7’de görüleceği gibi, ankete katılan işletmelerde görevli iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlularının, toplam mesleki süreleri, 0-2 yıl arası olanlar, % 14’ünü, 3-5 yıl arası olanlar, % 14’ü nü, 6-8 yıl arası olanlar, % 11’ini, 9-10 yıl arası olanlar % 13’ünü, 10 yıldan fazla olanlar ise, % 48’ini oluşturmaktadırlar. Bu firmalarda çalışan iç denetçi ve muhasebe sorumlularının ortalama çalışma süreleri 10 yıl dolayındadır.*

4.6.1.8. İç Denetçi ve/veya muhasebe sorumlusunun Şuanda Çalıştığı İşletmedeki Çalışma Süresi

Ankete katılan işletmelerde görevli, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlularına, şuanda çalıştıkları işletmelerdeki çalışma sürelerini öğrenmek amacıyla sorulan sorulara alınan yanıtlar, Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8 : Şuanda Çalıştığınız İşletmedeki Çalışma Süreniz

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0-2	34	34,0	34,0	34,0
3-5	29	29,0	29,0	63,0
6-8	13	13,0	13,0	76,0
9-10	3	3,0	3,0	79,0
10 Yıldan Fazla	21	21,0	21,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 8’de görüleceği üzere, iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlularının işletmelerdeki çalışma süreleri, 0-2 yıl arası olanlar % 34’den, 3-5 yıl arası olanlar % 29’dan, 6-8 yıl arası olanlar % 13’den, 9-10 yıl arası olanlar % 3’den, 10 yıldan fazla olanlar ise % 21’den oluşmaktadır. İç denetçi ve muhasebe sorumlularının şimdiki firmalarındaki ortalama çalışma süreleri ise* 5.5 yıldır. Bir önceki bulgu ile birlikte düşünersek, söz konusu elemanlar çalıştıkları sürenin yaklaşık % 55’ini, şimdiki çalıştıkları firmada geçirmişlerdir. *Ağırlıklı ortalamalar ilgili tablolardan hesaplanmıştır.

4.6.1.9. İç Denetçi ve/veya muhasebe sorumlusunun Yaş Aralığı

Ankete katılan işletmelerde görevli, iç denetçilerin ve/veya muhasebe sorumlularının yaş aralıkları sorularına verdikleri yanıtlar Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9 : Yaşınız Hangi Aralığa İsbet Etmektedir?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 20-29	25	25,0	25,0	25,0
30-39	36	36,0	36,0	61,0
40-49	29	29,0	29,0	90,0
50-59	9	9,0	9,0	99,0
60 ve Yukarisi	1	1,0	1,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 9’da görüleceği üzere, ankete katılan işletmelerde görevli, İç Denetçi ve/veya Muhasebe sorumlularının yaş aralık durumları, 20-29 arası % 25’ni, 30-39 arası % 36’sı 40-49 arası % 29’u, 50-59 arası % 9’u, 60 ve yukarısı ise %1’i oluşturmaktadır. Buradan da ortalama yaşın 38.1 yıl olduğu hesaplanmaktadır.

4.6.1.10. İç denetçi ve/veya muhasebe sorumlularının Tahsil Durumları

Ankete katılan işletmelerde görev alan İç Denetçi ve/veya Muhasebe Sorumlularının Tahsil durumlarını öğrenmek amacıyla sorulan sorulara alınan yanıtlar, Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10 : Tahsil Durumunuz

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Lise	31	31,0	31,0	31,0
On Lisans	11	11,0	11,0	42,0
Lisans	55	55,0	55,0	97,0
Lisans Ustu	2	2,0	2,0	99,0
Doktora	1	1,0	1,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 10’da görüleceği üzere, ankete katılan işletmelerde görevli, İç Denetçi ve/veya Muhasebe sorumlularının Tahsil Durumları, % 31’ i Lise Mezunundan, % 11’i Ön Lisans Mezunlarından, % 55’i Lisans Mezunlarından, % 2’si Lisans Üstü Mezunlarından, % 1’i ise doktrasını yapmışlardan oluşmaktadır. Üniversite ve daha üstü eğitim görmüş olan iç denetçi ve muhasebe sorumlularının % 58’e ulaştığı anlaşılmaktadır.

4.6.1.11. İç denetçi ve/veya muhasebe sorumlularının Sahip Olduğu Sertifikalar

Ankete katılan işletmelerde görev alan İç Denetçi ve/veya Muhasebe sorumlularının sahip oldukları sertifika türlerini öğrenmek amacıyla sorulan sorulara alınan yanıtlar Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11 : Sahip Olunan Sertifikalar

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid SMMM*	43	43,0	43,0	43,0
YMM**	1	1,0	1,0	44,0
Diger...	56	56,0	56,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

SMMM* : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

YMM** : Yeminli Mali Mali Müşavir

Tablo 11’de görüleceği üzere, ankete katılan işletmelerde görevli, İç Denetçi ve/veya Muhasebe sorumlularının sahip olduğu sertifikaların % 43’ünü SMMM belgesi, % 1 ‘ini YMM belgesi, % 56’sını ise diğer belgeler oluşturmaktadır.

4.6.1.12. İşletmenizde oluşturulmuş bir Denetim Komitesi var/mıdır ?

Ankete katılan işletmelerde bir denetim komitesinin var olup olmadığı sorulduğunda alınan yanıtlar Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12 : İşletmenizde oluşturulmuş bir Denetim Komitesi var/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	11	11,0	11,0	11,0
Hayir	89	89,0	89,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 12’de görüleceği gibi, işletmelerin % 11’inde bir denetim komitesinin var olduğu, % 89’unda ise bir denetim komitesinin olmadığı görülmektedir.

4.6.1.13. Firmalar İç Denetim için ne düşünüyorlar?

Tablo 13 : Firmalar İç Denetim için ne düşünüyorlar?

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
İç Denetim Bağımsız bir fonksiyondur	100	1	5	4,40	1,073
İç Denetim organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür	100	1	5	4,53	1,000
İç Denetim organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar	100	1	5	4,66	,890
İç Denetim Risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar	100	1	5	4,70	,785
İç denetim iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur	100	1	5	4,72	,726
Şirket idaresinde etkinlik sağlanmasına yardımcı olur	100	1	5	4,71	,769
Valid N (listwise)	100				

Tablomuzda gösterilen 6 önermede, firmaların iç denetim için ne düşündükleri sorgulanmıştır. Dikkat edilirse, burada 5'li ölçek (Likert) kullanılmış olup, hesaplanan ortalamalar olumluya çok yakın değerler taşımaktadırlar. Hatırlanacağı gibi 5'li ölçek şöyleydi :

- Hiç katılmıyorum
- Katılmıyorum
- Ne katılıyorum, ne katılmıyorum
- Katılıyorum
- Tamamen katılıyorum

4.6.1.14.İç Denetim Ekibinin varlığı

Araştırmamızda firmadaki iç denetime ilişkin önermelerde sınıanmıştır. Bu önermelerin tamamı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Tabloda her önermenin tanımlayıcı istatistikleri yer alırken en önemlisi ortalama değer (mean) görülmektedir. Ortalama hesapları her önerme için 2'nin üzerinde ve 2,5'un altında bir değer almıştır.

- Evet
- Kısmen
- 3.Hayır

Ölçeğine göre değerler aldığından ortalama değerlerin 3'e yakın olması ilgili önermeler açısından olumsuz (hayır) durumuna yakın bir konumu işaret etmektedir. Aşağıda her önerme ayrı ayrı ele alındığında ilgili özelliğin çoğunlukla firmalarda bulunmadığı görülmektedir. Aşağıdaki ilk tabloda firmaların yarısında iç denetim konusunda çalışan bir ekibin bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 14 : İç Denetim Ekibinin varlığı

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
İsletmemizde iç denetim konusunda çalışan bir ekip bulunmaktadır	100	1	3	2,35	,716
İsletmemizde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir	100	1	3	2,37	,706
İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmaktadır	100	1	3	2,22	,760
İç denetime ilişkin raporlar, Üst yönetim tarafından dikkate alınmaktadır	100	1	3	2,16	,775
Valid N (listwise)	100				

4.6.1.15. İşletmenizde, iç denetim konusunda çalışan bir ekip var/mıdır?

Ankete katılan işletmelere, işletmenizde iç denetim konusunda çalışan bir ekibin var olup olmadığına ilişkin 3 şıklı sorunun yanıtları, Tablo 15’de gösterilmektedir.

Tablo 15 : İşletmenizde, iç denetim konusunda çalışan bir ekip var/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	14	14,0	14,0	14,0
Kismen	37	37,0	37,0	51,0
Hayir	49	49,0	49,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 15’de görüleceği üzere, ankete katılan işletmelerin % 14’ünde iç denetim konusunda çalışan bir ekibin var olduğu, % 37’sinde iç denetim konusunda çalışan bir ekibin kısmen var olduğu, % 49’unda ise, iç denetim ekibinin hiç olmadığı görülmektedir.

4.6.1.16. İşletmenizde iç denetim süreci, etkin bir şekilde yürütülmekte/midir?

Ankete katılan işletmelerde, iç denetim sürecinin etkin bir şekilde yürütülüp, yürütülmediği konusunda 3 şıklı olarak sorulan soruların yanıtları Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16 : İşletmenizde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmekte/midir?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	13	13,0	13,0	13,0
Kimen	37	37,0	37,0	50,0
Hayir	50	50,0	50,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 16’da görüleceği gibi, ankete katılan işletmelerin, % 13’ünde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir, % 37’sinde iç denetim süreci kısmen etkin bir şekilde yürütülmekte olup, % 50’sinde ise iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmemektedir.

4.6.1.17. İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmakta/mıdır?

Ankete katılan işletmelere, iç denetim sürecinde elde edilen bulguların, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanıp, raporlanmadığına ilişkin 3 şıklı soruların yanıtları Tablo 17’de gösterilmiştir.

Tablo 17 : İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmakta/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	20	20,0	20,0	20,0
Kismen	38	38,0	38,0	58,0
Hayir	42	42,0	42,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 17’de görüleceği üzere işletmelere sorulan, İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmakta mıdır? sorusuna, işletmelerin, % 20’si Evet yanıtını vermişler, % 38’i Kısmen raporlanmaktadır yanıtını vermişler, % 42’si ise Hayır yanıtını verip hiç raporlanmadığını belirtmişlerdir.

4.6.1.18. İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır?

Ankete katılan işletmelere, “İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır” diye sorulmuş ve alınan yanıtlar Tablo 18’de gösterilmiştir.

Tablo 18 : İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	23	23,0	23,0	23,0
Kismen	38	38,0	38,0	61,0
Hayir	39	39,0	39,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 18’de görüleceği üzere, işletmelere sorulan, İç denetime ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta mıdır? sorusuna işletmelerin % 23’ü Evet yanıtını vermişler, % 38’i Kısmen yanıtını vermişler, işletmelerin % 39’u ise Hayır yanıtını vermişlerdir.

4.6.1.19 Alternatif iç denetimin varlığı

Aşağıdaki önermelerde de, iç denetim ekibinin varlığına (yokluğu) ek olarak, alternatif bir kontrol mekanizmasının olup olmadığına yönelik önermeler bulunmaktadır. Burada da en önemli gösterge olan ortalamanın bir önceki bölümde olduğu gibi 3’lü ölçekte (1- Evet; 2- Kısmen; 3- Hayır) değerlendirildiğini hatırlatalım.

Tablo 19 : Alternatif iç denetimin varlığı

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
İşletmemizde Etkin bir İç Kontrol Sistemi Vardır	100	1	3	2,15	,770
İşletmemizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmaktadır	100	1	3	2,15	,770
İşletmemizde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik cabalarda iç denetim birimince sunulan bilgiler üst yönetim tarafından dikkate alınmaktadır	100	1	3	2,04	,803
Valid N (listwise)	100				

4.6.1.20. İşletmenizde etkin bir iç kontrol sistemi var/mıdır?

Ankete katılan işletmelere, İşletmenizde Etkin bir İç Kontrol Sistemi var/mıdır? diye sorulan sorulara, işletmeler 3 tür yanıt vermişlerdir. İşletmelerin verdikleri yanıtları Tablo 20’de görülmektedir.

Tablo 20 : İşletmenizde Etkin bir İç Kontrol Sistemi var/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	23	23,0	23,0	23,0
Kismen	39	39,0	39,0	62,0
hayir	38	38,0	38,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 20’de görüleceği gibi, işletmelerin, % 23’ü Evet yanıtını vermişler, % 39’u Kısmen yanıtını vermişler, % 38’i ise Hayır yanıtını vermişlerdir.

4.6.1.21. İşletmenizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmakta/mıdır?

Ankete katılan işletmelere sorulan, İşletmenizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmakta/mıdır ? sorusuna verilen üç değişkenli yanıt verilmiştir. Verilen yanıtlar Tablo 21’de görülmektedir.

Tablo 21: İşletmenizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmakta/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	23	23,0	23,0	23,0
Kismen	39	39,0	39,0	62,0
Hayir	38	38,0	38,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 21’de görüleceği gibi, işletmelere sorulara karşılık verilen üç değişik yanıtlara göre işletmelerin, % 23’ü Evet demişler, % 39’u Kısmen yanıtını vermişler, % 38’i ise Hayır yanıtını vermişlerdir.

4.6.1.22. İşletmenizde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik çabalarda, iç denetim birimince sunulan bilgiler, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır ?

Ankete katılan işletmelere, İşletmenizde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik çabalarda, iç denetim birimince sunulan bilgiler, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır ? diye sorulmuş ve alınan yanıtlar Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22 : İşletmenizde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik çabalarda, iç denetim birimince sunulan bilgiler, üst yönetim tarafından dikkate alınmakta/mıdır?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	30	30,0	30,0	30,0
Kismen	36	36,0	36,0	66,0
Hayir	34	34,0	34,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 22’de görüleceği üzere, işletmelere sorulan, İşletmenizde iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmaya yönelik çabalarda, iç denetim birimince sunulan bilgiler, üst yönetim tarafından dikkate alınmaktamıdır ? sorusuna işletmelerin, % 30’u Evet yanıtını vermişler, % 36’sı Kısmen yanıtını vermişler, % 34’ü ise Hayır yanıtını vermişlerdir.

Her iki grup değerlendirmeden elde ettiğimiz sonuç şudur :

Firmaların önemli bir bölümü, firma içinde bir iç denetim birimini hiç oluşturmamıştır. Bunu ilk grup önermelerin (4 önerme) sonuçlarından anlıyoruz. İkinci grup önerme ise (3 önerme), iç denetim birimi olmayan firmaların alternatif denetim sistemlerini de oluşturmadıklarını anlatmaktadır. Yani firmalarımız ne ilgili denetim birimlerini kurmuşlar ne de birimin yokluğunda alternatif denetim yaklaşımlarını benimsemişlerdir.

4.6.1.23. İç Denetim bağımsız bir fonksiyondur

Ankete katılan İşletmelere, İç Denetim bağımsız bir fonksiyondur yargısı için beş yargı görüşü iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 23’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 23 : İç Denetim bağımsız bir fonksiyondur

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,0	2,0	2,0
Kismen katılmıyorum	10	10,0	10,0	12,0
Kararsızım	3	3,0	3,0	15,0
Kismen katılıyorum	16	16,0	16,0	31,0
Kesinlikle Katılıyorum	69	69,0	69,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 23’de görüleceği gibi, İç Denetim bağımsız bir fonksiyondur yargısına işletmelerin, % 2’si Kesinlikle Katılmıyorum, % 10’u kısmen katılmıyorum, % 3’ü kararsızım, % 16’sı kısmen katılıyorum, % 69’u ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek yargıya katılma derecelerini belirtmişlerdir.

4.6.1.24. İç denetim organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür

Ankete katılan işletmelere, İç denetim organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür, yargısı için beş yargı görüşü iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 24’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 24 : İç denetim organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	3	3,0	3,0	3,0
Kismen Katılmıyorum	6	6,0	6,0	9,0
Kararsizim	1	1,0	1,0	10,0
Kismen Katılıyorum	15	15,0	15,0	25,0
Kesinlikle Katılıyorum	75	75,0	75,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 24’de görüleceği gibi, İç denetim organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür, yargısına işletmelerin, % 3’ü kesinlikle katılmıyorum, % 6’sı kısmen katılmıyorum, % 1’i kararsızım, % 15’i kısmen katılıyorum, % 75’i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek yargıya katılma derecelerini belirtmişlerdir.

4.6.1.25. İç denetim, organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar

Ankete katılan işletmelere, İç denetim, organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar, yargısı için beş yargı görüşü iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 25’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 25 : İç denetim, organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	3	3,0	3,0	3,0
Kismen Katılmıyorum	3	3,0	3,0	6,0
Kararsizim	1	1,0	1,0	7,0
Kismen katılıyorum	11	11,0	11,0	18,0
Kesinlikle katılıyorum	82	82,0	82,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 25’de görüleceği üzere, İç denetim, organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar, yargısına işletmelerin, % 3’ü kesinlikle katılmıyorum, % 3’ü kısmen katılmıyorum, % 1’i kararsızım, % 11’i kısmen katılıyorum, % 82’si ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek yargıya katılma derecelerini belirtmişlerdir.

4.6.1.26. İç denetim risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar

Ankete katılan işletmelere, İç denetim risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar, yargısı için beşyargı görüşü iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 26’da sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 26 : İç denetim risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	1	1,0	1,0	1,0
Kismen Katılmıyorum	4	4,0	4,0	5,0
Kararsızım	2	2,0	2,0	7,0
Kismen Katılıyorum	10	10,0	10,0	17,0
Kesinlikle katılıyorum	83	83,0	83,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 26’da görüleceği gibi, İç denetim risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar yargısına işletmelerin, % 1’i kesinlikle katılmıyorum, % 4’ü kısmen katılmıyorum, % 2’si kararsızım, % 10’u kısmen katılıyorum, % 83’ü ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek görüşlerini belirtmişlerdir.

4.6.1.27. İç denetim, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur

Ankete katılan işletmelere, İç denetim, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur, yargısı için beş yargı görüşü iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 27’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 27 : İç denetim, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	1,0	1,0
Kismen katılmıyorum	3	3,0	3,0	4,0
Kararsızım	1	1,0	1,0	5,0
Kismen Katılıyorum	13	13,0	13,0	18,0
Kesinlikle Katılıyorum	82	82,0	82,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 27’de görüleceği gibi, İçdenetim, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur yargısına işletmelerin, % 1’i kesinlikle katılmıyorum, % 3’ü kısmen katılmıyorum, % 1’i kararsızım, % 13’ü kısmen katılıyorum, % 82’si ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek görüşlerini belirtmişlerdir.

4.6.1.28. Türkiye’deki işletmelerde, iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyor musunuz?

Ankete katılan işletmelere, Türkiye’deki işletmelerde iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyorsunuz ? sorusuna verilen yanıtlar Tablo 28’de gösterilmiştir.

Tablo 28 : Türkiye’deki işletmelerde, iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyor musunuz?

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Evet	2	2,0	2,0	2,0
Kısmen	41	41,0	41,0	43,0
Hayır	57	57,0	57,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 28’de, Türkiye’deki işletmelerde, iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyorsunuz? sorusuna işletmelerin, % 2’i evet, % 41’i kısmen, % 57’si ise hayır diyerek soruları yanıtlamıştır.

4.6.1.29. İç denetim gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir

Ankete katılan işletmelere, İç denetim gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir, yargısı için üç yargı görüşü iç denetçilere ve/veya muhasebe

sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 29’da sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 29 : İç denetim gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,0	5,0	5,0
Kismen Katılmıyorum	9	9,0	9,0	14,0
Kararsızım	3	3,0	3,0	17,0
Kismen Katılıyorum	35	35,0	35,0	52,0
Kesinlikle Katılıyorum	48	48,0	48,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 29’ da görüleceği gibi, İç denetim gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir, yargısına işletmelerin, % 5’i kesinlikle katılmıyorum, % 9’u kısmen katılmıyorum, % 3’ü kararsızım, % 35’i kısmen katılıyorum, % 48’i ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek yargıya katılma derecelerini belirtmişlerdir.

4.6.1.30. İç denetim de alt kademe yöneticileri direnmektedirler

Ankete katılan işletmelere, İç denetim de alt kademe yöneticileri direnmektedirler, yargısı için beş yargı görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 30’da sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 30 : İç denetim de, alt kademe yöneticileri direnmektedirler

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	5	5,0	5,0	5,0
Kismen Katılmıyorum	9	9,0	9,0	14,0
Kararsızım	3	3,0	3,0	17,0
Kismen Katılıyorum	35	35,0	35,0	52,0
Kesinlikle Katılıyorum	48	48,0	48,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 30’da görüleceği üzere, İç denetim de alt kademe yöneticileri direnmektedirler, Yargısına, işletmelerin %5’i kesinlikle katılmıyorum, % 9’u kısmen katılmıyorum, % 3’ü kararsızım, % 35’i kısmen katılıyorum, % 48’i ise kesinlikle katılıyorum yanıtlarını vererek, yargıya katılma derecelerini belirtmişlerdir.

4.6.1.31. İç denetimde üst kademe yöneticileri direnmektedirler

Ankete katılan işletmelere, İç denetimde üst kademe yöneticileri direnmektedirler, yargısı için beş yargı görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 31’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 31: İç denetimde üst kademe yöneticileri direnmektedirler

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle katılmıyorum	5	5,0	5,0	5,0
Kismen Katılmıyorum	14	14,0	14,0	19,0
Kararsızım	5	5,0	5,0	24,0
Kismen Katılıyorum	37	37,0	37,0	61,0
kesinlikle Katılıyorum	39	39,0	39,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 31’de görüleceği gibi, İç denetimde üst kademe yöneticileri direnmektedirler, yargısına işletmelerin, % 5’i kesinlikle katılmıyorum, % 14’ü kısmen katılmıyorum, % 5’i kararsızım, % 37’si kısmen katılıyorum, % 39’u ise kesinlikle katılıyorum yanıtını vererek yargıya katılma derecelerini göstermişlerdir.

4.6.1.32. İç denetimde yeterli donanıma sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır

Ankete katılan işletmelere, İç denetimde yeterli donanıma sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır, yargısı için beş yargı görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 4.32’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 32 : İç denetimde yeterli donanıma sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle katılmıyorum	9	9,0	9,0	9,0
	Kismen katılmıyorum	12	12,0	12,0	21,0
	Kararsızım	3	3,0	3,0	24,0
	Kismen Katılıyorum	33	33,0	33,0	57,0
	Kesinlikle Katılıyorum	43	43,0	43,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Tablo 32’de görüleceği gibi, İç denetimde yeterli donanıma sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır yargısına işletmelerin, % 9’u kesinlikle katılmıyorum, % 12’si kısmen Katılmıyorum, % 3’ü kararsızım, % 33’ü kısmen katılıyorum, % 43’ü ise kesinlikle katılıyorum Yanıtlarını vererek yargıya katılma derecelerini göstermişlerdir.

4.6.1.33. İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir

Ankete katılan işletmelere, İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir önerisi için, beş şıklı katılma görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 33’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 33 : İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	4	4,0	4,0	4,0
	Kismen Katılmıyorum	11	11,0	11,0	15,0
	Kararsızım	2	2,0	2,0	17,0
	Kismen katılıyorum	24	24,0	24,0	41,0
	Kesinlikle Katılıyorum	59	59,0	59,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Tablo 33’de görüleceği üzere, İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir önerisine şirketlerin, % 4’ü kesinlikle katılmıyorum, % 11’i kısmen katılmıyorum, % 2’si kararsızım, % 24’ü kısmen katılıyorum, % 59’u ise kesinlikle katılıyorum yanıtlarını vererek öneriye katılma derecelerini göstermişlerdir.

4.6.1.34. İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir

Ankete katılan işletmelere, İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir yargısı için beş yargı görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 34’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 34 : İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,0	1,0	1,0
	Kismen Katılmıyorum	1	1,0	1,0	2,0
	Kararsızım	4	4,0	4,0	6,0
	Kismen Katılıyorum	14	14,0	14,0	20,0
	Kesinlikle Katılıyorum	80	80,0	80,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Tablo 34’de görüleceği gibi, İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir, yargısına işletmelerin, % 1’i kesinlikle katılmıyorum, % 1’i kısmen katılmıyorum, % 4’ü kararsızım, % 14’ü kısmen katılıyorum, % 80’i ise kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt vererek yargıya katılma derecelerini göstermişlerdir.

4.6.1.35. İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir

Ankete katılan işletmelere, İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir, önerisi için, beş şıklı katılma görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe

sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 35’de sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 35 : İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,0	2,0	2,0
Kismen Katılmıyorum	1	1,0	1,0	3,0
Kararsızım	2	2,0	2,0	5,0
Kismen Katılıyorum	11	11,0	11,0	16,0
Kesinlikle Katılıyorum	84	84,0	84,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 35’de görüleceği gibi, işletmelere, İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir, önerisine verilen yanıtlarda şirketlerin, % 2’si kesinlikle katılmıyorum, % 1’i kısmen katılmıyorum, % 2’si kararsızım, % 11’i kısmen katılıyorum, % 84’ü ise kesinlikle katılıyorum diye yanıtlar vererek öneriye katılma derecelerini göstermişlerdir.

4.6.1.36. İç denetimin öneminin anlaşılması için şirket içi eğitimler yaygınlaşmalıdır

Ankete katılan işletmelere, İç denetimin öneminin anlaşılması için şirketiçi eğitimler yaygınlaşmalıdır önerisi için, dört şıklı katılma görüşü, iç denetçilere ve/veya muhasebe sorumlusuna yöneltilmiş ve bu yargıya katılma dereceleri sorulmuş, Tablo 36’da sonuçlar gösterilmiştir.

Tablo 36 : İç denetimin öneminin anlaşılması için, şirketiçi eğitimler yaygınlaşmalıdır

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,0	2,0	2,0
Kismen Katılmıyorum	1	1,0	1,0	3,0
Kismen Katılıyorum	9	9,0	9,0	12,0
Kesinlikle Katılıyorum	88	88,0	88,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Tablo 36’ da görüleceği gibi, işletmelere, İç denetimin öneminin anlaşılması için şirket içi eğitimler yaygınlaşmalıdır önerisine verilen yanıtlarda şirketlerin, % 2’si kesinlikle katılmıyorum, % 1’i kısmen katılmıyorum, % 9’u kısmen katılıyorum, % 88’i ise kesinlikle katılıyorum yanıtlarını vererek öneriye katılma derecelerini göstermişlerdir.

Önerme Sınamaları :

Bu noktaya gelinceye kadar,

a- Bütün firmaların, iç denetim ve kontrol gerekliliğine inanmış oldukları,

b- Pratikte ise bunun gereklerini çok az yerine getirmiş oldukları ve yeni yasal düzenlemeler için çok hazırlıklı olmadıkları anlaşılmıştır. Firmaların çok azı iç denetim birimlerini kurmuş ve çalıştırmaktadır. Bu noktadan sonra ise ne tür firmaların uyum sağlamak ve öne çıkmakta avantaj sağladıklarını anlayabilmek için çeşitli ikili ilişkilere bakacağız. Daha öncede değinildiği gibi kısmi başarı değişkeni olarak firmalarda iç denetim biriminin olması (denetvar) değişkenini seçmiştik. Şimdi, denetim birimi olması halinin daha çok hangi tür firmalarda olduğunu anlamak için “denetvar” değişkeninin çeşitli önemli değişkenlerle çapraz ilişkisine bakacağız. Bu ilişkilerden ilki firmanın hukuki statüsüdür.

Tablo 37 : Denetim var ve Hukuki Tür Çapraz Tablosu

		huktur		Total
		Anonim şirket	Limited şirket	
denetvar	Count	4	13	17
	% within denetvar	23,5%	76,5%	100,0%
	% within huktur	36,4%	14,6%	17,0%
Hayir	Count	7	76	83
	% within denetvar	8,4%	91,6%	100,0%
	% within huktur	63,6%	85,4%	83,0%
Total	Count	11	89	100
	% within denetvar	11,0%	89,0%	100,0%
	% within huktur	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 37’de görüleceği gibi, denetvar-huktur çapraz tablosunda, şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin hukuk türüne göre farklılaşmaktadır. Anonim şirketlerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 36,4 iken, Limited şirketlerde bu olasılık % 14,6 dır.

Tablo 38 : Bağımsız Örneklem t Testi-1

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
İsletmede iç denetim departmanı Varmidir	7,592	,007	-1,824	98	,071	-,218	,119	-,454	,019
			-1,388	11,258	,192	-,218	,157	-,562	,126

Şirketlerin hukuki türlerine göre, iç denetim sisteminin varlığı, Anonim ve Limited

şirketlerde % 90 güven derecesinde farklılaşmaktadır, yani anonim şirketlerde iç denetim sisteminin varlığı, Limited şirketlerde bulunan iç denetim sisteminden daha büyüktür ve bu fark, İstatistiksel farklılıktır (bkz.; $t = -1,824$ varyansın eşitliği halinde).

Çıplak gözle bakıldığında, anonim şirket türlerinde iç denetim birimi ve sisteminin varlığı % 36.4 oranı ile, limited şirketlerdeki oranın (% 14.6) çok üzerindedir. Ancak istatistiksel sınamada farklılık ancak % 90 güven derecesinde anlamlı bulunmuştur. Bunun nedeni, örneğimizdeki firmalar içinde (n=11) çok azının anonim şirket statüsünde olmasıdır. İstatistiksel dilde biz buna serbestlik derecesinin küçük olması hali diyoruz. Yani daha çok

anonim şirket görebilseydik bu farklılık çok daha net olacaktı. (% 95 ve üzeri güven derecesinde).

Buradan elde ettiğimiz dolaylı çıkarıma, sermaye şirketlerinin bile nitelik ve gelişme düzeyi olarak “kurumsallaşma” aşamasında olmamasıdır.

4.6.1.37. İç denetimin varlığı ve firmaların hizmet alanları

Tablo 39 : Denetim var ve Hizmet Türü Çapraz Tablosu

			hiztur			Total
			Ticaret	Uretim	Hizmet	
denetvar	Evet	Count	12	2	3	17
		% within denetvar	70,6%	11,8%	17,6%	100,0%
		% within hiztur	27,9%	10,0%	8,1%	17,0%
	Hayir	Count	31	18	34	83
		% within denetvar	37,3%	21,7%	41,0%	100,0%
		% within hiztur	72,1%	90,0%	91,9%	83,0%
Total		Count	43	20	37	100
		% within denetvar	43,0%	20,0%	37,0%	100,0%
		% within hiztur	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 39’da görüleceği gibi, denetvar-hiztur çapraz tablosunda, şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin hizmet türüne göre de farklılaşmaktadır.

Hizmet türü, ticaret olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 27,9 ‘dur,

Hizmet türü, üretim olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 10,0 ‘dır,

Hizmet türü, hizmet olan işletmelerde ise, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 8,1’ dir.

Tablo bize Ticaret şirketlerinde iç denetimin diğer türlerden daha yüksek olduğunu göstermektedir (% 27.9). Buna karşılık diğer şirket türlerindeki ortalama % 9 civarındadır.

İstatistiksel anlamda farklılık düzeyinin % 92’de gerçekleşmesi, yine gözlem sayısının yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Yani, Ticaret şirketleri diğer şirket türlerine göre denetim düzeyi açısından daha iyi örgütlenmişlerdir. Aşağıdaki test sonucu tablosu,

varyansların eşit olmaması durumunda güven derecesinin % 91.9'a ulaştığını göstermektedir (t= -1.835).

Tablo 40 : Bağımsız Örneklem t Testi-2

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
İşletmede iç denetim departmanı vardır	14,494	,000	-1,598	61	,115	-,179	,112	-,403	,045
			-1,835	52,548	,072	-,179	,098	-,375	,017

Tablonun gösterdiği sonuç ikinci önemli bulgu olarak önümüzdedir. Ticaret şirketleri diğerlerine göre iç denetim açısından daha iyi örgütlenmişlerdir. Burada istatistiksel bir hatırlatma yapmamız gerekir. Denetim ve hizmet türü çapraz ilişki gösteren tablomuzda, şirket türleri 3 kategoride (ticaret, üretim ve hizmet) toplanmıştı. Bağımsız t-test prosedüründe, gözlem sayısını arttırabilmek için üretim ve hizmet şirketleri aynı gruba konarak, kıyaslanan grup sayısı 2'ye düşürülmüştür, 3 grup korunsaydı, bize “Varyans Analizi” gerekecekti ve 3 gruba kıyaslama örnek hacimlerindeki yetersizlik nedeni ile mümkün olmayacaktı.

4.6.1.38. İç Denetim ve Sektörel Ayırım

Tablo 41 : Denetim var ve Sektör Çapraz Tablosu

			sektor				Total
			Insaat	Gıda	Tekstil	Diğerleri	
denetvar	Evet	Count	4	4	0	9	17
		% within denetvar	23,5%	23,5%	0%	52,9%	100,0%
		% within sektor	30,8%	23,5%	0%	13,4%	17,0%
	Hayır	Count	9	13	3	58	83
		% within denetvar	10,8%	15,7%	3,6%	69,9%	100,0%
		% within sektor	69,2%	76,5%	100,0%	86,6%	83,0%
Total	Count	13	17	3	67	100	
	% within denetvar	13,0%	17,0%	3,0%	67,0%	100,0%	
	% within sektor	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Tablo 41’de görüleceği gibi, , denetvar-sektor çapraz tablosunda, şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin sektör türüne göre farklılaşmaktadır.

Sektör türü, inşaat olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 30,8’ dir,

Sektör türü, gıda olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 23,5’ dir,

Sektör türü, tekstil olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 0’ dır.

Sektör türü, diğerleri olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 13,4’ dür.

Tablo 42 : Bağımsız Örneklem t Testi -3

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
İşletmede iç denetim departmanı var mıdır	10,243	,002	-1,692	98	,094	-,138	,082	-,300	,024
			-1,510	43,586	,138	-,138	,091	-,322	,046

Şirketlerin sektör türlerine göre, iç denetim sistemlerinin varlığı, inşaat ve gıda sektörleri diğer sektörlerden istatistiksel olarak farklıdır (bkz.; $t = -1,692$ varyansın eşitliği halinde). Daha önceki testte olduğu gibi, burada da işkollarına göre gruplama yaparsak, inşaat ve gıda iş kollarında diğerlerine göre % 90 güven derecesinde bir istatistiksel farklılık gözlemlenmektedir.

4.6.1.39. İç Denetim ve Çalışan Sayısı

Çalışan sayısının fazla olduğu firmalarda kurumsal yapı ve iç denetimin diğerlerine göre daha gelişkin olduğu beklenebilir. Nitekim 100'den fazla insan çalıştıran firmalarda iç denetimin varlığı, 50 altında insan çalıştıranlardan oldukça farklılaşmaktadır.

Tablo 43 : Denetim var ve Personel Sayı Çapraz Tablosu

			persay			Total
			10-50	51-100	101-500	
denetvar	Evet	Count	13	2	2	17
		% within denetvar	76,5%	11,8%	11,8%	100,0%
		% within persay	14,1%	40,0%	66,7%	17,0%
Hayir	Count	79	3	1	83	
	% within denetvar	95,2%	3,6%	1,2%	100,0%	

	% within persay	85,9%	60,0%	33,3%	83,0%
Total	Count	92	5	3	100
	% within denetvar	92,0%	5,0%	3,0%	100,0%
	% within persay	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 43’de görüleceği gibi, denetvar-persay çapraz tablosunda, şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin personel sayısı türüne göre farklılaşmaktadır.

Personel sayısı, 10-50 arası olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 14,1’dir,

Personel sayısı, 51-100 arası olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 40,0’dır,

Personel sayısı,101-500 arası olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 66,7’dir.

Tablo 44 : Bağımsız Örneklem t Testi – 4

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
İşletmede iç denetim departmanı vardır	8,313	,005	2,655	98	,009	,359	,135	,091	,627
			1,864	7,532	,102	,359	,192	-,090	,807

Şirketlerin personel sayısına göre iç denetim sistemlerinin varlığı, Çalışan personel sayısı 50’nin üzerinde ise, çok belirgin bir şekilde farklıdır. Güven derecesi % 99’dur. (probvalue:0,99) (bkz.; t = 2,655 varyansın eşitliği halinde).

4.6.1.40. İç Denetim ve Denetçilerin Eğitim Düzeyi

İç denetçi ve iyi eğitilmiş muhasebe sorumlularının varlığı, firmanın denetim örgütlenmesini güçlendirmektedir.

Tablo 45 : Denetim var ve Eğitim Çapraz Tablosu

			egitim					Total
			Lise	On Lisans	Lisans	Lisans Ustu	Doktora	
denetvar	Evet	Count	4	0	12	1	0	17
		% within denetvar	23,5%	0%	70,6%	5,9%	0%	100,0%
		% within egitim	12,9%	0%	21,8%	50,0%	0%	17,0%
	Hayir	Count	27	11	43	1	1	83
		% within denetvar	32,5%	13,3%	51,8%	1,2%	1,2%	100,0%
		% within egitim	87,1%	100,0%	78,2%	50,0%	100,0%	83,0%
Total	Count	31	11	55	2	1	100	
	% within denetvar	31,0%	11,0%	55,0%	2,0%	1,0%	100,0%	
	% within egitim	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Tablo 45’de görüleceği gibi, , denetvar-egitim çapraz tablosunda, şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti, ilgili bölümde görevli, şirket personelinin eğitim durumuna göre farklılaşmaktadır.

Eğitim durumu, lise olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 12,9’ dur.

Eğitim durumu önlisans olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 0’dır.

Eğitim durumu lisans olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 21,8’ dir.

Eğitim durumu lisansüstü olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 50’dir.

Tablo 46 : Bağımsız Örneklem t Testi - 5

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
İşletmede iç denetim departmanı varmidir	13,506	,000	1,701	98	,092	,129	,076	-,021	,279
			1,796	97,956	,076	,129	,072	-,014	,271

Şirket personelinin (iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlusunun) eğitim durumlarına göre iç denetim sistemlerinin varlığı, şirketlerin iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlularının eğitim düzeyi yükseldikçe, iç denetim sisteminin varlığı olasılığı armaktadır. % 92.4 güven derecesinde farklılaşma olduğunu görmekteyiz (bkz.; t = 1,701 varyansın eşitliği halinde).

Tablo 47 : Denetim var ve Sertifika Çapraz Tablosu

			sertfka			Total
			*SMMM	**YMM	Diger...	
denetvar	Evet	Count	9	0	8	17
		% within denetvar	52,9%	,0%	47,1%	100,0%
		% within sertfka	20,9%	,0%	14,3%	17,0%
Hayir	Hayir	Count	34	1	48	83
		% within denetvar	41,0%	1,2%	57,8%	100,0%
		% within sertfka	79,1%	100,0%	85,7%	83,0%
Total		Count	43	1	56	100
		% within denetvar	43,0%	1,0%	56,0%	100,0%
		% within sertfka	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**Yeminli Mali Müşavir

Tablo 47’de görüleceği gibi , denetvar-sertifika çapraz tablosunda, Şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti, ilgili bölümde görevli, Şirket personelinin sertifika durumuna göre farklılaşmaktadır.

Sertifika durumu, SMMM olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 20,9’dur.

Sertifika durumu YMM olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 0’dır.

Sertifika durumu diğerleri olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 14,3’dur.

SONUÇ

Bu çalışma, Türkiye’de 01 Ocak 1957 tarihinden beri yürürlükte olan ve yaklaşık 55 yıldır Türkiye’deki Ticari faaliyetlere hukuki dayanak teşkil eden, 6762 Sayılı mevcut TTK.’nın yerine, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olan, 6102 Sayılı yeni TTK. ile, şimdiye kadar kurulmuş olan ve şimdiden sonra kurulacak olan sermaye şirketlerinin iç kontrol organizasyonları ve bağımsız dış denetime hazırlık uyumunu sağlayarak, şirketler açısından yeni TTK.’na yumuşak bir geçiş yapılmasına katkıda bulunmak amacıyla yapılmıştır.

Güvenilirlik testleri sonucunda veri analizleri yorumlarından şunlar anlaşılmaktadır:

a-Bütün sermaye şirketlerinin iç denetim ve kontrol gerekliliğine inanmış durumdadırlar.

b-Pratikte ise bunun gereklerini çok az yerine getirmiş oldukları ve yeni yasal düzenlemeler için çok hazırlıklı olmadıkları anlaşılmaktadır.

c- Sermaye şirketlerinin az bir bölümünün, iç denetim birimlerini kurmuş ve çalıştırmakta oldukları anlaşılmıştır. Bu noktadan sonra ise yeni TTK.’na özellikle konumuz gereği iç kontrol ve bağımsız dış denetim kapsamında ne tür firmaların uyum sağlamak ve öne çıkmakta avantaj sağladıklarını anlayabilmek için çeşitli ikili ilişkilere baktığımızda (çapraz tablolar) şunlar görülmektedir :

•Şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin hukuk türüne göre değişmekte olup Anonim şirketlerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 36,4 iken, Limited şirketlerde bu olasılık % 14,6 olduğu görülmektedir (çapraz tablo 37). Şirketlerin hukuki türlerine göre, iç denetim sisteminin varlığı, Anonim ve Limited şirketlerde % 90 güven derecesinde farklılaşmaktadır.Yani, anonim şirketlerde iç denetim sisteminin varlığı, Limited şirketlerde bulunan iç denetim sisteminden daha büyüktür ve bu fark, İstatistiksel açıdan anlamlıdır (çapraz tablo 38; $t = -1,824$ varyansın eşitliği halinde). Buradan elde ettiğimiz dolaylı çıkarımlara; sermaye şirketlerinin bile nitelik ve gelişme düzeyi olarak “kurumsallaşma” aşamasında olmamasıdır.

•Şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin hizmet türüne göre değişmekte olup;

- Hizmet türü, ticaret olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 27,9’dur,
- Hizmet türü, üretim olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 10,0 ‘dır,
- Hizmet türü, hizmet olan işletmelerde ise, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 8,1’ dir.

Tablo bize Ticaret şirketlerinde iç denetimin diğer türlerden daha yüksek olduğunu göstermektedir(% 27.9). Yani, Ticaret şirketleri diğer şirket türlerine göre denetim düzeyi açısından daha iyi örgütlenmişlerdir (çapraz tablo 39).

•Şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirketin sektör türüne göre değişmekte olup;

- Sektör türü, inşaat olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 30,8'dir,
- Sektör türü, gıda olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 23,5'dir,
- Sektör türü, tekstil olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 0'dır,
- Sektör türü, diğerleri olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 13,4'dür.

Daha önceki testlerde olduğu gibi, burada da iş kollarına göre gruplama yaparsak, inşaat ve gıda iş kollarında diğerlerine göre % 90 güven derecesinde bir istatistiksel farklılık gözlemlenmektedir (çapraz tablo 41).

•Şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti şirkette çalışan personel sayısı türüne göre değişmekte olup, çalışan sayısının fazla olduğu firmalarda kurumsal yapı ve iç denetimin diğerlerine göre daha gelişkin olduğu beklenebilir. Nitekim 100'den fazla insan çalıştıran firmalarda iç denetimin varlığı, 50 altında insan çalıştıranlardan oldukça farklılaşmaktadır.

- Personel sayısı, 10-50 arası olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 14,1'dir,
- Personel sayısı, 51-100 arası olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 40,0'dır,
- Personel sayısı,101-500 arası olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı % 66,7' dir.

Şirketlerin personel sayısına göre iç denetim sistemlerinin varlığı, Çalışan personel sayısı 50'nin üzerinde ise, çok belirgin bir şekilde farklıdır. Güven derecesi % 99'dur (probvalue = 0,99) (çapraz tablo 43, t = 2,655 varyansın eşitliği halinde).

•Şirketlerde iç denetim sisteminin mevcudiyeti, ilgili bölümde görevli, şirket personelinin eğitim durumuna göre değişmekte olup,

- Eğitim durumu, lise olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı,% 12,9' dur,
- Eğitim durumu önlisans olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 0'dır,
- Eğitim durumu lisans olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 21,8' dir.
- Eğitim durumu lisansüstü olan işletmelerde, iç denetim sisteminin olma olasılığı, % 50'dir.

İç denetçi ve iyi eğitimli muhasebe sorumlularının varlığı, firmanın denetim örgütlenmesini güçlendirmektedir. Şirket personelinin (iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlusunun) eğitim durumlarına göre iç denetim sistemlerinin varlığı, şirketlerin iç denetçi ve/veya muhasebe sorumlularının eğitim düzeyi yükseldikçe, iç denetim sisteminin varlığı olasılığı artmaktadır. % 92.4 güven derecesinde farklılaşma olduğunu görmekteyiz. (çapraz tablo 45, $t = 1,701$ varyansın eşitliği halinde).

Bu çalışmamızdan, sermaye şirketlerinin bile nitelik ve gelişme düzeyi olarak “kurumsallaşma” aşamasında olmadığını görebiliriz. Türkiye’ de kurulu bulunan sermaye şirketlerinin yeni TTK’ na uyumu bir hayli zaman alacaktır. Şirketlere önerimiz:

- Bir an önce kurumsallaşma aşamasına geçmeleri ve kurumsallaşmaları (kurumsallaşmaya daha yatkın olduğu için mümkünse Anonim Şirket statüsünde kurulmalı),
- İç kontrol organizasyonlarını kurmaları (kurmayanlar için),
- İç kontrol organizasyonunda görev alacak personelin eğitim düzeylerinin asgari Lisans ve/veya Yüksek Lisans seviyesinde olmasına ve mesleki anlamda ruhsat, sertifika v.b. belge sahibi olmasına özen göstermeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2007). “Basel II ve İç Kontrol” Ankara SMMM Odası Yayınları, Sayı,53, Ankara.
- Ataman, B. (2000). “Türk Denetim Kurumları”: Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Boynton, W. ve Raymond, N.J. (2006). “Modern Auditing : Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting”, 8th Edition, John Wiley & Sons., Hoboken, New Jersey, USA.
- Bozkurt, N. (2006). “Muhasebe Denetimi”: Alfa Yayınevi, İstanbul.
- Coenen, T. (2008). “*Essentials of Corporate Fraud*” John Wiley&Sons, Inc., NewYork, USA.
- Deloitte,(2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Hukuki Uyum ve Yol Haritası” (http://www.denetimnet/Pages/hukuki_uyum_yol_haritasi.aspx) (Erişim Tarih: 01Mayıs 2012).
- Deloitte,(2012).“Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim” (<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%C3%BCrk-Ticaret-Kanunu-ve-B1z-Denetim.pdf>) (Erişim Tarihi: 14 Nisan,2012).
- Denetim.net, (2012). “Türkçe iç Denetim Terminolojisinin Gelistirilmesi ihtiyacı” <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Ic%20Denetim%20Terminoloji%20Gelistirme%20Ihtiyaci.pdf> (Erişim tarihi:07 Mayıs 2012).
- Denetimnet, (2012). “Bağımsız Denetim Raporunun Temel Unsurları” (http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporu_disdenetim.aspx) (Erişim Tarihi: 05 Mayıs 2012).
- Duman, Ö. (2008). “Muhasebe Denetimi ve Raporlama” Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, M. (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği” Doğuş Üniversitesi Dergisi, 5, 51-63.

- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği” Doktora tezi, Doğu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ersoy, A. & Dönmez, A. (2012). “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye” (<http://yayinlar.yesevi.edu.tr/files/article/6.pdf>) (Erişim Tarihi: 07 Mayıs 2012).
- Finansal denetçi, (2012).“Bağımsız Denetim Nedir? (<http://www.finansaldenetci.com/tag/bagimsiz-denetim-rapor-turleri/>) (Erişim Tarihi: 02 Mayıs 2012).
- Gücenme, Ü. (2004). “Muhasebe Denetimi” Motif Matbaacılık, İstanbul.
- Güler, E. (2006). Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul.
- Güredin, E. (1993). “Denetim”, 5 Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği (2004). “Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt”, Yıldız Ofset, İstanbul.
- Holmes, W. and W. S. O. (1975). “ *Auditing*, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yönetimi” Cilt.1 Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul.
<http://www.tubitak.gov.tr/sid/1623/pid/1620/index.htm;jsessionid=B4259A3730DEA5643801B8E214C5301B> (Erişim Tarihi: 21 Mayıs 2012).
- İç denetim.net (2012). “İç denetim nedir” <http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir> (Erişim Tarihi: 21 Mayıs 2012).
- İnam, B. (2007). “Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kepekçi, C. (2004). “Bağımsız Denetim” Avcıol Basım Yayın, 5.Baskı, İstanbul.
- Konrath, L.F. (2001). “Auditing: A Risk Analysis Approach” Transcontinental.

- Kökbulut, İ. (2012). "Anonim Şirketlerde Bağımsız Dış Denetim" <http://ekonomi.bugun.com.tr/anonim-sirketlerde-bagimsiz-dis-denetim-159601-makalesi.aspx> (Erişim Tarihi: 11 Nisan, 2012).
- Porter, B. Simon, J. ve Hatherly, D. (2006). "Principles of External Auditing" John Wiley & Sons., New York, USA.
- Ramos, M. (2008). "Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2008", John Wiley & Sons. Hoboken, New Jersey, USA.
- Reinstein, A. ve Jeffrey, J.M. "The Enron Debacle : more than a perfect storm", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004) 955-970.
- Rezaee, Z. (2002). "The Three Cs of Fraudulent Financial Reporting" *Internal Auditor*, October.
- Sakin, T. (2008). "Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin ve Uygulama Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Scribd.com. (2012). "Denetim-Teknikleri" <http://www.scribd.com/doc/56759789/48/Denetim-Teknikleri> (Erişim Tarihi: 03 Haziran 2012).
- Selimoğlu, S.K. (2008). "Muhasebe Denetimi" Gazi Kitabevi, Ankara.
- Somut.net. ("Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz Ders Notları" <http://www.somut.net/729/aof4ders/muhasebe-denetimi-ve-mali-analiz-dersnotlari.1.html> (Erişim Tarihi: 05 Haziran 2012)
- T.C. Resmi Gazete (2011). "6102 No lu Türk Ticaret Kanunu" Sayı, 27846, 14.2.2011.
- Tubitak. gov, (2012). "İç Denetim"
- Ulusoy, Y. (2006). "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Ustatlar.net. (2012). “Denetimin gerekliliği”http://www.ustatlar.net/denetim/genel/145_denetim.html (Erişim Tarihi: 01 Haziran 2012)
- Uyar,S.(2008).“Faaliyet Denetimi” (01.12.2008) [http:// www. muhasebettr. com/yazarlarimiz /suleyman /017/](http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/suleyman/017/) Erişim Tarihi: 04 Haziran 2012.
- Uzay, ř. (2000). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, SPK Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- Uzun, A. K. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemi” (<http://www.icdenetim.net/makaleler/83-isletmelerde-ic-kontrol-sistemi>)(Erişim Tarihi:10 Nisan, 2012).
- Uzun, A.K. (2012). “şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü” http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx (Erişim Tarihi: 01 Haziran 2012).
- Yanlı, V. & Akın, Y. M. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu” Kpmg yayınları, İstanbul.
- Yılandı, M. ve B.Yıldız (2001). “Yeminli Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi ve Tasdik Mali Tablo Denetim elişkisi: Mesleğin Gelişmesine Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:5, Ekim

EKLER

MERSİN TİCARET VE SANAYİ ODASI'NA KAYITLI ÜYE BİLGİLERİ

21.05.2012

Dos. No: Tic.Sicil No: Oda Sicil No: Ticaret Ünvanı :

- 1- 17822-20720 AR-KAR Tar.Ür.Paz.Ambl.İth.İhr.Ltd. Şti.
- 2- 22628-25374 AYDOĞDU Petr.Turizm San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 3- 33975-36316 AKADLAR Tar.Ür.İth.İhr.San.ve Tic.Ltd. Şti.
- 4- 30805-33148 ARKAR Ambl.Paz.Üretim İth.İhr. Ltd. Şti.
- 5- 13858-16811 AKSUNTarımsal Ür. San.ve Tic. A.Ş.
- 6- 17702-20601 AKBAYRAK Otomotiv San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 7- 10457-13467 PETRONAK Taşımacılık ve Tic. A.Ş.
- 8- 10010-13036 AKIN Nakl. Tic. ve San. A.Ş.
- 9- 30152-32495 BORTAŞ Bims Loj.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 10- 28979-31323 YÜCESOY Seram.Maden.İth.İhr.Ltd. Şti.
- 11- 9946-12974 ERGİN Motorlu Araçlar Tic. A.Ş.
- 12- 10738-13746 GEDİZLER Otomotiv Tic.ve San. A.Ş.
- 13- 35705-38047 BİGAR Yapı İnş. İth.İhr. Ltd. Şti.
- 14- 30484-32827 GÖNÜLLER Petr.Otomotiv San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 15- 22142-24927 İZOYAPI İzolasyon İnş. San. Ve Tic. Ltd. Şti.

- 16- 35290-37632 BATURLAR Tar. Gıda San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 17- 35015-37357 MERKA Hafr.Akary.İnş. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 18- 31203-33546 İLŞEN Nakl. İnş. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 19- 33088-35429 ATAK Otomotiv Nakl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 20- 26511-28856 SERNAK Liman Hizm.Tic. A.Ş.
- 21- 30680-33023 TRANS MERSİN Ulusl.Arası Taş. Ltd. Şti.
- 22- 30434-32777 ÖZÇALIŞKAN Yem Hayv.İth.İhr. Ltd. Şti.
- 23- 27119-29464 İŞSER Kom.Sera San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- 24- 15651-18581 KARAKULAK Gıda San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- 25- 20091-22945 KAPLAN İmar İnş. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 26- 23638-26276 GÜLTEKİNLER Yapı San.ve Tic. A.Ş.
- 27- 23625-26264 TRANSAKTAŞ Taşımac.Petr.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 28- 29784-32127 FLAY Loj. İth.İhr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 29- 16505-19423 KÖKNAR Taşımcılık İth.İhr. Ltd. Şti.
- 30- 27132-29477 ORAKLAR Ulus.Ar.Taş.Petrol San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 31- 33237-35578 KONUR Transport Ulus.Ar.Nak.Ltd. Şti.
- 32- 25731-28115 ZİRVEM Gümr.Hizm.Tic. Ltd. Şti.
- 33- 33138-35479 AKÇE Sosy.Hizm.Otom.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 34- 30116-32459 KAAN 23 Tekstil San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 35- 25621-31096 ADCAN Makine İmal.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 36- 31709-34051 GÖKÇEL Müh. Mak. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 37- 34097-36438 OKYANUSYA Zirvem Gümr.Müş. Ltd.Şti.
- 38- 18797-21677 BUDUR Gümr. İth.İhr. Nakl. Ltd. Şti.

- 39- 6650-9736 ÖZCANLAR Ulus.Nakl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 40- 13797-16751 MARATON Ulus.Nakl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 41- 33572-35913 ZERAYDIN Elekt.Müh. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 42- 36090-38405 ÖZ EFE Mob.İth. İhr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 43- 34687-37029 İLKHAMLE Öz.Eği. Elctr.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 44- 25947-28320 MEKS Tikya Petr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 45- 18677-21562 ÖZCANLAR Day.Tük. Mall. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 46- 14001-16954 YAŞAR Nakl. Tic. Ltd. Şti.
- 47- 14918-17860 ÖZ SOLMAZ Tar.Ür. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 48- 27120-29465 BERMUDO Tekstil San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 49- 11795-14788 BARANLAR Halı Otel Turz.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 50- 22114-24901 FORMÜL Etik.Ambl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 51- 17723-20622 SANTEK S.T.H.TEKNİK.SAN.ve Tic. Ltd. Şti.
- 52- 26356-28708 BİLTAŞ Teks.Cam San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 53- 16302-19220 KENT Kırt.Büro Makn. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 54- 16346-19264 ÖZSAN Orm.Ürn. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 55- 32965-35307 ARDEM Tar.Ürn. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 56- 36659-38961 NESALast.Lojist. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 57- 24066-26671 SANTEK Çelik Konst. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 58- 14718-17661 AKDENİZ Çivi Tel. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 59- 24015-26623 TOROS Plastik Ambl. San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- 60- 32920-35262 PAKSAN ATV Gıda. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 61- 8463-11514 AGROSAN Tar. Ür. Dış Tic. Ltd. Şti.

- 62- 33563-35904 ORMAKSAN Araç Ekipm.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 63- 17451-20356 SİNEM Araç Ekipm. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 64- 16772-19688 ÖZ AKSU Nakl. Kimy.Mad. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 65- 17429-20334 ÖZVET Hayv.Hastanesi Ltd. Şti.
- 66- 8537-11586 KOCAMANLAR Taşımacılık Tic. A.Ş.
- 67- 22774-25510 SEÇSAN Dorse Ulusl.Nakl. Tic. A.Ş.
- 68- 34698-37040 ALTINÖZ Lojistik ve Tic. A.Ş.
- 69- 11245-14242 ÖZEN Mim. İnş. Ltd. Şti.
- 70- 13814-16767 ANTİK Oy.Zücc.Turizm San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 71- 15870-18793 SZR Asans. Elektronik San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 72- 11601-14594 TEKLİ Orm. Ürünl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 73- 25373-27798 OLÇUM Orm.Ürünl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 74- 29840-32182 ORYAP Ahş. Yapı Ürünl. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 75- 26961-29306 MEYSA Nakl. Turizm San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 76- 15444-18377 ENTO İlaç Mak. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 77- 28690-31034 FİTO İlaç İnş. Tıbbi Malz. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 78- 26477-28822 MSH Elektronik Dış Tic. Ltd. Şti.
- 79- 13545-16502 ÖZEL TOROS KOLEJİ Eğit.Hizm. A. Ş.
- 80- 27250-29595 ÖZÇATI Rest. Gıda Turizm. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 81- 15732-18660 YALMANLAR Hafriyat San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 82- 25303-27733 AKSEL SüperMarket.Tic.ve San. Ltd. Şti.
- 83- 16247-18520 AK-STEP Asans.Elektr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 84- 35290-37632 BATURLAR Tar.Ür. San.ve Tic. Ltd. Şti.

- 85- 30105-33541 GÜNDÜZ Lojistik Gıda San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 86- 28695-31039 AKÇAĞ Asans.İnş. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 87- 16265-19183 TUTKUNER Metal İnş. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 88- 33247-35588 ŞAH Lojistik İhr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 89- 32797-35139 A.Y.M Lojistik Nakl. İhr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 90- 29623-31966 HALK Ecza Deposu İnş. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 91- 34053-36394 HAYAT Hedi.Eş.Kozmetik San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 92- 27087-29432 AGSU Gıda Tar. Elektr. San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 93- 33798-36139 ÖZEL AKDENİZ İnş. Gıda San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 94- 16628-19544 MEGA Bağıms.Den. Ve Smmm. Ltd. Şti.
- 95- 15148-18090 SAHRA Ulus.Taş.San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 96- 33740-36081 ED Sigorta Arac.Hizm. Ltd. Şti.
- 97- 34755-37097 AKEDA Lojistik Dış Tic. Ltd. Şti.
- 98- 35057-37399 AKDOĞANLAR Gıda Nakl. Petr.Ltd. Şti.
- 99- 33000-35342 TRANS EXPRESS Lojistik San.ve Tic. Ltd. Şti.
- 100- 33635-35976 ORSEP Transit Taşımacılık Tic. Ltd. Şti.

TEZ İÇİN SAHA ÇALIŞMASI SORULARI

A- İşletmenin Hukuki Türü

Anonim Şirket	
Limited Şirket	
S.P.Böl.Kom.Şti.	
Diğerleri...	

B- İşletmenin Hizmet Türü

Ticaret	
Üretim	
Hizmet	

C- İşletme Sektör Faaliyet Alanı

İnşaat	
Gıda	
Tekstil	
Diğerleri	

D- İşletme Çalışan Personel Sayı Aralıkları

10-50	
51-100	
101-500	
501-1000	
1001 ve üzeri	

E- İşletme Halka Açık bir İşletmemidir ? F- İşletmede İç Denetim Departmanı Var/mıdır ?

Evet	
Hayır	

Evet	
Hayır	

G-Kaç Yıldır İç Denetçi Olarak Çalışmaktasınız ? (İçDenetçi Yok ise, Muhasebe Sorumlusuna Sorunuz))

a-Toplam Mesleki Süreniz Açısından		b- Şuanda Çalıştığınız İşletme Açısından	
0 – 2		0 – 2	
3 – 5		3 - 5	
6 - 8		6 – 8	
9 – 10		9 – 10	
10 Yıldan Fazla		10 Yıldan Fazla	

c-Yaşınız Hangi Aralığa İsbet etmektedir		d-Taħsil Durumunuz		e- Sahip Olduğunuz Sertifikalar	
20-29		Lise		SMMM	
30-39		Ön Lisans		YMM	
40-49		Lisans		CIA	
50-59		LisansÜstü		CPA	
60 ve Yukarısı		Doktora		Diğer...	

H- İşletmenizde Oluşturulmuş bir Denetim Komitesi var/mıdır ?

Evet	
Hayır	

I-Aşağıdaki yargılarda uygun gördüğünüz seçeneği işaretleyiniz

A		Evet	Kısmen	Hayır
İÇ DENETİM UYGULAMA DÜZEYİ	İşletmemizde iç denetim konusunda çalışan bir ekip bulunmaktadır.			
	İşletmemizde iç denetim süreci etkin bir şekilde yürütülmektedir.			
	İç denetim sürecinde ulaşılan bulgular, üst yönetime düzenli bir şekilde raporlanmaktadır.			
	İç denetim e ilişkin raporlar, üst yönetim tarafından dikkate alınmaktadır.			

B		Evet	Kısmen	Hayır
KONTROL	İşletmemizde etkin bir iç kontrol sistemi vardır			
	İşletmemizde iç kontrol sisteminin işleyişine ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yapılmaktadır.			
	İşletmemizde iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmaya yönelik çabalarda iç denetim birimince sunulan bilgiler, üst yönetim tarafından dikkate alınmaktadır.			

J- İşletmenizdeki iç denetim uygulamalarını temel alarak, aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.

İÇ DENETİM;	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Bağımsız bir fonksiyondur					
Organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür.					
Organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar					
Risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar					
İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur					
Şirket idaresinde etkinlik sağlanmasına yardımcı olur					

K- Türkiye’deki işletmelerde iç denetime yeterince önem verildiğine inanıyor musunuz?

Evet	
Kısmen	
Hayır	

L- Bunun nedenlerine ilişkin aşağıdaki yargılara katılma düzeyini belirtiniz. (Soru K, 2 veya 3 ise sorunuz)

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir.					
Alt kademe yöneticileri direnmektedirler					
Üst kademe yöneticileri direnmektedirler					
Yeterli donanıma sahip iç denetim Elemanı bulunmamaktadır					

M- Aşağıdaki yargılara katılma düzeyinizi belirtiniz.

	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kararsızım	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması için yasal zorunluluklar getirilmelidir.					
İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir.					
İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir.					
İç denetimin öneminin anlaşılması için şirket içi eğitimler yaygınlaşmalıdır.					

Saha Çalışması yapılan İşletmenin **Ünvanı** :

“ “ **Adresi** :

“ “ **Tlf.** :

Yetkili Adı Soyadı **İmza** :