

T.C
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMDEN
YARARLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Zinnet Özge ÖZTEL

1250Y74209

İstanbul, 2016

T.C
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE ve DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMDEN
YARARLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Zinnet Özge ÖZTEL

1250Y74209




Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

İstanbul, 2016

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Zinnet Özge Öztel'in " Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması" konulu tez çalışması jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı – Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ	
Jüri Üyesi	:Doç.Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN	
Jüri Üyesi	:Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU	

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

ETİK KURALLARA UYGUNLUK YAZISI

Hazırlanan bu çalışma özgün bir çalışma olup YÖK ve İTÜCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel ahlak kurallarına tamamıyla uyduğumu; Yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Zinnet Özge ÖZTEL



GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Zinnet Özge ÖZTEL
Anabilim dalı	: Muhasebe ve Denetim
Programı	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Hasan TÜREDİ
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans, 2016
Anahtar Kelimeler	: Bağımsız Denetim, İç Denetim,

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMDEN YARARLANMASI

Günümüzde teknolojinin hızla gelişmesi, işletmelerin genişleyip büyümeleri işletmelerin yönetilmesini zorlaştırmıştır. İşletme yöneticileri görevlerini alt yönetici kadroları oluşturarak paylaşma yoluna gitmektedir. İşletme de oluşturulan yapının görevlerin yerine getirilmesinde ne denli etkin ve verimli olduğunun bilinmesi iç denetimi zorunlu hale getirmiştir. Etkili bir iç denetim, bağımsız denetim çalışmalarına zaman ve maliyet açısından yarar sağlar. Bu çalışmamızda, bağımsız denetimin iç denetim çalışmalarından ne oranda yararlanabileceği konusu irdelenmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Zinnet Özge ÖZTEL
Field : Accounting and Audit
Programme : Accounting and Audit
Supervizor : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ
Degree Awarded and Date : Master –2016
Key Words : External Audit, Internal Audit

ABSTRACT

BENEFITING OF THE EXTERNAL AUDIT FROM INTERNAL AUDITING PROCESSES

The rapid development of the technology and the growth of companies by expanding led to difficulties in management processes. Managers prefer sharing their duties with lower ranked cadres. As a result, internal auditing processes became crucial to measure the efficiency of organizational structures. An effective internal audit benefits the external audit processes in terms of time and cost. This study discusses to what extent external audit can benefit from internal audit processes.

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo 1. Uluslararası Denetim Standartları.....	14
Tablo 2. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen ve Gelişen Rolü	21
Tablo 3. Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması	37
Tablo 4. Geleneksel İç Denetim Risk Odaklı İç Denetim Karşılaştırması	41
Tablo 5. Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları	48
Tablo 6. Bağımsız Denetçi İle İç Denetçinin Karşılaştırılması.....	55



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. İç Denetim Türleri.....	28
Şekil 2. COSO Bileşenleri.....	32
Şekil 3. İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesi.....	58



KISALTMALAR

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
b	: Baskı
BT	: Bilgi Teknolojileri
C	: Cilt
COSO	: Sponsor Organizasyonlar Komitesi
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
IFAC	: Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
S	: Sayı
s	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
UDS	: Uluslar arası Denetim Standartları
UMUÇ	: Uluslar arası Mesleki Uygulama Çerçevesi
Vd	: Ve diğerleri

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
TABLolar LİSTESİ.....	iii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	iv
KISALTMALAR.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
GİRİŞ.....	1
1. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	2
1.1. Genel Bilgi.....	2
1.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Unsurları.....	3
1.3. Denetimin Türleri.....	5
1.3.1. Konusuna Göre Denetim Türleri.....	5
1.3.1.1. Mali tabloların denetimi.....	5
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi.....	7
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi.....	7
1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	8
1.3.2.1. Genel Amaçlı Denetim.....	8
1.3.2.2. Özel Amaçlı Denetim.....	8
1.3.3. Yapılma Nedenine Göre Denetim Çeşitleri.....	9
1.3.3.1. Yasal Denetim.....	9
1.3.3.2. İsteğe bağlı denetim.....	10
1.4. Bağımsız Denetçiler.....	10
1.4.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları.....	11
1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	12
1.5.1. Genel Standartlar.....	12
1.5.2. Çalışma Alanı Standartları.....	13
1.5.3. Raporlama Standartları;.....	13
1.6. Uluslar Arası Denetim Standartları.....	14
1.7. Bağımsız Denetimin Sağladığı Yararları.....	17
2. İÇ DENETİM.....	19
2.1. Genel Bilgi.....	19
2.2. İç Denetimin Tanımı.....	19

2.3.	İç Denetimin Amacı	22
2.4.	İç Denetimin İşletmelere Sağladığı Yararlar	24
2.5.	İç Denetime Duyulan İhtiyaç Nedenleri.....	25
2.5.1.	Sorumluluk Ve Hesap Verebilme	25
2.5.2.	Vekâlet Teorisi (Yetkilerin Devredilmiş Olması).....	26
2.5.3.	Yönetime Danışmanlık ve Yardım Etmek	26
2.5.4.	Tasarruf İhtiyacı	26
2.5.5.	Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı.....	27
2.6.	İç Denetim Türleri	27
2.6.1.	Mali Tabloların Denetim.....	28
2.6.2.	Uygunluk Denetimi.....	29
2.6.3.	İç Kontrol Yapısının Denetimi.....	30
2.6.3.1.	Kontrol Ortamı:.....	32
2.6.3.2.	Risklerin Değerlendirilmesi.....	33
2.6.3.3.	Kontrol Faaliyetleri.....	34
2.6.3.4.	Bilgi ve İletişim	34
2.6.3.5.	İzleme.....	35
2.6.4.	Faaliyet Denetimi	35
2.6.5.	Bilgi Teknolojileri Denetimi	35
2.7.	Geleneksel İç Denetim Yaklaşımından Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımına Geçiş 36	
2.7.1.	Muhtemel Olayları Önceden Görmeye Yönelik İç Denetim Anlayışı. 38	
2.7.2.	Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı	39
2.7.3.	Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı	42
2.7.4.	İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması	43
2.8.	İç Denetçi ve Sorumlulukları.....	43
2.8.1.	İç Denetçilerde Bulunması Gereken Meslek Ahlak Kuralları	44
2.8.2.	Denetim komitesi	45
2.9.	İç Denetimin Etkililiği.....	46
2.10.	Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları.....	47
3.	BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMDEN YARARLANMASI	51
3.1.	Genel Bilgi	51
3.2.	Bağımsız Denetçinin İşletmenin Bulunduğu Sektörü Tanıması	52

3.3.	Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Yapısını Tanıması ve Değerlendirmesi ...	53
3.4.	İç Denetim ile Kurumsal Yönetim İlişkisinin Değerlendirilmesi.....	54
3.5.	İç Denetçiler İle Bağımsız Denetçiler Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar	55
3.6.	İç Denetim Çalışmalarının Değerlendirilmesi.....	56
3.6.1.	İç Denetçinin Çalışmalarına Bağımsız ve Tarafsız Davranmasının değerlendirilmesi	59
3.6.2.	İç Denetçinin Mesleki Yeterliliğinin İncelenmesi	59
3.7.	İç Denetim Çalışmalarının Bağımsız Denetim Çalışmalarında Kullanılmayacağı Durumlar	60
3.8.	İç Denetim Çalışmalarının Kullanılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	61
3.9.	Bağımsız Denetim Çalışmalarında İç Denetim Çalışmalarından Yararlanmasının Bağımsız Denetim İşletmelerine Sağlayacağı Yararlar	62
4.	SONUÇLAR.....	63
	KAYNAKÇA.....	65

GİRİŞ

İşletme yöneticileri işletmenin mali bilgilerinin doğru, dürüst ve gerçeğe uygun açıklanmasından, iktisadi faaliyetlerinin, işletme yönetiminin belirlediği amaçları gerçekleştirecek bir şekilde uygulanıp uygulanmadığından ve işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesinden sorumludur.

İşletme yönetimi paydaşlara karşı sorumluluklarını yerine getirebilmek için, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesini sağlamalı ve işletmenin sürekliliğini devam ettirmelidir. İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesi sırasında işletme içi ve işletme dışından kaynaklanan risklerle karşı karşıyadır. İşletme yönetimi, risklerin önceden tespit edilmesini sağlamak ve önlemler almak durumundadır. İyi bir iç kontrol yapısı ve etkin bir iç denetimin bir arada olması işletme yönetimine güvence sağlar.

Bu çalışmanın amacı, Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim çalışmalarında iç denetim çalışmalarından nasıl yararlanabileceğini vurgulamaktır. Etkili işlev görebilen iç denetim, bağımsız denetime zaman ve maliyet bakımından yarar sağlar.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde sırasıyla; bağımsız denetim kavramı, denetim türleri, bağımsız denetçi, bağımsız denetçilerde bulunması gereken nitelikler gibi genel bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise; iç denetim kavramı ve iç denetçi ilgili bilgilerin yanı sıra, iç denetim birimlerinin işletmelere sağladığı yararları değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde de bağımsız denetimin işletmelerdeki iç denetim birimlerinin çalışmalarından ne oranda yararlanabileceği irdelenmiştir.

Dördüncü bölümde ise çalışma değerlendirilerek önerilerde bulunulmuştur.

1. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

1.1. Genel Bilgi

Denetim kavramı “Auditing” kavramının karşılığı olarak dilimize yerleşmiştir. Auditing kavramı ise Latince işitmek ve dinlemek anlamına gelen “Audire “ fiilinden türetilmiştir.¹

Türk dil kurumu ise Denetleme kavramını; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek şeklinde açıklamıştır.²

Denetim çalışmalarının ilk defa nerede yapıldığı ve nasıl başladığına dair kesin bir bilgiye sahip değiliz. Ancak sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi, fakat çok eski zamanlardan beri denetim çalışmaları farklı biçimlerde de olsa yapıla gelmiştir.³Sanayi devriminden sonra ise denetim çalışmalarında önemli gelişmeler yaşanmıştır.

Bu gelişmelere tarihsel süreç açısından bakacak olursak ;⁴

- 1900’lü yıllara kadar muhasebe kayıt ve belgelerinde hata ve hilelerin olup olmadığı tüm belgelerin incelenmesi ile yapılan “ Belge Denetimi”;
- 1900-1930 yılları arasında mali tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğunun belirlenmesi için yapılan “Mali Tablolar Denetimi”;
- 1930-2000 yıllar arasında ise işletmelerdeki muhasebe uygulamalarının ve iç kontrol yapılarının tasarlandığı şekilde işleyip işlemediğinin denetimi ile bu yapılarda ki işletmelerde hazırlanan mali tabloların güvenilirliğinin belirlenmesi için yapılan “ Sistem Bazlı Denetimler”

¹ Hasan GÜRBÜZ, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul:Bilim Teknik Yayınevi,2007, 4.b.s.1

²TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, 10. Baskı. 4. Ankara:Akşam Sanat Okulu Matbaası,2005, s.486

³ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**,İstanbul:Türkmen Kitabevi,B.13,2010, s.14

⁴ Vasfi HAFTACI, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli:Umuttepe Yayınları,B.3,2014, s.2

- Bilgi teknolojilerinde ve denetim alanında yaşanan gelişmelerin bir sonucu olarak muhasebe belge ve kayıtlarının dışında işletme faaliyetlerinin denetimini kapsayan “Yönetim Denetimi”;
- 1990’ların sonunda ve 2000’li yıllarda yaşanan büyük çaplı muhasebe skaldalları sonucu oluşan “Risk Temelli Denetim”

olmak üzere beş başlıkta ele alınabilir.

Dünyanın hızla küreselleşmenin sonuçlarından bir tanesi de İşletmelerin karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. İşletmelerin genişleyip yatırımlarını farklı şehirlerde veya farklı ülkelerde devam ettirmesi ve yatırım yapmak isteyen kişilerin hızla büyüyen işletmelere rağbet göstermesi işlemlerin karmaşıklığını da beraberinde getirdi. Örneğin; Japonya’da yaşayan bir yatırımcı Türkiye’de bulunan herhangi bir işletmeye hisse senedini satın alma yoluyla ortak olabilmektedir. Bu ve benzeri durumlar beraberinde işletme hakkında güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulmasına neden oldu. Bağımsız denetim işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının nitelikli ve güvenilir bilgi almalarına vesile olur.

1.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Unsurları

Bağımsız denetim müşteri işletmede, işletmeden bağımsız bir denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır.⁵Bağımsız denetçi; işletmenin hazırlayıp sunduğu mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzenlendiğini ve bu tabloların mevzuata uygun olup olmadığının genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsız ve tarafsız bir şekilde inceler.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)’ nün tanımına göre denetim, bir işletmenin iktisadi faaliyetleri sonucunda hazırlanan mali tablo ve diğer mali bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla birlikte uygun denetim teknikleri kullanılarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla yapılan sistematik bir süreçtir.

⁵Tamer AKSOY, **Tüm Yönleriyle Denetim- AB İle Müzakere Sürecinde Denetime Yeni Bir Paradigma**, Ankara.:Yetkin Yayınları,2006 s:68

Bu tanımlamalardan yola çıkarak, bağımsız denetimin unsurlarını aşağıdaki gibi sıralanır;⁶

- **Denetim bir süreçtir;** Bağımsız denetim işletme yönetimi tarafından hazırlanan mali tabloların genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde değerlendirilebilmesi için, gerekli bilgilerin toplanması, değerlendirilmesi sonucu elde edilen bulguların raporlanması sürecini kapsar.
- **İktisadi faaliyetler ve mali tablolara ilişkin iddiaların incelenmesidir;** İşletme yönetimi, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde gerçeğe uygun, tam ve anlaşılabilir bir şekilde hazırlanmış olduğu iddia eder. Bağımsız denetim ise işletme yönetiminin bu iddialarının doğruluğu araştırır ve bir rapor halinde ilgililere bildirilir.
- **Denetim önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak yapılır;** Bağımsız denetim çalışmaları yürütülürken göz önünde bulundurulması gereken ölçütler; genel kabul görmüş denetim standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kanunlar, mevzuat ve işletme yönetiminin belirlediği politika ve kurallara uygunluğuna bakılır.
- **Denetim kanıtları tarafsızca toplanır ve değerlendirilir;** Bağımsız denetçiler; işletme yönetiminin hazırlanan mali tabloların uygunluğunun ve doğruluğunun belirlemek amacıyla her türlü belge, kayıt ve bilgileri incelemek ve değerlendirmek için yeterli miktarda, uygun ve kaliteli kanıtlar toplayarak, doğru denetim teknikleri kullanarak bulgular elde edilir.
- **Bağımsızlık ve tarafsızlık;** Denetçi, denetim çalışmalarını bağımsız ve tarafsız bir biçimde yürütmek zorundadır. Bağımsızlığını ve tarafsızlığını bozabilecek davranışlardan uzak durmakla mükelleftir.
- **Mesleki yeterlilik;** Denetçi yeterli bilgi birikimine sahip olmakla yükümlüdür. Bununla birlikte sürekli eğitim ile kendini geliştirmek, ve alanındaki kanun, yönetmelik ve diğer gelişmeleri sürekli takip etmelidir.
- **Raporlama;** Denetim çalışmaları sonucunda elde edilen bulgular bir rapor halinde ilgili taraflara sunulur.

⁶ Nejat BOZKURT, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım,1999 s.24-25

1.3. Denetimin Türleri

Denetim genel olarak denetimin konusuna göre, kapsamına göre, yapılış nedenine göre gruplara ayrılır.

1.3.1. Konusuna Göre Denetim Türleri

Konusuna göre denetim çeşitleri; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç gruba ayrılır.

1.3.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tablolar denetimi, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşmak için iç kontrol yapısını ve mali tablolarını eleştirel bir biçimde değerlendirmesidir.⁷

Denetçi mali tabloları denetlerken, bu tabloların farklı gruplar tarafından farklı amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde bulundurur. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarına cevap verecek bir şekilde gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için farklı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Bununla birlikte, bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgiyi sağlamadığı kanaatine varırsa; bu grup için gerekli diğer bilgiler toplanarak ihtiyaçlarını karşılayacak denetim çalışması olanağı daima vardır.⁸

İşletmeler hakkında güvenilir bilgiye olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. İşletmelerin büyüklüklerinin sınırları aşması ve işlemlerin karmaşıklaşması işletmenin mali tabloların denetimini gerekli hale getirmiştir. Bilgi kullanıcıları;⁹

- İşletme sahipleri; bağımsız ve tarafsız biçimde eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilen mali tablolar işletme sahipleri için güven teşkil eder.

⁷ Hasan GÜRBÜZ, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.25

⁸ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, B.13, 2010, s.16-17

⁹ Hasan GÜRBÜZ, a.g.e. s:26-27

- İşletmeye yatırım yapmayı planlayan kişiler; kredi verenler, işletmenin hisse senedine sahip olan ve olmayı planlayan kişiler,
- İşletme ile İş ilişkisinde bulunanlar; satıcılar, alıcılar, rakipler,
- Uzmanlar ve danışmanlar; mali müşavirler, mali analistler, istatistikçiler gibi,
- İşletmenin çalışanları; işletmede çalışanlar ve gelecekte işletmede çalışmayı hedefleyenler,
- Kamu kurumları; Maliye bakanlığı, Çalışma bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu gibi kuruluşlar,

Mali tabloların denetime ihtiyaç duyulmasının nedeni mali tablolarda sunulan bilgilerin güvenilir olmama ihtimalidir. Mali bilgilerin güvenilir olmama ihtimalinin nedenleri ise şu şekilde sıralanabilir;¹⁰

- GKGMİ ve tek düzen hesap planının işletmenin muhasebe bölümünde çalışanlar tarafından çok iyi bilinmemesi veya anlaşılmamış olması,
- Muhasebe bölümünde çalışanların yaptıkları işlemlerde gerekli dikkat ve özeni göstermemesi,
- İşletmenin mali tablolarının, işletmenin yönetiminin istekleri doğrultusunda hazırlanmış olma olasılığı. İşletme yönetimi ve ya sahipleri çıkarları doğrultusunda işletmenin mali tablolarının gerçeği yansıtmayacak bir şekilde kar veya zarar ediyor izlenimi vererek hazırlanmasını istemesi.
- İşletme de (işletme yönetimi veya çalışanlar tarafından) yapılan hile ve yolsuzlukların gizlenmesi amacıyla mali tabloların gerçeği yansıtmayacak bir şekilde düzenlenmesi.
- Vergiden tasarruf sağlamak adına bazı işlemler yapılmış olması ihtimali.

Sonuç olarak işletmenin mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutmak; mali tablolarda sunulan bilgilerin sigorta ettirilmesi anlamına gelir. Diğer bir ifade ile mali tabloların denetimi; işletme yönetiminin beyan etmiş olduğu mali bilgilerinin bağımsız denetiminin yapılarak doğruluğunun teyit edilmesidir.

¹⁰ Hasan GÜRBÜZ. **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995. s.27

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı işletme çalışanları tarafından yapılan işlemlerin; işletme yönetimi, yasama organı veya yetkili kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla değerlendirilmesidir. İşletme yönetimi gerekli gördüğü takdirde iç denetçilere uygunluk denetimi yaptırabilir. Uygunluk denetiminin karşılaştırma kıstaslarına inceleyecek olursak;¹¹

- İşletme sahiplerinin hazırlamış olduğu ana sözleşme hükümleri,
- Meclisin çıkarmış olduğu kanun, tüzük ve yönetmelikler,
- İşletme yönetiminin belirlediği politika ve uygulamalar,
- Diğer kişiler ile yapılan sözleşmeler.

Uygunluk denetimi, iç denetçiler tarafından yapılabildiği gibi Bağımsız denetçiler de uygunluk denetimi yapabilir. Uygunluk denetimi özellikle vergi mevzuatında belirtilen ve işletmelerin uymak zorunda bulunduğu, belge düzenine ya da diğer usule ilişkin düzenlemelerin yer aldığı vergi usul kanunu hükümleri ile vergi matrahının tespitine yönelik bağlayıcı düzenlemelere uyulup uyulmadığına ilişkin bir denetim türüdür.¹²

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletme yönetiminin belirlediği amaçlara ulaşmasında başarılı olup olmadığını ve iktisadi faaliyetlerinin işletmenin amaçlarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek amacıyla yapılan ve işletme politikalarının uygulama sonuçlarının değerlendirildiği bir denetimdir. Denetçi değerlendirmeler sonucunda gerekli gördüğü hususlarda işletme yönetimine tavsiyelerde bulunur ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek eksikliklerin giderilmesini sağlar.¹³ Diğer bir ifadeyle, faaliyet denetimi; işletme faaliyetlerinin etkinlik ve etkenliğinin değerlendirilmesidir. Etkinlik, işletmenin amaçlarına ulaşmak

¹¹ Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, İstanbul:Bilim Teknik Yayınevi,1995.B.4 s.12

¹² M. Vefa TOROSLU, Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014,s.27

¹³ Hasan GÜRBÜZ, a.g.e. s.13

için kaynakların verimli bir şekilde kullanıp kullanılmadığını incelerken, etkenlik ise işletmenin amaçlarına hangi oranda ulaştığını ölçer. Faaliyet denetiminde karşılaştırma ölçütleri olarak bütçeler, oranlar ve sektör ortalamaları gibi sayısal veriler kullanılır.¹⁴

1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim çeşitlerini genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olmak üzere iki gruba ayırılır:

1.3.2.1. Genel Amaçlı Denetim

Genel amaçlı denetim, işletmelerde yapılan her türlü faaliyet ve muhasebe işlemlerinin doğruluk ve güvenilirliğini belirlemek amacıyla yapılan denetimlerdir.

İşletmelerde yapılan muhasebe işlemleri bilanço ve gelir tablolarında özetlenir. Bundan dolayıdır ki, mali tabloların denetimi aynı zamanda genel amaçlı bir denetimdir.¹⁵

1.3.2.2. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetimler, denetimi yaptıracak olan işletme sahipleri, paydaş veya kuruluşların herhangi bir konuda işletme hakkında bilgi sağlamak amacı ile yapılmasını istediği denetim çalışmalarıdır.¹⁶

Başlıca özel amaçlı denetim türleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Mahkemeler tarafından yaptırılan incelemeler.
- İşletmenin satın alınması, devredilmesi ve işletme birleşmelerinin esnasında yapılan incelemeler,

¹⁴ Hayrettin USUL, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara:Detay Yayıncılık,2013, s.16

¹⁵ Hasan GÜRBÜZ,, Muhasebe Denetimi, İstanbul:Bilim Teknik Yayınevi,1995.b.4, s.14

¹⁶ Hasan GÜRBÜZ a.g.e. s.13-14

- Bir işletmeye ortak olmak isteyenlerin, ortak olmadan önce işletme hakkında bilgi edinmek amacıyla yaptırılan incelemeler,
- İşletmeye kredi verenlerin, kredi açmadan önce işletmenin kredi geri ödeme eğilimini belirleyebilmek için yapılan incelemeler,
- İşletmenin hisse senedini veya tahvillerini almak isteyen yatırımcıların, yatırım yapmadan önce işletme hakkında bilgi edinmek istemesi sonucu yapılan incelemeler,
- İşletme de ortaya çıkarılan bir yolsuzluk veya ihmalin araştırılması
- Vergi incelemeleri
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler,

Özel amaçlı denetim çalışmalarında inceleme konusu ve bu konuların karşılaştırılacağı ölçütler, denetçiden istenen bilgilerin türüne göre farklılıklar gösterir. Konuların her biri farklı uzmanlık alanı oluşturan bu denetim çalışmalarını gerçekleştirecek olan denetçilerin, ilgili konuda uzman olması ve yeterli mesleki deneyime sahip olması gerekir.¹⁷ Genel amaçlı denetim ile özel amaçlı denetimler arasındaki en önemli farklılık, özel denetimde denetim konusunun sınırlandırılmış olmasıdır.¹⁸

1.3.3. Yapılma Nedenine Göre Denetim Çeşitleri

Yapılma nedenine göre denetim çeşitleri; yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki gruba ayrılır.

1.3.3.1. Yasal Denetim

Yasal denetim, yasa ile düzenlenen, denetime tabi işletme ve kuruluşlara bir yükümlülük olarak getirilen bir denetim türüdür. Bu çalışmaları yürütecek denetçilerin nitelikleri, denetimin amacı, denetim çalışmalarının hangi esaslar çerçevesinde yürütüleceği yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir.¹⁹

¹⁷ Hasan GÜRBÜZ Muhasebe Denetimi, İstanbul:Bilim Teknik Yayınevi,1995.B.4,s:14

¹⁸ Vasfi HAFTACI, Muhasebe Denetimi Kocaeli:Umuttepe Yayınları,2014 s.8

¹⁹ Vasfi HAFTACI, a.g.e. s.8

1.3.3.2. İsteğe bağlı denetim

Herhangi bir yasal zorlama olmadan ilgililerin; işletmelerin gerçek durumlarının ortaya çıkarılması amacıyla yaptıkları denetim çalışmalarıdır. Bu denetim çalışmalarının sınırları bu çalışmaları isteyenler tarafından belirlenmektedir. Bu denetimlerde amaç denetim konusunda işletmedeki gerçek durumu ortaya koymaktır.²⁰

1.4. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, işletmelere denetim hizmeti veren, denetçiliği meslek edinmiş olan kimselerdir. Adından da anlaşılacağı gibi, bağımsız denetçiler bağımsız çalışmakta olup, çalıştıkları işletme ile iş gören –işveren ilişkisiyle bağlı değildirler. Bağımsız denetçilerin asıl çalışma alanı işletmenin mali tablolarıdır. ²¹Bağımsız denetçilerin görevi, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine doğrultusunda gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını, uluslararası denetim standartları çerçevesinde değerlendirerek sonuçlarını bir rapor halinde ilgililere sunmaktır. Bağımsız denetçilerin görevlerini ifa ederken sahip olması gereken nitelikleri sıralamak gerekirse;

- Bağımsız denetçi yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Bağımsız denetçi, bağımsız ve tarafsız bir şekilde mali tabloları incelemelidir.
- Bağımsız denetçi, çalışmalarında gerekli özeni ve dikkati göstermekle yükümlüdür.
- Bağımsız denetçi, kişilikli ve meslek ahlak kurallarına harfi harfine uymak zorundadır.

Denetim çalışmalarının gereği gibi yapılabilmesi için denetçinin mutlaka bağımsız olması gerekir. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelidir. Denetçi özünde ve görünürde bağımsız olmalı ve tarafsız davranmalıdır. Denetçi aldığı kararlar da hiç bir etki altında kalmadan vermelidir. İlişkili tarafları ve diğer karar alıcıları

²⁰ Hasan TÜREDİ, Denetim, Trabzon:Celepler Matbaacılık, 2007, s.28

²¹ Celal KEPEKÇİ, , İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir 1982,Yayın No:251/171, s.

tarafsızlığı ve bağımsızlığı konusunda şüpheye düşürecek davranışlardan kaçınmak zorundadır.²²

1.4.1. Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin mali tabloların denetimi ile ilgili yapmış oldukları çalışmalarda üstlenmiş oldukları sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;²³

- Bağımsız denetçilerin en önemli sorumluluğu, denetlenen işletmenin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirmektir.
- İşletmenin mali tablolarında oluşabilecek hata ve hilelerden ve mali tabloların doğru ve eksiksiz hazırlanmasından işletme yönetimi sorumludur. Ancak, bağımsız denetçi, denetim esnasında karşılaştığı hata ve hilelerin düzeltilmesi için işletme yönetimine bir rapor ile görüşünü bildirir.
- Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerinin %100'ünün incelenmesi mümkün değildir. Bağımsız denetçi, kendisinin belirleyeceği sayıda ve önemlilikte kanıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.
- Bağımsız denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi ile ilgili bir sorumluluğu bulunmaz. İşletmenin sonradan karşılaşılabileceği olumsuz durumlar bağımsız denetçinin sorumluluğunda değildir.
- Bağımsız denetim raporunda varılan sonuç denetçinin görüşünü yansıtmakla birlikte, Mali tabloları kullanacak olan paydaşlara mali tablolar hakkında %100 güvence veremez. Nitekim, bağımsız denetçinin her zaman yanılma veya yanıtılma olasılığı vardır.
- Sonuçta, bağımsız denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla yükümlüdür. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan sorumlu değildir.

²² Vasfi HAFTACI, Muhasebe Denetimi Kocaeli:Umuttepe Yayınları,2014 s.14

²³ Nejat BOZKURT; Muhasebe Denetimi, İstanbul:Alfa Basım,1998, s.32-33

1.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), denetim mesleğinin kalitesini arttırmak amacıyla 1947 yılında “Genel kabul görmüş denetim standartları”(GKGDS)’nı yayınladı.²⁴

Denetçilere yol haritası niteliğini taşıyan Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana başlık altında sınıflandırılmış on standarttan oluşmaktadır.²⁵

AICPA tarafından yayınlanan GKGDS ana başlıkları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Genel standartlar
- Çalışma sahası standartları
- Raporlama standartları

1.5.1. Genel Standartlar

Genel standartlar bağımsız denetçinin denetim çalışması sırasında davranış kalıplarını belirleyen standartlardır. Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarından daha iyi yararlanılabilmesi için gerekli ön şartları belirler. Kaliteli bir denetim çalışması yapılabilmesi için denetimi yaptıran ve denetimi yapanların GKGDS’rına uygun hareket etmeleri gerekir.²⁶AICPA tarafından belirlenen genel standartlar aşağıdaki gibidir;

- Denetim, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip alanında uzman denetçiler tarafından yapılmalıdır,
- Denetçiler, görevleri ile ilgili her konuda bağımsız ve tarafsız davranmakla yükümlüdür,
- Denetimin tüm süreçlerinde, denetçi gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermelidir.

²⁴ Hayrettin USUL, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**, Ankara:Detay Yayıncılık,2013, s.36

²⁵ Celal KEPEKÇİ, , **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir 1982,Yayın No:251/171, s.

²⁶ Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Trabzon:Celepler Matbaacılık, 2007,s.50

1.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ikinci bölümünü Çalışma Alanı Standartları oluşturur.

Çalışma alanı standartları, denetimin uygulama alanını oluşturur. Denetlenen işletmede yapılan çalışmaların nasıl yapılması gerektiği konusunu yol gösterir. Genel standartlara oranla daha ayrıntılı bir biçimde denetim çalışmasını yürüten denetçiye denetim çalışması esnasında; denetim kanıtlarının toplanması, incelenmesi ve değerlendirilmesinde yol gösterici özelliğe sahiptir.²⁷ AICPA'nın açıklamış olduğu çalışma alanı standartlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Denetim çalışmaları iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları çalışmalarını sırasında nezaret edilmelidir.
- Denetçi; işletmenin iç kontrol yapısının yeterliliğini uygun bir biçimde incelemeli ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- Denetçi, İşletmenin mali tablolarını incelenmesi neticesi oluşturulacak kanatın doğru olabilmesi için yeterli miktarda ve uygun kanıtların toplanarak değerlendirilmesine dikkat etmelidir.

1.5.3. Raporlama Standartları;

Denetçi, denetim çalışmaları sonucunda görüşünü bildirir. Denetçi, denetlediği işletmenin mali tablolarının kendisinde oluşturduğu kanaati sunmuş olduğu bir raporla ilgili kişilere bildirir.²⁸ AICPA'nın açıklamış olduğu raporlama standartları ise;

- Denetim raporunda mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.
- Denetim raporunda cari dönemdeki muhasebe politikalarının aynen önceki dönemdeki gibi, değiştirilmeden uygulanıp uygulanmadığının belirtmelidir.
- Mali tablolardaki açıklamaların makul ölçüde yeterli olduğunu belirtmelidir,
- Denetim raporu, bağımsız denetçinin işletmenin mali tabloları ile ilgili bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtmeyeceği savını açıklamalıdır.

²⁷Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2007 s.55

²⁸ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, B.13, 2010, s.43

Denetçi bir görüş için yeterli kanaat oluşturamadığı takdirde bunun nedenini raporunda açıkça belirtmelidir. Denetçi, denetim raporunda almış olduğu sorumluluğu belirtmek durumundadır.

1.6. Uluslar Arası Denetim Standartları

IFAC'ın uygulamaya koymuş olduğu Uluslararası Denetim Standartları (UDS), günümüzde birçok ülkede kullanılmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları sermaye piyasası kurulunun(SPK) seri: X No:22 tebliği ile Ülkemiz de uygulanmaktadır.

Yeni Türk ticaret kanununun 397. Maddesi genel olarak denetlemeyi açıklamışken, 26/06/2012 tarihinde yayınlanan 6335 nolu kanun ile son şekli verilmiş oldu; 6335 nolu kanunun 18. Maddesine göre; 6102 sayılı kanunun 397.nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.” *Denetime tabii olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun mali tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Uluslar arası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim standartlarına göre denetlenir.*” denmiştir.²⁹ Kanun yapılacak bağımsız denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olmasını benimsemiştir.

Uluslar arası denetim standartları başlıklar halinde aşağıdaki tablo da verilmiştir.

Tablo 1. Uluslararası Denetim Standartları

UDSNO	STANDARTLAR
100-199	Giriş
200-299	Genel İlkeler ve Sorumluluklar
UDS200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Uluslar Arası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi
UDS210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Antlaşmaya

²⁹ Dinç MUTLU, **Yeni Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Seçkin Kitabevi, 8.b. 2013 s.412

	Varılması
UDS220	Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
UDS230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
UDS240	Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
UDS250	Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
UDS260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
UDS265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
300-499	Risklerin Değerlemesi Ve Değerlendirilen Risklere Karşı Müdahale Edilmesi
UDS300	Mali Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
UDS315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
UDS320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik
UDS330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
UDS402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
UDS450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
500-599	Denetim Kanıtları
UDS500	Bağımsız Denetim Kanıtları
UDS501	Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
UDS505	Dış Teyitler
UDS510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
UDS520	Analitik Prosedürler
UDS530	Bağımsız denetimde örnekleme
UDS540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
UDS550	İlişkili Taraflar

UDS560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
UDS570	İşletmenin Sürekliliği
UDS580	Yazılı Açıklamalar
600-699	Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması
UDS600	Özel Hususlar- Topluluk Mali Tablolarının Bağımsız Denetimi(Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)
UDS610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
UDS620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
700-799	Denetim Çalışmaları Ve Raporlama
UDS700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
UDS705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
UDS706	Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar
UDS710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
UDS720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Mali Tabloları İçeren Dokümanlarda ki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
800-899	Uzmanlık Gerektiren Alanlar
UDS800	Denetçinin Özel Amaçlı Denetim Hizmetlerine İlişkin Raporu
UDS805	Denetçinin Spesifik Öğelerin veya Mali Tablolarının Denetimi
UDS810	Özet Mali Tablolara ilişkin Raporların hazırlanması

Kaynak: Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, An Related Services Pronouncements, Vol.1, 2012 Edition ifac.Orç

Bağımsız denetçinin, işletmenin mali tablolarını Uluslar arası denetim standartları çerçevesinde değerlendirmesi neticesinde ulaştığı bilgiler ve hazırlamış olduğu rapor, paydaşların güvenilir bilgiye olan ihtiyacını karşılamış olur.

1.7. Bağımsız Denetimin Sağladığı Yararları

Bağımsız denetim sonucu düzenlenen rapor işletme yönetimine işletmenin mali durumunu olumlu veya olumsuz oluşu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar. Bağımsız denetçi tarafından tasdik olunan mali tablonun doğru, güvenilir ve şeffaf bir mali tablodur.³⁰ İşletmenin mali tablolarının doğruluk ve güvenilirliği, işletme yöneticisinin doğru karar verebilmesine olanak sağlar. Bağımsız denetimin sağlayacağı yararları üç başlık altında görebiliriz³¹

1.7.1. Bağımsız Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar;

- Bağımsız denetime tabi tutulan mali tablolara güven artar.
- Bağımsız denetim işletme yönetiminin veya işletmede çalışanların hata ve hile yapma olasılığının azalmasına vesile olur.
- Bağımsız denetim sürecinde, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarında tespit edilen maddi hatalar düzeltilirerek, işletmenin mali bilgilerindeki gelirler ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine olanak sağlar.
- Bağımsız denetim yapılan mali tablolar kredi olanaklarının artmasına neden olur.
- Bağımsız denetim, işletme yönetiminin hazırlamış olduğu politikalara ve uygulamalara uyulup uyulmadığı hakkında güvenilir bilgi verir.
- Bağımsız denetime tabi tutulmuş mali tablolar resmi kurumlara sunulan mali rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduğu için yapılan bildirimlere güvenin tam olmasını sağlar. Vergi dairelerince yapılabilecek olan vergi denetiminin olma olasılığı azalmış olur.

1.7.2. Bağımsız denetimin paydaşlara sağladığı yararlar;

- Bağımsız Denetime tabi tutulmuş mali tablolar kredi veren kurumların karar almasına yardımcı olur.
- Bağımsız denetime tabi tutulmuş mali tablolar, işletmeye yatırım yapmak isteyen büyük veya küçük yatırımcıya karar almalarına yardımcı olur.

³⁰ Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke Ve Esasları**, İstanbul:Yıldız Ofset,2004, c:1 b:3 s:486

³¹ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul:Türkmen Kitabevi, B.13, 2010, s.25-26

- Bağımsız denetime tabi tutulmuş mali tablolar,işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığı sırasında tarafsız bilgiler sağlayarak katkıda bulunur.
- İşletmelerin satılması, birleşme veya tasfiye durumlarında, ya da işletme yönetiminin değişimi esnasında, işletmenin o anki durumunu hakkında ilişkili taraflara nesnel bilgiler sağlar.
- İşletme ile iş ilişkisi olan taraflara (alıcılar,satıcılar etc.) denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve mali yapısının durumu hakkında güvenilir bilgi sağlar.

1.7.3. Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı yararlar

- Bağımsız denetime tabi tutulan mali tablolara kullanılarak oluşturulan vergi beyannamelerine güven artar.
- Bağımsız denetime tabi tutulan mali tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli makamların güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar.
- Kamu yararına faaliyet gösteren iktisadi işletmelere ait mali tabloların bağımsız denetime tabi tutulması resmi kuruluşlar tarafından yapılacak denetimlerin kapsamının daraltılmasını sağlar.
- İşletme yönetimleri, sosyal sorumluluk kavramı gereği, kamuyu bilgilendirme yükümlüdür. Bağımsız denetim sonucu işletme yönetimine sunulan denetim raporunu, işletmeler kendi internet sayfalarında ve Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) sayfasında yayınlamak zorundalar.

2. İÇ DENETİM

2.1. Genel Bilgi

Günümüzde küreselleşme ile yatırımların ülkeler arası transferi sonucu artış gösteren rekabetçi ortamda işletme faaliyetlerini etkin bir şekilde devam ettirerek, en düşük maliyetle en yüksek verimi elde etme gayreti içindedirler. Bu çalışmaların doğal sonucu olarak işletmelerin büyümek istemeleri, işlemlerin ve faaliyetlerin karmaşıklığı dikkate alındığında içerisinde birçok riski barındırmaktadır.³² İşletme yönetimlerinin riskleri önlemek ve etkili kararlar alabilmeleri sağlamak, etkin bir şekilde işlev gören iç denetim ile mümkündür.

2.2. İç Denetimin Tanımı

İç denetimin işletme örgütü içinde yer aldığı ilk yıllarda iç denetimin görevi işletme faaliyetlerinin kontrol ihtiyacını karşılamakla başlamıştır.³³

İç denetimin koruyucu nitelikteki yapıcı özelliğine doğru ortaya çıkan bu değişiklik iç denetçiler enstitüsünün (IIA)çeşitli tarihlerdeki, iç denetim tanımlarının karşılaştırılmasıyla en iyi şekilde özetlenebilir. IIA tarafından 1957 yılında yapılan tanıma göre, “ iç denetim muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerin gözden geçirilmesinde yönetime hizmet etmek için örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyetleridir. IIA'nın 1971 yılında değiştirdiği iç denetim tanımında, muhasebe ve mali gözden geçirme söz konusu edilmeyerek, sadece örgüt faaliyetlerinin gözden

³² Özgür ÇATIKKAŞ. **Aracı kurumlarda iç kontrol ve iç denetim.** İç denetim dergisi. TİDE Yayınları.Sonbahar2011 S.30 s.40

³³ Celal KEPEKÇİ, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü,** Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi, Eskişehir 1982,Yayın No:251/171 s.38

geçirilmesi yer almaktadır.1978 yılında yayınlanan iç denetim standartları, iç denetimi örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu şeklinde tanımlamaktadır.³⁴İşletmelerde yaşanan skaldallar ve yapılan muhasebe hileleri iç denetimin kapsamında değişikliğin gerekliliğini ortaya koymuştur. İç denetimin kapsamı genişletilerek işletme risklerini içermesi gerekliliğinin yanı sıra mali sonuçlara ilişkin sorumluluğun yönetimde olması gerektiği gerçeğini ortaya çıkarmıştır.³⁵ IIA 2003 yılında iç denetimin tanımını şu şekilde yapmıştır: “ iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

IIA’ nın iç denetim kavramı ile ilgili yapmış olduğu tanımda öne çıkan temel unsurlar şu şekilde sıralanabilir;

- İç denetim çalışmaları bağımsız ve tarafsız bir biçimde yürütülür.
- Bağımsız ve tarafsız bir şekilde yürütülen iç denetim çalışmaları işletme yönetimine, işletmenin işleyişi hakkında güvence verir.
- İşletme yönetimine danışmanlık yapmak,
- Kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak,
- Risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek,
- Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine katkıda bulunması,
- Sistemik ve disiplinli bir çalışma yapılması.

³⁴ Celal KEPEKÇİ. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü.** Eskişehir İktisadi ve Ticari ilimler akademisi yayınları. Yayın No:251/171,Eskişehir 1982 s.40

³⁵ Davut PEHLİVANLI, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**,İstanbul:Beta Basım,2014 s.8

Tablo 2. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen ve Gelişen Rolü

YILLAR	AMAÇ	KAPSAM
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması	Muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi
1960'lı yıllar	İşletmenin mali verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Mali denetimler ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1970'li yıllar	İşletmenin mali nitelikteki ve mali olmayan nitelikteki tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak	İşletmenin bütün faaliyetlerinin mali ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1980'li yıllar	İşletmenin mali nitelikteki ve mali olmayan nitelikteki tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak	İşletmenin faaliyetlerine ilişkin süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletmenin amaçlarına ulaşmada işletme yönetimine katkıda bulunmak	İşletmenin iç kontrol yapısının ve risk yönetiminin denetlenmesi
2000'li yıllar	İşletmenin amaçlarına ulaşması için yönetime danışmanlık yapmak, ve işletmeye değer katmak	İşletmenin kurumsal yönetimi, iç kontrol yapısı ve risk yönetimi ile ilgili süreçlerin denetlenmesi ve işletmeye değer katmak için danışmanlık yapmak

Kaynak: Münevver Yılandı, **İç Denetim Ve İç Kontrol Değerleme**

Rehberi, 3,b.Ankara:Detay Yayıncılık,2015 s.20

Tarihsel süreç içerisinde iç denetimin gelişimi değerlendirildiğinde asıl amacının işletmeye yararlı olmak olduğu anlaşılmaktadır.³⁶ Bununla birlikte, iç denetçiler yalnızca geçmişteki verilerle denetim yapmanın, artan rekabet koşullarında yetersiz olduğunu görmekteyiz. İç denetçiler işletmelere değer katabilmek için geçmişte elde edilen verilerle denetim yapmanın yanı sıra bugünün ve geleceğin denetimini de yapmak zorundadırlar. Geleceğin yönetimi, riski önceden tanımlamak ve gerekli önlemleri almakla mümkün olabilmektedir. İyi bir risk yönetimi yapısına sahip olan işletmeler, uluslararası alanda rekabet güçlerini arttırmaktadırlar.

³⁶ Bülend ÖZOĞLU, Ceyhan MERCAN ve Sabri ÇAKIROĞLU, **Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**- İstanbul:İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayın No:1,2 010. S.81

İşletmenin faaliyetlerini geliştirmek özellikle değer kazandırmak, iç denetçilerin bir biçimde sistematik çalışmalarıyla gerçekleştirilebilmektedir.³⁷

Özetle, bu günkü anlamda iç denetime aşağıda belirtilen aşamalardan geçilerek ulaşıldığını görürüz.³⁸

- Kurum içinde iç işlemlerin kontrol edilmesi süreci,
- İşlem bazlı sürekli denetim anlayışı,
- İstatistik yöntemler kullanarak denetim,
- Olasılık esasına dayalı bir yaklaşımla denetim,
- Anlık belirli noktaların kontrol edilmesine yönelik denetim
- Risk analizine dayalı denetim,
- Sistem tabanlı yaklaşımla denetim,
- İdari işlemlerin de denetim kapsamına eklenmesi,
- Yönetim denetimi,
- Risk odaklı denetim.

2.3. İç Denetimin Amacı

İç denetimin, işletme yönetiminin belirlediği politikalar ve uygulamalara uyulup uyulmadığını denetlemek, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri önceden tespit edip yönetime bildirmek ve gerekli önlemlerin işletme yönetimi tarafından alınmasını sağlamaktır.

İç denetimde amaç, yönetimin kendisinin değil, orta ve alt düzeydeki yöneticiler tarafından kontrol edilen faaliyetlerin değerlendirilmesidir. Üst düzey yöneticilerinin faaliyetleri doğrudan değerlemeye konu olmaz. İşletme faaliyetleri orta ve alt düzey yöneticilerin kontrolünde sürdürülmektedir. Dolayısı ile, iç denetçi işletme yönetimini bilgilendirmek için gerekli çalışmaları yapma gücüne sahiptir.³⁹

³⁷ Duygu Anıl KESKİN, **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, İstanbul:Beta Yayın,2006, s.10

³⁸ H. Abdullah KAYA, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, **Türkiye’de Mali Yapılanma**, Karahayıt/Pamukkale, T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B:F Maliye Bölümü 23-27 Mayıs 2005 s.97

³⁹ Celal KEPEKÇİ, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir İktisadi ve Ticari ilimler akademisi yayınları. Yayın No:251/171Eskişehir 1982 s.56

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali olmayan nitelikteki faaliyetlerinin gözden geçirilerek değerlendirildiği bir denetim türüdür. İç denetimin amaçlarını şu şekilde sıralanabilir;⁴⁰

- Mali kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol yapılarını geliştirmek ve uygulamak,
- İşletmenin varlıklarını her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini incelemek,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetim sürecinin esas amacı iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini değerlendirerek işletme yönetimine hizmet etmektir. İç kontrol yapısının etkinlik ve verimliliğinin ölçülebilmesi için önceden belirlenmiş ölçütlere ihtiyaç vardır. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yanı sıra işletme yönetimi tarafından oluşturulan politikalar, planlar, genelgelerdir. İç denetçi ile işletme yöneticisi karşılıklı bir ilişkiye sahiptir. İç denetçi yöneticilerden ölçütleri almaktadır ve ölçütler çerçevesinde iç kontrol yapısı değerlendirerek görüşünü yöneticilere iletmektedir.⁴¹

İç denetimin amacı gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili değerlendirmeler tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmekte yardımcı olmaktır. İç denetim aynı zamanda yönetsel bir kontroldür, diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle, iç denetim yapısının yeterliliğinden ve

⁴⁰ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi.13.Baskı. 2010.s.21

⁴¹ Celal KEPEKÇİ. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:251/171Eskişehir 1982 s. 38

etkinliğinden yönetim sorumludur.⁴² İç denetimin gayesi, makul bir maliyetle kontrolün etkinliğini artırmayı içine alır.⁴³

2.4. İç Denetimin İşletmelere Sağladığı Yararlar

İç denetim, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yapmış olduğu çalışmalar sayesinde katkı sağlar. İç denetim çalışmalarının, denetlenen işletmeye sağladığı yararları tanımlayacak olursak;⁴⁴

- İşletmenin paydaşlarına ve işletme yönetimine güvenilir bilgi sağlama ihtiyacı karşılanır; işletmede iç denetimin etkinliği ile iç kontrol yapısının etkinliği birbirine orantılıdır. İşletmede etkin bir iç kontrol yapısı varsa iç denetimin etkililiğinin oranı yüksektir. Etkin bir iç kontrol yapısı ve etkin bir iç denetim neticesinde işletme hakkında bilgi edinmek isteyen tarafların güvenilir bilgiye ulaşmalarına kolaylık sağlayacaktır.
- İç denetim işletme kayıtlarının ve varlıklarının korunmasını sağlar; iç denetim yapısının etkin bir biçimde varlığı işletmenin varlıklarının ve kayıtlarının yüksek bir seviyede korunmasına vesile olur.
- Verimliliğin artırılması ihtiyacı karşılanır; işletme faaliyetleri de iç denetime tabi tutulur, bu vesile ile verimsiz faaliyetler elimine edilir. İşletme kaynaklarının gereksiz kullanımı önlenmiş olur.
- İşletme yönetimi tarafından oluşturulan politikalara, kanun ve yönetmeliklere uyum sağlanır.
- İşletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasında maruz kalabileceği risklerin değerlendirilmesi⁴⁵
- Yönetim süreçlerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi
- İşletme yönetimine, risk yönetimi ve kontroller konusunda danışmanlık yapılması

⁴² Ali Kamil UZUN, **Geleceğin Yönetiminde İç Denetim**, Mali Çözüm S.42 Ocak-Şubat-Mart 1998 s.29

⁴³ M. Vefa TOROSLU, **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim**. İstanbul: Vedat kitapçılık, 2014 s.108

⁴⁴ Davut PEHLİVANLI, **Modern İç Denetim Güncel İç Deneti Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, 2014. s.18

⁴⁵ Hasan TÜREDİ, Ümmügülsüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, **Risk Odaklı İç Denetim**, <http://journal.mufad.org/attachments/article/803/1.pdf> Erişim Tarihi: 14/12/2015

- İç denetimin amacı, sorumlulukları ve iç denetim faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğine ilişkin periyodik değerlendirmeler yapılması
- İşletmenin, riske maruz kalması veya hile riski gibi kontrol eksiklikleri bulunması halinde konunun ilgililere rapor edilmesi ve önerilerde bulunması.

2.5. İç Denetime Duyulan İhtiyaç Nedenleri

İşletmelerde ne olup bittiğine dair hisse sahiplerinin bilgi alma ihtiyacı iç denetimin ortaya çıkışında önemli rol oynamıştır iç denetime ihtiyaç duyulma nedenleri zaman içinde değişip ve farklılaşsa da, ihtiyaçlar değişirken daha önceki gerekçeler ortadan kalkmamış tam tersine iç denetimin faaliyet alanı ve kapsamı bu sayede daha çok zenginleşmiştir.⁴⁶ iç denetime ihtiyaç duyulma nedenlerini sırasıyla;

- 1) Sorumluluk ve Hesap Verebilme,
- 2) Vekalet Teorisi (yetkilerin devredilmiş olması),
- 3) Yönetime Danışmanlık ve Yardım etmek,
- 4) Tasarruf İhtiyacı,
- 5) Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı.

2.5.1. Sorumluluk Ve Hesap Verebilme

İşletmelerin büyümesi nedeni ile yetki ve sorumlulukların devri zorunlu hale gelmiştir. İşletme yöneticileri, kurumsal yönetim gereği ve işletmenin sürekliliği çerçevesinde devredilen sorumlulukların denetime tabi tutulmasını gerekli kılmıştır. İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi, işletmenin hedeflerine varılması, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri önceden belirleyip gerekli önlemlerin alınabilmesi adına iç denetim yapılarak işletme çalışanlarının verilen sorumlulukları yerine getirip getirilmediği ya da ne oranda yerine getirildiği belirlenir. İç denetim çalışmaları işletme çalışanlarının sorumlulukları ne denli yerine getirdiği konusunda hesap verebilmesi sağlanmış olur.

⁴⁶ Davut PEHLİVANLI, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul:Beta Basım,2014s.17

2.5.2. Vekâlet Teorisi (Yetkilerin Devredilmiş Olması)

İşletmelerin büyüyüp gelişmeleri ve genişlemeleri yönetici ya da ortakların işletmelerde sürdürülen faaliyetlerin sürekli gözetim altında tutulmasını büyük oranda zorlaştırmaktadır.⁴⁷Bu nedenle işletme yönetimi görev ve yetkilerini alt yönetim kadrosu oluşturarak paylaşır. Paylaşılan görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediği iç denetime tabi tutularak değerlendirilir. Bağımsız ve tarafsız iç değerlendirme işletme yönetiminin paydaşlara hesap verebilmesi açısından son derece önemlidir.

2.5.3. Yönetime Danışmanlık ve Yardım Etmek

Uluslar arası denetim standartları gereği; tüm denetçilerde olması gereken esas niteliklerden biri de mesleki eğitim ve deneyimdir. Bu nitelikleri taşıyan iç denetçiler denetim çalışmalarında rastladıkları her türlü hata, hile ve olumsuzluk ve uygulama eksikliklerini ortaya çıkarıp düzenlenecek denetim raporu ile yönetime bildirmek durumunda oldukları gibi, bunların düzeltilmesi ve tekrarlanmaması nedeniyle de yönetime önerilerde bulunurlar.⁴⁸

İç denetçilerin belirtilen konularda danışmanlık görevlerini yerine getirebilmeleri için; planlama, işletme ve muhasebe örgütlenmesi, yöneticilik ve kontrol alanlarında, işletme faaliyetlerini bir yönetici bakışı ile değerlendirebilme bilgi ve becerilerine de sahip olmaları gerekir. Ancak, bu niteliklere sahip olan iç denetçiler işletmeye değer katabilir.⁴⁹

2.5.4. Tasarruf İhtiyacı

İşletmelerin, yoğun rekabet koşullarında olması ayakta kalabilmeleri için maliyetlerini her alanda minimize etmek durumundadır. Günümüzde, iç denetim

⁴⁷Hasan TÜREDİ, **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim Ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar**<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423939136.pdf> erişim tarihi:14/12/2015, s:36

⁴⁸Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2007.s.37

⁴⁹Hasan TÜREDİ, a.g.e. s:38

birimleri de işletmeler için tasarruf sağlayabilecek alanların ortaya çıkarılmasına önemli rol oynamaktadır.⁵⁰

İşletme yönetiminin, işletme faaliyetlerinde veya oluşturulacak yeni birimlerde ilk olarak fayda- maliyet analizi yapmaları gerekir. Yapılacak olan işin maliyeti sağlayacağı yararın maliyetini aşması durumunda dış kaynak kullanımına gidilmeli ve bu şekilde tasarruf sağlanmalıdır.

2.5.5. Hileli İşlemlere Karşı Korunma İhtiyacı

Hileler, işletme içerisinde isteyerek ortaya çıkan birtakım düzensizlikler veya yasal olmayan fiiller olarak ortaya çıkar. Bu tür fiiller, bazen bir kişinin, bazen de işletme yönetiminin dışarıya karşı düzenlediği kendisine menfaat sağlamak amacı ile yapılmış su istimallerdir. Günümüzde hileli işlemlere, halka açık işletme içindeki küçük pay sahiplerinin kar payı alma gibi ortaklık haklarında görülmektedir.⁵¹ İşletme yönetimi Kar dağıtmamak için işletme karları çeşitli muhasebe oyunları ve hileli yollarla başka işletmelere aktarılabilir. Bu tür hilelerin; arada bir yapılacak bağımsız denetimlerle de önlenemeyebilir. Hileli işlemleri önlemenin en sağlıklı yolu, işletme de güçlü bir iç denetim birimi ile desteklenmiş iyi bir iç kontrol yapısı oluşturmakla mümkündür. İç denetçiler; işletmede tüm çalışanların yapabilecekleri her türlü hileli işlemleri tespit etmek, yönetime bildirmek ve iç kontrollerle ilgili zayıflıkların giderilmesi için yönetime önerilerde bulunarak eksikliklerin giderilmesine katkı sağlar. İç denetçiler bağımsız ve tarafsız bir şekilde görevlerini yerine getirdiklerinde işletmeye değer katmış olurlar.⁵²

2.6. İç Denetim Türleri

İç denetim işletme yönetimi tarafından belirlenen işletme çalışanlarından oluşan bir birimdir. Bu yüzden iç denetim süreklilik arz eden bir faaliyettir. Tüm yıl boyunca işletme yönetimlerinin istekleri doğrultusunda veya denetimler esnasında iç

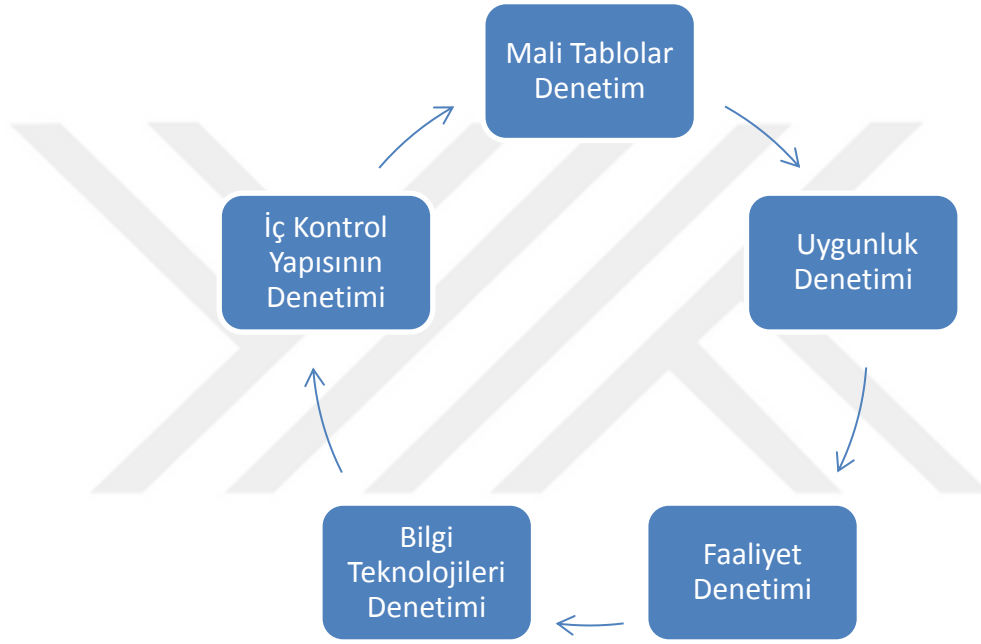
⁵⁰ Davut PEHLİVANLI, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım, b.2,2014, s.18

⁵¹ Sevda YALMAN, **İç Kontrol Ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi Ve Bir Anket Çalışması**, Okan Üniversitesi, Muhasebe Ve Denetim Programı Yüksek Lisans Tezi 2014, s.92

⁵² Hasan TÜREDİ, **Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim Ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar**, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423939136.pdf> erişim tarihi:14/12/2015s.39

denetçilerin gerekli gördüğü hususlarda denetim çalışmaları devam eder. İç denetim faaliyetlerini beş ana başlık altında inceleyebiliriz;

- Mali Tablolar Denetim
- Uygunluk Denetimi
- İç Kontrol Yapısının Denetimi
- Faaliyet Denetimi
- Bilgi Teknolojileri Denetimi



Şekil 1. İç Denetim Türleri

2.6.1. Mali Tabloların Denetim

Mali tabloların denetimi, işletme yönetiminin sorumlu hazırlanıp sunulmasından olduğu mali tabloların, Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının iç denetçi tarafından değerlendirilmesidir. İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen mali denetimlerin amacı işletme içerisindeki işlemlerin mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı ya da muhasebeleştirme süreçlerindeki kontrollerin yeterliliği ve etkinliği ile sınırlı kalmayıp kurumun bütün gelir ve gider kalemlerinin eksiksiz bir

şekilde kayıtlara aktarıp işletme yöneticilerine verilen bilgilerin doğruluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesidir.⁵³

İç denetçi, işletmenin mali tablolarını değerlendirirken dikkat etmesi gereken hususlar;

- Muhasebe kayıtlarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı çerçevesinde yapılıp yapılmadığı,
- Belgeler kayıt edilirken hatalar olup olmadığı, şayet hatalı kayıtlar varsa bunların düzeltilmesini sağlamak,
- Muhasebe kayıtlarında hile ve yolsuzluğa sebebiyet veren işlemlerin olup, olmadığı, böyle bir durum söz konusu ise iç denetçi bir rapor ile işletme yönetimini bilgilendirmek zorundadır,
- İşletmenin varlıklarının ve kaynaklarının mali tablolara gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı,
- Gelir ve giderlere ait kayıtların zamanında yapılıp yapılmadığı,
- İşletmenin mali tablolarının o anki durumunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

İç denetçi tarafından yıl içerisinde düzenli bir şekilde yapılan bu denetimler hata ve hilelerin azalmasına neden olur. Sürekli gözetim altında olduğunu bilen muhasebe çalışanları daha dikkatli davranarak hataların azalmasına, hile eğilimi olan çalışan için ise sürekli denetimler caydırıcı özelliğe sahiptir.

İç denetçi tarafından gerçekleştirilen mali tablolar denetimi işletme yönetimi için güven teşkil eder. Hazırlanan mali tabloların gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmiş olması işletme yönetiminin hesap verebilirliğine yardımcı olur.

2.6.2. Uygunluk Denetimi

İşletmenin mali nitelikte olan veya mali nitelikte olmayan işlemlerini ve her türlü faaliyetlerini belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uyulup

⁵³ Çetin ÖZBEK. **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, İstanbul:TİDE Yayınları No:3 2012, s. 150.

uyulmadığının incelenmesidir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sadece işletme içindeki yetkili kişilere rapor edilir.⁵⁴

İç denetçinin uygunluk denetimin yapmasındaki amaç; işletme çalışanlarının, işletme yönetimi tarafından oluşturulan yönetmeliğe uyulup uyulmadığının değerlendirilmesidir. İç denetçiler uygunluk denetimi sırasında tespit ettikleri yönetmelikten kaynaklı eksiklikleri yönetime bildirip, eksikliklerin giderilmesi sağlanır.

İç denetçilerin yapmış olduğu uygunluk denetimi sadece işletme yönetmeliğine uygun hareket edilip edilmediğini araştırmak değildir. İç denetçiler aynı zamanda işletmenin mali tablolarının kanun, tüzük ve yönetmeliklere göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda da denetimler yapmakla yükümlüdür.

2.6.3. İç Kontrol Yapısının Denetimi

İç kontrol, işletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmesi ve hedeflerine ulaşabilmesi için ilerlerken önlerine çıkabilecek risklerin en aza indirilmesini sağlayan bir kontrol mekanizmasıdır. İşletme yönetiminin belirlediği amaçlara ulaşabilmesi için etkin bir şekilde işleyen bir iç kontrol yapısına ihtiyaç vardır. İç kontrol yapısının yeterliliği iç denetçiler tarafından değerlendirilir. İç kontrol yapısından kaynaklı riskler varsa bir rapor halinde işletme yönetimine sunulur.

İç kontrol yapısının amaçları;

- İşletmenin amaçlarına ulaşabilmesi,
- İşletmenin varlıklarının ve kaynaklarının korunması,
- İşletmenin varlıklarının verimsiz kullanımının önüne geçilmesi,
- Muhasebe verilerinin zamanında kayıt altına alınması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme içi ve işletme dışı bilgi akışının zamanında sağlanması,
- Hata ve hilelerin önlenmesi,

⁵⁴ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 13. Baskı. 2010 s.17

- Faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin istenilen noktaya gelmesi,
- İşletme yönetimi tarafından oluşturulan politikalara uyulmasının sağlanması.

İşletmenin faaliyetleri yürütülürken karşılaşılabileceği riskleri bertaraf edebilmesi için etkin bir biçimde işleyişi olan iç kontrol yapısına ihtiyacı vardır. İşletme de iç kontrol yapısı oluşturmak ve sürekliliğini sağlamak işletme yönetiminin vazifesidir.

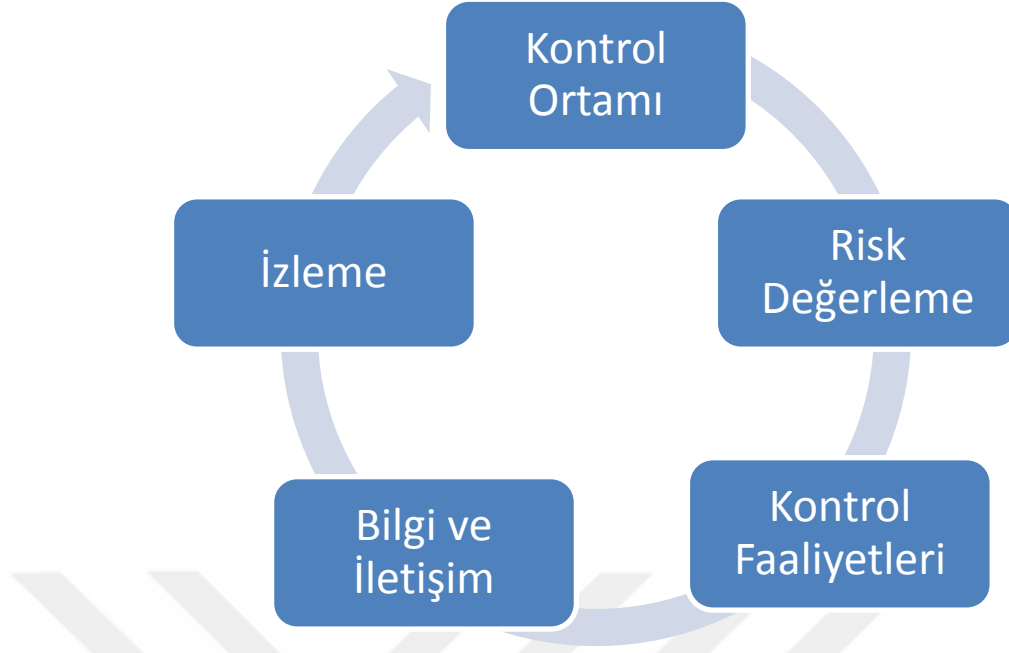
İşletme yönetiminin çok iyi bir şekilde tasarlanmış olduğu iç kontrol yapısı oluşturulsa bile, bu yapının insanlar tarafından uygulanacağı göz ardı edilmemelidir. Bu yüzden iç kontrolün yararlı olduğuna inanan işletme yönetimi, iç kontrolü kaderiyle baş başa bırakamaz. Hata ve hileler konusunda tecrübeli, bilgi teknolojilerine haiz iç denetçilerin görevlendirildiği, nitelikli bir iç denetim birimi oluşturularak iç kontrolün tasarlandığı biçimde işleyip işlemediği takip edilir.⁵⁵

1992 yılında Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations- COSO) tarafından açıklanan çerçeveye göre; iç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve çalışanlarından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine, mali raporlamaların güvenilirliğine ve yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmeliklere uyuma ilişkin makul düzeyde güvence sağlayan bir süreçtir.⁵⁶ COSO Tarafından Oluşturulan Modele Göre; iç kontrol yapısı birbiriyle ilişkili beş unsurdan oluşmaktadır. Kısaca “COSO bileşeni” olarak adlandırılır. COSO bileşenleri;

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerleme
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi Ve İletişim
- İzleme

⁵⁵ Murat KIRACI. Duygu ÇELİKAY ŞENGÜL. **İç Denetçilerin Hileler Karşısındaki Sorumluluğunun İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Haziran, 2014. C:16, S.2, s:81

⁵⁶ Davut PEHLİVANLI, **Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları** İstanbul: Beta Basım, b.2, 2014, s.32



Şekil 2. COSO Bileşenleri

2.6.3.1. Kontrol Ortamı:

İç kontrol yapısının etken olabilmesi için, uygun bir kontrol ortamının oluşturulması gerekir. İşletmenin kontrol ortamı işletme yönetimi tarafından oluşturulur. İşletme yönetiminin işletmeyi ve çalışanları denetleme biçimi olarak adlandırabileceğimiz kontrol ortamı, işletme yönetiminin yönetim kültürünü yansıtır. İşletme yönetiminin uzmanlık isteyen konulara olan yatkınlığı, talimatları veriş şekli, uyguladığı kontrol yöntemleri ve bu yöntemleri ne sıklıkta yaptığı, gerekli görüldüğünde uygulamalarda yapılan değişiklikler bizlere, işletmenin iç kontrol ortamı ile ilgili bilgiler sağlar.⁵⁷

İşletme yönetimi, iç kontrol ortamının oluşturulması ile sorumludur, bunun için işletme içerisinde iyi bir örgütsel yapı oluşturmalı, yeterli sayıda çalışan tahsis etmeli, çalışanların yetki ve sorumlulukları belirlenmeli ve son olarak raporlamaların düzenliliği sağlanmalıdır.

⁵⁷ Vasfi HAFTACI, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli:Umuttepe Yayınları, 2014, s.68

Kontrol ortamı yalnızca işletme yönetiminin tutumu ile oluşmaz, işletmenin çalışanları tarafından da benimsenmesi lazımdır.⁵⁸ İşletmenin çalışanları görevlerinin sorumluluğunu yerine getirmelidir, görevlerini yerine getirmemenin sonucunda yaptırımların olabileceği bilincini taşımalıdır. Sonuç olarak kontrol ortamının yönetim ve çalışanlar tarafından özümsemesi başarıyı da beraberinde getirecektir. İç denetçiler kontrol ortamının değerlemesini periyodik olarak yapar ve tespit edilen uygulama hatalarını veya eksiklikleri bir rapor ile işletme yönetimine bildirir.

2.6.3.2. Risklerin Değerlendirilmesi

Türk dil kurumu risk kelimesini zarara uğrama tehlikesi olarak açıklamıştır.⁵⁹ İşletmeler de yapıları gereği işletme içinden ve işletme dışından kaynaklanan risklerle karşı karşıyadır. İşletme yönetimi, işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için işletmenin maruz kalabileceği riskleri öngörmeye çalışmalıdır ve gerekli önlemleri almalıdır.

İşletme dış çevresinden kaynaklı riskler; İşletmenin sürekliliğini, karlılık düzeyini, büyüme ve gelişmesini etkileyen risklerdir.⁶⁰ İşletme yönetimi risklerden sakınabilmek için gerekli önlemleri almalıdır. Öncelikle risklerin ne olduğunu tanımlamalı, işletmenin yapısı ile riskler arasındaki ilişkiyi belirlemelidir.

İşletme içi riskler ise; çalışanların görevleri ile ilgili yeterli bilgiye ve deneyime sahip olmaması, görevlendirme yaparken çalışanın yeteneklerinin göz önünde bulundurulmaması, hızla değişen ve gelişen teknolojiye yeterli düzeyde yararlanamamak, çalışanların teknolojik bilgilerinin yetersizliği, iyi bir iç kontrol yapısının olmaması, iç denetimin yetersizliği gibi risklerden oluşur.

⁵⁸ Vasfi HAFTACI, **Muhasebe Denetimi**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2014 s.68

⁵⁹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56921f269d3e11.78677448, Erişim:27/11/2015

⁶⁰ Güler MANİSALI DARMAN, **Kurumsal Yönetimde Şeffaflık Ve Hesap Verebilirlik**, TÜRMOB Yayınları-394, Ankara, s.54

2.6.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin iç kontrol yapısının iyi bir şekilde işleyişini sağlamak için oluşturulan politika ve yöntemlerin uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder. Diğer bir deyişle, kontrol faaliyetleri iç kontrol yapısının istenen etkinliğe sahip olup olmadığını araştırır.

Kontrol faaliyetlerinin saptayıcı özelliği vardır. Stokların düzenli olarak sayılması, muhasebe de yapılan iç ve dış mutabakatlar, bütçelenen maliyet ile gerçekleşen maliyetler gibi. Bu sayede oluşabilecek istenmeyen durumlar önlenmiş olur.

Kontrollerin bir kısmı olayların gerçekleşmeden önce tespit edilip önlem alınmasına olanak sağlar.⁶¹ Bunlara önleyici kontroller denir. Önleyici kontroller aynı zamanda hata ve hilelerin azalmasına sebep olur. Önleyici kontrollere örnek olarak, görevlerin ayrılığı, yetki limitlerinin belirlenmesi, kaynaklara erişimin sınırlandırılması vb gibi.

Kontrol faaliyetleri aynı zamanda düzeltici özelliğe de sahiptir. Kontrol faaliyetleri sırasında tespit edilen eksiklikler yönetime bildirilir ve düzeltilmesi sağlanır. Tespit edilen eksikliklerin giderilmesine kadar kontroller devam eder. Kısaca, Kontrol faaliyetleri iç kontrol yapısındaki eksikliklerin giderilmesinde önemli role sahiptir.

2.6.3.4. Bilgi ve İletişim

İşletme yönetimi, çalışanların üstlendikleri sorumlulukları yerine getirebilmeleri için gerekli olan bilgiyi belirlemeli, bilginin çalışanlara iletilmesini sağlamalı ve etkin bir şekilde kullanabilecekleri ortamı oluşturmalıdır. Etkin bir iç kontrol yapısının var olabilmesi için işletme içi ve dışı bilgi akışı zamanında paylaşılmalıdır.

⁶¹ Özgür ÇATIKKAŞ, Bankalarda İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği, Marmara Üniversitesi, Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul 2005 s.4

İyi tasarlanmış bir bilgi ve iletişim ağı bilgiye kolayca erişimi sağlar, bu vesile ile olumsuzluklarla ilgili gerekli önlemlerin alınması rahatlıkla sağlanmış olur. İyi tasarlanmış bilgi ve iletişim ağı iç kontrol yapısını güçlendirir.⁶²

2.6.3.5. İzleme

İç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve bilgi ve iletişimde ortaya çıkan tablonun sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesidir. Olası riskleri önlemek için oluşturulan iç kontrol yapısı değişim ve gelişmeler karşısında yetersiz kalabilir. Bu gibi bir durumla karşı karşıya kalmamak için iç kontrol uygulamaları izlenmek suretiyle ortaya çıkan değişim ve gelişmelere uyarlanması sağlanır.⁶³

2.6.4. Faaliyet Denetimi

İşletme faaliyetlerini yürütülmesinde kullanılan kaynakların etkin, verimli, iktisadi ve etkili bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının iç denetçiler tarafından denetlenmesidir. Bu bağlamda, Faaliyet denetimi işletme politikalarına ve işletme yönetiminin belirlemiş olduğu stratejiler ışığında amaçlara ne derece ulaşılmış olduğunu, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili mali nitelikli olmayan her türlü konuları değerlendirilmesidir.⁶⁴

İç denetim değerlendirmeleri, İşletmenin faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına katkı sağlar ve amaçlarına ulaşmasını hızlandırır.

2.6.5. Bilgi Teknolojileri Denetimi

Günümüzde pek çok işletme işlem ve faaliyetlerini sanal ortamda takip etmektedir. Sanal ortamda takip edilen bilgiler her zaman bazı risklere maruz

⁶² Vasfi HAFTACI, **Muhasebe Denetimi**, Kocaeli:Umuttepe Yayınları,2014, s.71-72

⁶³ Bülent ÖZOĞLU, Ceyhan MERCAN ve Sabri ÇAKIROĞLU, **Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**-İstanbul: İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayın No:1, 2 010, s.256

⁶⁴ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Türkmen Kitabevi. 13. Baskı. 2010 s:17

kalabilir.⁶⁵ Bilgi teknolojileri denetimi ile risklerin engellenmesi sağlanır. Bilgi teknolojileri (BT) denetimi, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmekte kullandıkları yazılım ve donanım gibi tüm bilgi sistemi unsurlarını, bilgi sistemi süreçlerini, mali veri üretiminde kullanılan bilgi süreçlerini ve bunlarla ilgili olarak yapılan iç kontrollerin nitelik, yeterlilik, bütünlük, güvenlik ve güvenilirliklerinin değerlendirilmesi ve rapora bağlanması aşamalarından oluşur, Bilgi teknolojileri denetimin esas ve usulleri sözleşme ile belirlenir.⁶⁶

2.7. Geleneksel İç Denetim Yaklaşımından Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımına Geçiş

Geleneksel iç denetimden risk yönetimi temelli iç denetime varan süreç; işletmelerin değişen ihtiyaçlarından, küreselleşme sürecinin işletmeler üzerindeki etkilerinden, yaşanan teknolojik gelişmelerden ve bunun sonucu olarak değişen iç ve dış ortandan son olarak da muhasebe ve iktisadi temelli sorunlardan etkilenmiştir. Bu gelişmeler denetim yapısının kendini sorgulamasına ve değişimine neden olmuştur. Önceki yılların işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı, işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir. Kurumsal yönetim içerisinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde; süreçlerin iyileştirilmesi insan kaynağının gelişimi, kurumsal etkinlik ve verimlilik yöntemi, işletme içi iletişim ve iyi uygulamaların paylaşımında katma değer yaratılmasında önemli bir rolü olduğunu göstermektedir.⁶⁷

İç denetim, günümüz işletmelerinin ihtiyaçları göz önünde bulundurduğunda geriye dönük klasik denetimi kapsamakla birlikte, gelecek odaklı bir anlayış içerisinde işletmenin amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğru seçildiğini, bunların verimli ve etkili bir şekilde uygulandığını garanti altına almaya

⁶⁵ Bayram ASLAN, **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim**, Sayıştay dergisi, S:77

⁶⁶ Bülent ÖZOĞLU, Ceyhan MERCAN ve Sabri ÇAKIROĞLU, **Bir Güvence Ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**- İstanbul:İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayın No:1, 2 010s.189

⁶⁷ Ali Kamil UZUN, **İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri**<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/%C4%B0%C5%9ELET%20MELERDE%20%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20FAAL%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N%20ROL%C3%9C%20VE%20KATMA%20DE%C4%9EER%C4%B0.pdf>erişim tarihi:14/12/2015

odaklanan yeniliğe açık bir değişimi hedeflemektedir. Maliyet düşürücü, yenilik getirici sistemleri sorgulayıcı ve hizmetlerin kalitesini arttırıcı, eğitici, etkinlik ve verimliliği arttırıcı olmalıdır. İç denetim alanında meydana gelen değişim ve gelişim uygulamada muhtemel olayları önceden görmeye yönelik bir anlayış içerisinde risklere odaklanan sürekli bir şekilde kaliteyi arttırmayı ve müşteri memnuniyetini amaçlayan anlayışları meydana getirmiştir. İç denetimde ortaya çıkan bu yeni yaklaşımları sıralayacak olursak,⁶⁸

- Muhtemel olayları önceden görmeye yönelik iç denetim anlayışı
- Risk odaklı iç denetim anlayışı
- Müşteri odaklı iç denetim anlayışı
- İç denetimin sürekliliğinin sağlanması

Tablo 3. Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

	Kontrol Temelli Denetim	Süreç Temelli Denetim	Risk Temelli denetim	Risk Yönetimi Temelli Denetim
Hedef	Yönetmelikler e ve mevzuata uygunluk	Süreçin etkinliği ve etkililiği	Kontroller ve süreçlerin risklerin yatırılması karşısında etkililikleri	Kurum hedeflerine ulaşma ve risklerin yatırılması-optimizasyonunda risk yönetimi faaliyetlerinin etkililiği
Yaklaşım	Uygunluk için denetim ve kılavuzların anlaşılması	Mevcut süreçlerin ve en iyi uygulamaların karşılaştırılması	Anahtar iş risklerinin tanımlanması ve risklerin yatırılmasına yönelik kontrollerin değerlendirilmesi	Hedeflerin anlaşılması, ilgili risklerin tanımlanması, tolerans seviyelerin anlaşılması, performans ve risk ölçümlerinin tanımlanması, ve risk yönetimi etkinliğinin değerlendirilmesi

⁶⁸M. Vefa TOROSLU, **Türk Ticaret Kanu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim**, İstanbul :Vedat Kitapçılık, 2014 S.143-144

Odak	Uygunluk istisnalarının ve hatalarının belirlenmesi	Mevcut süreçler ve en iyi uygulamalar arasındaki boşlukların belirlenmesi	Anahtar risklerinin yatıştırılmasında gerekli etkinliği göstermeyen süreçlerin ve kontrollerin belirlenmesi	Mevcut ve istenen risk yönetimi etkinliği arasındaki boşlukların belirlenmesi,
Test Yaklaşımı	Uygunluk testleri ile birlikte, istatistiksel temelli anlamlılık ve kestirimci testler	Mevcut ve en iyi uygulamaları değerlendirmeye yönelik, danışmanlık yaklaşımı ve bazı uygunluk testleri	Anahtar risklere odaklanmış anlamlılık ve uygunluk testlerinin bileşimi	Anahtar hedefler ve ilgili risklere odaklanmış anlamlılık ve uygunluk testlerinin bileşimi
Tavsiyeler	Kılavuzla ilgili istisnalar ve hatalar hakkında	Özel faaliyet amaçları ile ilgili boşluklar hakkında	Anahtar risklerle ilgili istisnalar ve hatalar hakkında	Temel iş hedefleri ve risklerle ilişkili risk yönetimi etkinliği boşlukları hakkında

Kaynak: Davut Pehlivanlı, modern iç denetim –güncel iç denetim uygulamaları s:15

2.7.1. Muhtemel Olayları Önceden Görmeye Yönelik İç Denetim

Anlayışı

Muhtemel olayları önceden görmeye yönelik yaklaşım, fırsat ve tehditleri doğmadan görmek, bir durumu ya da olasılığı önceden tahmin edip ona göre belirli çıkarımlarda bulunmak ve önlemler almaktır. Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle olay sonrası bir süreç olan iç denetim, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda önceden gören bir süreç haline almıştır.. Buna göre, değişime ve yeniliklere açık ve işletmenin iş ve işlem akışlarına, iç kontrol yapısına ve yönetim yapılarına çalışmalarına bağlı olarak doğabilecek riskleri önceden öngörülebilecek bir yapıda olmalıdır. Doğabilecek risklere ilişkin öngörülen tedbirleri almayı amaçlayan ve uluslararası standartlara uygun, kaliteli ve üstün vasıflı tarafsız bir denetim özelliğine sahip olmalıdır.⁶⁹ İç denetçiler, muhtemel olayları önceden görmeye yönelik bir yaklaşım sergileyerek

⁶⁹M.Vefa TOROSLU, **Türk Ticaret Kanununda İç Kontrol Ve İç Denetim**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014 s.144

işletmenin iş süreci kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilirler. İç denetçiler;⁷⁰

- Denetim sırasında kontroller, risk yönetimi ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak elde ettikleri bilgileri yöneticilerle paylaşmak,
- İşletme kaynaklarının karşılaşılan risklere karşı yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak
- Tasarım aşamasındaki sistemleri incelemek,
- Denetledikleri alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarını sürekli olarak izlemek
- Gelişen teknolojiyi takip etmek ve işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda kullanmak,

2.7.2. Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı

Riskler organizasyon hedeflerinin gerçekleştirilmesini engelleyebilecek her türlü durumdur. Riskler oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle azaltılmaya çalışılırlar. İşletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması, değerlendirilmesi, risklere karşı gereken önlemlerin alınması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Risk yönetimi, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla muhtemel olayları belirleme, değerlendirme, yönetme ve kontrol etme süreçlerini kapsayan sistemli bir uygulamadır.⁷¹

Risk kavramını, sadece olumsuz olaylar veya davranış şekilleri olarak görmemek gerekir. Olumlu bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risktir.⁷²

İç denetim çalışmaları, işletme yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen konuları tespit ederek, çözüm üretmelidir. Risk odaklı iç

⁷⁰ Süleyman UYAR, **İçDenetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Rolü** Mali Çözüm Dergisi Nisan-Mayıs-Haziran 2003 s.135

⁷¹ Ali ALAĞÖZ, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisi**, <http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz> makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf erişim tarihi: 14/12/2015s.107

⁷² Mahmut DEMİRBAŞ, **İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Bahar 2005/1 s.177

denetimi ile denetim faaliyetlerinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden irdelenmesindense, geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin göstergesidir. İç denetim, risk yönetimine iki yolla destek olabilmektedir. İlk olarak, risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak etkili çalıştığı ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda yönetim kuruluna ve yönetime tarafsız bir güvence sağlamakta, ikinci olarak, iç denetim faaliyeti, zamanını ve emeğini, işletme içerisinde düzgün risk yönetimi süreçlerinin oluşturulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunan danışmanlık faaliyetlerine harcamaktır.⁷³ Dünün işlem ve hata odaklı iç denetim yaklaşımı, bugün süreç odaklı faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin arttırılmasına yönelik stratejik akıl ortaklığına doğru değişim ve gelişim göstermiştir.⁷⁴

⁷³Ali ALAGÖZa.g.m. s.108

⁷⁴ UZUN Ali Kamil, **İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri**<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/%C4%B0%C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20FAAL%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N%20ROL%C3%9C%20VE%20KATMA%20DE%C4%9EER%C4%B0.pdf>ferişim tarihi:14/12/2015

Tablo 4. Geleneksel İç Denetim Risk Odaklı İç Denetim Karşılaştırması

Özellikler	Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim
İç Denetimde Odak Nokta	İç kontrol değerlemesi	Risk değerlendirme
İç Denetim	Düzeltilici yaklaşım Olaylardan sonra Harekete geçme, Aralıklı gözetim	Önleyici yaklaşımlar Sürekli gözetim
İç Denetim Testleri	Kontrol odaklı denetimler	Risk odaklı denetimler
Risk değerlendirme	Risk unsurları	Senaryo planlaması
İç Denetim Yöntemleri	Kontrol testlerindeki ayrıntılar eksiksiz olarak uygulanmalıdır	İşletme risklerinin sınırları geniş bir şekilde belirlenmelidir
İç Denetim Önerileri	İç kontrole yönelik olarak titiz bir şekilde fayda-maliyet etkinliği oluşturmak	Risk yönetimine yönelik olarak risk Çeşitlendirmesi, riskten kaçınma, Riskin paylaşımı Ve riskin aktarılması
İşletmede İç Denetimin Rolü	Bağımsız denetim konumu	Risk yönetimi ve üst yönetimle bütünleşik konum

Kaynak:Hasan TÜREDİ; Ümmügülsüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ, **Risk Odaklı İç Denetim**,<http://journal.mufad.org/attachments/article/803/1.pdf> Erişim:14/12/2015

2.7.3. Müşteri Odaklı İç Denetim Anlayışı

Denetlenene müşteri olarak yaklaşılması, sorunların belirlenmesi ve organizasyona değer katan iyileştirmelerin tavsiye edilmesi yoluyla risklerin yönetimi bakımından çalışma birimlerine yardımcı olmaktadır. İç denetçi denetlenen birimi iş ortağı olarak görmelidir. Bu birimler bağımsızlığa ve tarafsızlığa ilişkin mesleki standartları göz önünde bulundurarak denetlenenle iş ortaklığı türünden ilişkiler kurabilirler.

Denetlenen ile iç denetçinin iletişiminin sağlanmasındaki unsurlar;⁷⁵

- İncelemeye başlamadan önce denetim amaçları, kapsamı, yaklaşımı ve raporlama konularında denetlenenin açık biçimde bilgi aktarılması,
- İşletme faaliyetleri hakkında denetçilerden çok yönetimin bilgiye sahip olduğu varsayımından hareketle planlama surecine ve denetim sürecinin stratejik noktalarına yönetimin dahil edilmesi ve önemli iş süreçleri, ana riskler, eğilimler, sorunlar ve azaltılan kontroller hakkında yönetimin önerilerinin alınması,
- Yönetimle yönetimin belirlediği çeşitli konular hakkında görüşmelerde bulunulması, işletmeye değer katacak genel kabul görmüş çözüm yollarını araştırmak üzere yöneticilerle fikir alışverişinde bulunmak,
- Denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi bakımından yapıcı stratejilerin geliştirilmesi ve uygulanması,
- Denetlenen denetim bulgularının ayrıntılı biçimde raporlanmasının yanı sıra üst yönetime ve denetim kuruluna yalnızca önemli konuların bir özetinin sunulması,
- Denetimin tamamlanmasından sonra yapılan denetimden memnun kalıp kalmadıklarını ve denetimden nasıl yarar sağladıklarını belirlenmesini,

kapsamaktadır.

⁷⁵ Mahmut DEMİRBAŞ, İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 S.7 bahar 2005/1 s.176

2.7.4. İç Denetimin Sürekliliğinin Sağlanması

İç denetimin sürekliliğinin sağlanması kurumsal yönetim ve risk yönetimine getirdiği sistematik yaklaşımla kurum faaliyetlerini iyileştiren tarafsız, bağımsız güvence ve danışmanlık faaliyetidir,⁷⁶ iç denetimin sürekliliğinin sağlanmasının en büyük yararı çalışanların sürekli denetime tabi olduklarını bildikleri için hata ve hile riskinin düşük olmasıdır. Bunun yanı sıra iç denetimin sürekliliğinin sağlanmasının yararları;⁷⁷

- Denetim faaliyetlerinin etkinliğini arttırmak,
- Katma değer sağlayan faaliyetlerde bulunma,
- Gerçek zamanlı görüşler ortaya koyma,
- Denetim kapsamının genişliği,
- Denetimin güvenilirliğini arttırmak,
- Şeffaflığı arttırmak,
- Denetim planını geliştirmek
- Özel denetimi desteklemek,
- Denetimin maliyetini azaltmak,
- Denetimden kaynaklanan israfı azaltmak,
- Standart raporlama yapmak,
- Denetim sonuçlarının takibini sağlamak
- Farklı alanlardaki becerileri birleştirme,
- Bağımsız denetçiler ile etkin iletişim kurmak,
- İşletmenin değerini arttırmak,

şeklinde sıralanabilir.

2.8. İç Denetçi ve Sorumlulukları

İç denetim bölümlerinin işletmelerde yer aldığı ilk yıllarda başlıca birtakım engeller iç denetçiyi yönetime daha çok yararlı olmasından alıkoymuştur. Birincisi, İç denetçi işletmenin bütün alanlarında araştırmalarını yürütmek için yeterli yetkiye

⁷⁶ Hülya BOYDAŞ HAZAR, **Sürekli Denetim**, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Acar Basım2014 s.6

⁷⁷ Hülya BOYDAŞ HAZAR, **a.g.e.s.16**

sahip değildi. İkinci bir sınırlama ise, iç denetçilerin birçoğunun yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmamasıydı. Üçüncü olarak ise, iç denetçinin raporunu gönderdiği yönetim düzeyinin örgüt hiyerarşisinde oldukça düşük düzeyde yer almasıdır.⁷⁸

Zaman içerisinde iç denetçilerin de rolü değişti, kontrol ve teftiş anlayışından, işletme yönetiminin sorumluluklarını yerine getirebilme ve hesap verebilir duruma gelebilmelerini sağlayabilecek danışmanlık ve güvence sunabilir hale geldi, bu işlevi ile iç denetçilerin işletmelerdeki çalışmaları aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁷⁹

- İşletme varlıklarının korunup korunmadığının değerlendirilmesi,
- Muhasebe bilgi ve belgelerinin güvenilir olup olmadıklarını incelenmesi,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak,
- İşletme yönetiminin belirlenmiş olduğu politikalara uyulup uyulmadığını araştırmak,
- İşletme yönetiminin isteği üzerine özel araştırmalar yapmak
- Risk yönetimi üzerine odaklanma,⁸⁰
- Eğitim konusunda yardımcı olmalı,
- İşe değer katma,
- Danışmanlık hizmeti vermek,
- Yeni program ve sistem oluşturulmasında tavsiyelerde bulunmak,
- Bağımsız denetçilerin çalışmalarına yardımcı olmak.

2.8.1. İç Denetçilerde Bulunması Gereken Meslek Ahlak Kuralları

İç denetçiler, iç denetim ile ilgili görevlerini yerine getirirken uymak zorunda oldukları meslek ahlak kuralları İç Denetim Enstitüsü tarafından belirlenmiştir. Buna göre ;

- İç denetçiler mesleklerini icra ederken değerlendirmelerinde tarafsızlığa özen göstermelidir. Tarafsızlığını bozacak herhangi bir ilişkiye girmemelidir.

⁷⁸ Celal KEPEKÇİ. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü.** Eskişehir İktisadi ve Ticari ilimler akademisi yayınları .Yayın No:251/171Eskişehir 1982 s.41-42

⁷⁹ Hasan TÜREDİ. **Denetim** Celepler Matbaacılık Trabzon 2007 s.35

⁸⁰ M.Vefa TOROSLU, **Türk Ticaret Kanununda İç Kontrol Ve İç Denetim**, İstanbul, Vedat Yayıncılık, 2014, s.108

Mesleki yargılarını olumsuz etkileyecek veya zayıflatacağı varsayılabilecek hiçbir durumu kabul etmezler. Tarafsız bir şekilde elde etmiş oldukları bulguları açıklarlar.

- İç denetçiler çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk içerisinde sürdürürler. Çalışmaları esnasında hukuku gözetir ve kurumun meşru amaçlarına ulaşmada katkı sağlar.
- İç denetçiler çalışmalarını esnasında elde ettikleri bilgileri sır saklama yükümlülüğü doğrultusunda saklar. Sahip oldukları bilgileri hukuka aykırı ve kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaz.
- İç denetçiler çalışmalarını uluslar arası iç denetim standartları çerçevesinde yürütür, iç denetim çalışmalarını sürdürebilecek bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmak ve iç denetim alanındaki gelişmeler doğrultusunda sürekli eğitime açık alırlar. Bu vesile ile iç denetçiler, kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini geliştirirler.

2.8.2. Denetim komitesi

Sarbanes-Oxley yasası ile birlikte denetim komitelerinin sorumlulukları artırılmış olup, yönetim kurulunda icra yetkisi olmayan kişilerden oluşturulması öngörülmüştür. Ayrıca bir kurul üyesinin mali konularda uzman olması koşulu vardır. Ayrıca yasa üyelerden bir kısmının işletmenin faaliyet gösterdiği sektörle ilgili bilgi birikiminin olmasını gerekli kılmıştır. Bu niteliklerle kurulmuş olan denetim komitesinin kurumsal yönetime katkıları göz ardı edilemez. Denetim komitesinin sorumlulukları,⁸¹

- İşletmenin etkin bir risk yönetimi ve iç kontrol yapısının tasarlandığı şekilde çalıştığı yönetim kurulu adına takip edilmesi,
- İşletmenin faaliyetleri sırasında karşılaştığı risklerin belirlendiği ve gerekli önlemlerin alındığının izlenmesi,
- İşletmenin iç kontrol yapısı uygulamalarının gözden geçirilmesi,
- İç denetim biriminin bağımsızlığının ve etkinliğinin değerlendirilmesi,
- İç denetim yöneticisinin atanması ve görevden alınması,
- İç denetim yönetmeliğinin onaylanması,

⁸¹ Mahmut DEMİRBAŞ, Süleyman UYAR: **Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi**, İstanbul: güncel yayıncılık, 2006, s.143-144

- İç denetim planının gözden geçirilmesi ve onaylanması,
- İç denetim biriminin faaliyetlerini sürdürebilmesi için ayrılan kaynakların yeterli olup olmadığının gözden geçirilmesi,
- İç denetim çalışmaları esnasında iç denetçilerin belge ve kayıtlara erişip erişemediğinin gözden incelenmesi,
- İç kontrol stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanması,
- İç denetim biriminin denetim komitesine raporlama yapmasının sağlanması,
- İç denetim faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi ve önemli görülen hususların yönetim kuruluna bir rapor ile sunulması,
- Yönetim kurulunun denetim bulgularına yönelik gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığının takip edilmesi.
- Bağımsız denetçinin seçimi, görevden alınması ve ücreti konusunda yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmak,
- Bağımsız denetim çalışmalarının yapılabilmesi için uygun bir ortamın sağlanması, kayıt ve belgelere bağımsız denetçilerin kolaylıkla erişiminin sağlanması gibi,
- Bağımsız denetim planının gözden geçirilmesi,
- İşletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığının gözden geçirilmesi.

2.9. İç Denetimin Etkililiği

İç denetimin etkili olabilmesi için uluslar arası iç denetim standartları çerçevesinde yapılması gerekir. Bir diğer koşul ise iç denetimin işletme yönetimi tarafından desteklenmeli ve sahiplenilmelidir. Etkili bir iç denetim faaliyetinin yürütülebilmesi ve yönetilmesi için;⁸²

⁸² Ali Kamil UZUN, **Şirketlerde İç Kontrollerin İç Denetiminin Rolü**
http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspx Erişim tarihi:14/12/2015 s.4-5

- Uluslar arası iç denetim standartları ile uyumlu işletmenin yönetimi tarafından onaylanmış, iç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarını belirleyen iç denetim yönetmeliği bulunmalıdır. Yönetmelikler sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir,
- İşletme faaliyetleri, iş süreçleri ve bunlara ilişkin risklerin değerlendirilmesi sonucu hazırlanan risk odaklı bir iç denetim planı bulunmalıdır,
- İşletme yönetimi, denetim komitesi veya üst düzey yönetime sunulan raporlarda yer alan bulgulara ilişkin uygulama planlarının takip edilebilmesi için iyi bir raporlama sistemi oluşturulmalı ve bu süreç sürekli izlenmelidir,
- İç denetim faaliyetlerinin etkililiğinin ve verimliliğinin sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır. Uygulanan programın yeterliliğine ilişkin sürekli iç ve dış değerlendirmelerin yapılması sağlanmalıdır.
- İç denetim faaliyetinin etkinliğini ve sağladığı katma değer ölçülmesini sağlayacak öz değerlendirme yapılmalıdır.

İşletme içi kontrollerin yeterliliğinde iç denetimin etkili oluşu, işletme sahiplerine ve menfaat sahipleri ile kamunun aydınlatılması ve şeffaflık açısından güven teşkil etmektedir. Bu nedenle denetim komitesi, iç denetim faaliyetlerinin uluslar arası iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılmasını sağlaması gerekir. İşletme yönetimi, iç denetim faaliyetlerinin iyi bir şekilde yapılabilmesini sağlayacak yeterli kaynağı ve iç denetim çalışmalarını etkin bir biçimde yürütebilecek yeterli bilgi ve deneyime sahip kişilerce yapılmasına ve bağımsız olarak konumlandırılmasını sağlamak zorundadır.⁸³

2.10. Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

1999 yılında uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)yönetim kurulu tarafından yayınlanan “Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” iç denetçiler için yol haritası niteliğindedir. Nitelik standartları iç denetçilerin sahip olması gereken özellikleri belirlerken, etkinlik standartları ise iç denetim çalışmalarının

⁸³ Ali Kamil UZUN, **İşletmelerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü**http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspxErişim tarihi:14/12/2015 s.5

tabiatını açıklar ve bu çalışmaların etkinliğini değerlendirmekte kullanılan kalite kıstaslarını belirler.⁸⁴

İç denetim faaliyetleri farklı ülkelerde farklı hukuki ve kültürel ortamlarda sürdürülmektedir. İşletme içinden veya işletme dışından kişiler tarafından yapılan iç denetim faaliyetleri uluslar arası iç denetim mesleki uygulama standartları çerçevesinde yürütüldüğü takdirde etkili bir sonuca varılır. İç denetçilerin ve iç denetim faaliyetlerinin standartlara uyumunun hukuken kısmen de olsa engellenmesi durumunda, standartların diğer bölümlerine uyulmaya devam edilir. Uyulamayan bölümlere ilişkin özel durum açıklamaları raporlarda belirtilir.⁸⁵

Tablo 5. Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları

NO	STANDARTLAR
	Nitelik Standartları
1000	İç Denetimin Amacı, Yetki ve Sorumlulukları
1010	İç Denetim Tanımını, Ahlak Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Belirtilmesi
1100	İç Denetimin Faaliyetlerinin Bağımsız ve Tarafsız Bir Şekilde Yapılması
1110	İşletme Yönetiminin, İç Denetim Faaliyetlerinin Bağımsız Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlaması
1120	İç Denetçilerin Çalışmalarını Tarafsız Bir Şekilde Gerçekleştirilmesi
1130	Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Bozulma Etkenleri
1200	Mesleki Yeterlilik, Azami Mesleki Özen ve Dikkatin Gösterilmesi
1210	Mesleki Yeterlilik Ölçütleri
1220	İç Denetçilerin Azami Özen ve Dikkat
1230	Sürekli Mesleki Gelişim
1300	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
1310	Kalite Güvence Programı Geliştirme Gereklilikleri
1311	İç Değerlendirmeler

⁸⁴<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Turkish.pdf>
Erişim: 26/11/2015, s.2

⁸⁵<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Turkish.pdf>
Erişim: 26/11/2015, s.1

1312	Dış Değerlendirmeler
1320	Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama
1321	“Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Standartlarına Uygundur” İbaresinin Bulunması
1322	Aykırılıkların Açıklanması
	Performans (Etkinlik) Standartları
2000	İç Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi
2010	İç Denetim Çalışmalarının Planlanması
2020	Bildirim Ve Onay
2030	Kaynakların Uygun Bir Şekilde Yönetilmesi
2040	Politika ve Uygulamalar
2050	Eşgüdüm
2060	İşletme Yönetimine Raporlamalar
2070	İç Denetime Yönelik Dış Kaynak Kullanımı ve Kurumsal Sorumluluk
2100	İşin Niteliği
2110	Kurumsal Yönetim
2120	Risk Yönetimi
2130	Kontrol
2200	Görev Planlaması
2201	Görevlerin Planlanmasında Dikkate Alınması Gereken Hususlar
2210	Görev Amaçları
2220	Görevin Kapsamı
2230	Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240	Görev İş Programı
2300	Görevin Yapılması
2310	Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
2330	Uygun Analiz Tekniklerinin Kullanılması ve Değerlendirme Yapılması
2340	Görevin Gözetimi
2400	Sonuçların Raporlanması
2410	Raporlama Kıstasları
2420	Raporlama Kalitesi
2421	Hata ve Eksiklikler

2430	“Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431	Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440	Sonuçların Dağıtılması
2450	Genel Görüşler
2500	İlerlemenin Gözlenmesi
2600	Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

Kaynak: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Turkish.pdf> Erişim: 26/11/2015

İç denetim faaliyetlerinin uluslar arası iç denetim mesleki uygulama standartları çerçevesinde yapılması işletme yönetimi için bir güvencedir, aynı zamanda işletmenin amaçlarına ulaşmasında için önemli bir role sahiptir.

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN İÇ DENETİMDEN YARARLANMASI

3.1. Genel Bilgi

Bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarının kullanılabilmesi için öncelikle iç denetim çalışmalarının bir değerlendirilmesi yapılır. Bağımsız denetçi bu değerlendirmeleri yaparken adeta bir dedektif gibi mesleki şüphecilikle yaklaşır, mesleki yargılarına göre kullanılıp kullanılmayacağına karar verir.

Mesleki şüphecilik, denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla denetim kanıtlarının geçerliliğinin değerlendirilmesinin yanı sıra işletme yönetiminin beyanı ile diğer bilgi ve belgelerin karşılaştırıldığında bir çelişki olup olmadığının incelenmesidir.⁸⁶ Denetçinin mesleki şüphe yetisine sahip olabilmesi için yeterli düzeyde mesleki bilgi ile hatalı ve hileli mali tablo denetimleri sonucunda elde ettiği tecrübelerle bağlıdır. Her denetlenen mali tablo hata ve hile içermez bu demektir ki, denetçinin denetlemiş olduğu her mali tablo mesleki şüpheciliğini geliştirmez. Çalışmaların sorgulayıcı bir yaklaşımla yapılması hata ve hilelerin ortaya çıkarılması sağlamış olur.

Mesleki yargı ise; gerekli özen, dürüstlük ve tarafsızlık ile meslekle ilgili standartlar çerçevesinde, mesleki bilgi ve deneyime sahip kişilerce gerçekleştirilen yargı olarak tanımlanır.⁸⁷

⁸⁶ Ali Altuğ BİÇER, **Uluslar Arası Denetim Standartları Ders Notları**, İstanbul Ticaret Üniversitesi. s.290

⁸⁷ A.Fatih DALKILIÇ, **Mesleki Yargı Süreci Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:10 S.3,2008. s.63

Sorgulayıcı yaklaşım ve mesleki yargının birlikte kullanıldığı iç denetim çalışması değerlendirmeleri sonucu, iç denetim çalışmalarının, bağımsız denetim çalışmalarında kullanılabilirliğini belirler.

Bağımsız denetimin iç denetimden yararlanmasını irdeleyebilmemiz için öncelikle bağımsız denetimin iç denetim çalışmalarından nasıl yararlanabilir sorusunun cevabını aramalıyız. Bu bağlamda öncelikle iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki farklılıkların ve ortak özelliklerinin neler olduğuna bir göz atıp, iç denetçilerin ve iç denetim çalışmalarının bir değerlendirmesinin yapılması gerekir. Bu çalışmaların nihayetinde iç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışmalarında kullanılıp kullanılmayacağına kanaat getirilir.

3.2. Bağımsız Denetçinin İşletmenin Bulunduğu Sektörü Tanıması

Sağlıklı bir denetim çalışmasının gerçekleştirilebilmesi için denetçinin işletmenin faaliyette bulunduğu sektör ile ilgili bilgi sahibi olması gerekir. Bunun sebebi ise her sektörün kendine özgü muhasebe uygulamaları, risk alanların farklı oluşu, farklı yasal yükümlülükler, sektörel riskler, işletmenin öngörememe riskleri gibi nedenler sıralanabilir.⁸⁸

Uluslar arası Denetim Standart 315 (UDS315) – İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi- ; denetçinin makul güvence sağlayacak bir görüşe ulaşabilmesi için işletmenin bulunduğu sektörün çok iyi analiz edilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. İşletmenin sektördeki durumunu irdeleyebilmek için; rekabet gücü, müşteri ve tedarikçi ilişkileri ve alanındaki teknolojik gelişmeleri ne düzeyde takip edebildiğinin bilinmesi gerekir.

Bunlarla birlikte, UDS 315 mevzuata ilişkin faktörlerin de göz önünde bulunması gerektiğini içeriyor.

Mevzuata ilişkin faktörler ise;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri ve sektöre özgü uygulamalar,

⁸⁸ Nejat BOZKURT. Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1999, s.93

- Vergilendirme (kurumlar vergisi ve diğerleri veya özel dönemleri içeren vergilendirme olup olmadığı gibi),
- İşletmenin bulunduğu sektöre özgü mevzuat çerçevesi,
- Kambiyo kontrolleri, mali teşvikler gibi para politikaları,
- Gümrük vergileri,
- İşletmenin ticaretini etkileyen hükümet politikaları
- İşletmenin faaliyetini etkileyen çevresel yükümlülükler.

Denetçinin sektöre ilişkin değerlendirmelerini yaparken dikkat etmesi gereken diğer hususlar ise;

- Ülkenin içerisinde bulunduğu ekonomik durum,
- Faiz oranlarının yüksek olması,
- Enflasyon düzeyi, şayet yüksek ise alım gücü yetersiz olacak dolayısı ile işletme mali krizle karşı karşıya kalacaktır.
- Para biriminin değer kazanması.

Denetçi işletmenin bulunduğu sektörü iyi analiz etmesinin kendisine “ önemli yanlışlık risklerini” belirlemede yararı olur. Denetçi, işletmenin bulunduğu sektörle ilgili yeterli bilgiye sahip değil ise alanında uzman olan kişilerden yardım alması gerekir.

3.3. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Yapısını Tanıması ve Değerlendirmesi

Bağımsız denetçi denetim çalışmalarını planlamadan önce işletmenin iç kontrol yapısını tanıma ve değerlendirme çalışmaları yapar. Etkin işlev gören iç kontrol denetim çalışmaları için gerekli güvenilir bilgilerin elde edilmesini sağlar. Bunun yanı sıra işletmede etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini artırırken denetime harcanan zamanın kısılmasına daha az maliyetle denetim sürecini geçirmesine neden olmaktadır. İç kontrol yapısının etkinleştirildiği ölçüde denetim riski azalacaktır.⁸⁹

⁸⁹ Orhan AKIŞIK. **İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri.** Muhasebe ve Denetime Bakış. S.14. Ocak 2005. S.94

Uluslar arası denetim standartları, bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını değerlendirmesini zorunlu kılmıştır. Bağımsız denetçi denetim çalışmaları öncesi iç kontrol yapısını inceler tespit ettiği eksiklikleri işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin eksiklikleri giderip gidermemesinden bağımsız denetçi sorumlu değildir. Denetçinin sorumluluğu yalnızca tespit edilen eksiklikleri işletme yönetimine bildirmektir.

Bağımsız denetçi, gözlem, sorgulama, not alma, kayıt ve belgeleri inceleme, işletmenin iş akış şemalarını inceleme, anket gibi yöntemlerle iç kontrol yapısının değerlemesini yapar.

Etkin bir iç kontrol yapısı işletme içinde üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlar.

3.4. İç Denetim ile Kurumsal Yönetim İlişkisinin Değerlendirilmesi

Kurumsal yönetim, işletmelerin kendi içlerindeki süreçlerin etkinliğinin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine planlı ve düzenli bir yaklaşım getirerek hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan sistemler bütünüdür.⁹⁰

Dünyanın çeşitli ülkelerinde yaşanan (Enron ve Worldcom-ABD, Ahold-Hollanda, Satyam-Hindistan vb.) işletme skandalları, yaşanan mali krizler ve uluslar arası sermaye hareketlerinin artması kurumsal yönetim anlayışının ne denli önemli olduğunu biz kez daha ortaya koymuştur.

İşletmeler mal ve hizmet üreterek bir ülkede istihdam olanakları ve vergi geliri sağlarlar. Uluslararası sermaye hareketliliğinden sadece işletmeler değil, ülkelere de yarar sağlar. Bunun içindir ki, bir ülkede yatırımın cazip olması için kurumsal yönetim en önemli koşuldur.⁹¹

Şeffaflık, eşitlik, sorumluluk ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda kurumsal bir yönetime sahip işletmelerde iç denetçiler tarafsız ve bağımsız çalışma olanağı bulur.

⁹⁰ Hasan TÜREDİ, **Ders Notları**, İstanbul 2014, İstanbul Ticaret Üniversitesi.

⁹¹ Güler, MANİSALI DARMAN. **Kurumsal Yönetimde Şeffaflık Ve Hesap Verebilirlik**, Ankara, Fersa Matbaacılık, TURMOB Yayınları 394, s.12

3.5. İç Denetçiler İle Bağımsız Denetçiler Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar

İç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki en önemli fark; bağımsızlık konusundadır. Bilgi ve tecrübe bakımından çoğu zaman her iki denetçi arasında önemli fark yoktur. Ancak iç denetçi işletmenin çalışan elemanı olduğundan, özellikle işletme için karar verecek olan yatırımcılar açısından, bağımsız denetim çalışması, güvenilirlik derecesi daha yüksek olan bir çalışmadır. Bunun nedeni görünürde de olsa, iç denetçinin, yönetimin etkisine açık olabileceği düşüncesidir.⁹² İç denetçilerin bulgularına dayanarak oluşturdukları raporları işletme yönetimine sunulur ve işletme yönetimi raporları inceler ve işletmenin faaliyetlerinin daha iyi yürütülebilmesi için kararlar alır. Bağımsız denetçilerin raporlarından ise işletme yönetiminin yanı sıra paydaşlar da işletme hakkında bilgi sahibi olur

Tablo 6. Bağımsız Denetçi İle İç Denetçinin Karşılaştırılması

ÖZELLİKLER	BAĞIMSIZ DENETÇİ	İÇ DENETÇİ
GÖREVLENDİRİLME	Bağımsız denetçi işletme sahipleri tarafından görevlendirilir.	İşletme yönetimi tarafından görevlendirilir. İşletmenin çalışanıdır.
AMAÇLAR	İşletmenin mali tablolarının güvenilirliğini sağlamak.	İşletme yönetiminin; işletmenin amaçları doğrultusunda işleyişin sağlanıp sağlanmadığı hakkında, ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamak.
GÖREV İÇERİĞİ	İşletmenin mali tablolarını denetler.	İşletme yönetimince belirlenir.
RAPORUN SUNUMU	İşletme sahiplerine ve üçüncü kişilere raporunu sunar.	İşletme yönetimine rapor sunulur.
YETKİ ALANI	Yasa ve yönetmelikler tarafından belirlenir	İşletme yönetiminin verdiği yetki çerçevesinde hareket edebilir.
SORUMLULUKLAR	Bağımsız denetçilerin kusuru olduğu saptanırsa yasalar ve yönetmelikler	İşletme yönetimine karşı sorumlulukları vardır. İç denetçinin işini kaybetme

⁹² Hasan GÜRBÜZ, muhasebe Denetim. İstanbul: Bilim teknik yayınevi, 1995, 4. B, s. 56

	çerçevesinde suçludur.2	riski var.
BİLGİ VE DENEYİM	Mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerekir. Bağımsız denetçilik belgesi, SMMM belgesi gibi.	Her ne kadar işletmeden işletmeye göre değişse de İç denetçinin görevini icra edebilecek yetki belgesinin olması istenir.
BAĞIMSIZLIK DERECESESİ	İşletme sahipleri ile bağımsız denetçi arasında özel bir sözleşme yapılarak çalışıldığı için bağımsızlık derecesi yüksektir.	İşletme yönetiminin tutumuna göre değişmekle birlikte, işletme çalışanı olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır.
ÇALIŞMA ZAMANLARI	Genellikle dönem sonlarında olmakla birlikte istenildiği takdirde dönem içerisinde de denetim çalışması yapılır.	İşletme çalışanı olduğu için iç denetim çalışması yıl boyunca devam eder.
ÇALIŞMANIN KAPSAMI	Ayrıntılı bir şekilde inceleme yapma olanağı yoktur.	İşletme faaliyetlerini ayrıntılı bir şekilde inceleme olanağı vardır.

Kaynak: Hasan GÜRBÜZ **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, 4.B, s.57

3.6. İç Denetim Çalışmalarının Değerlendirilmesi

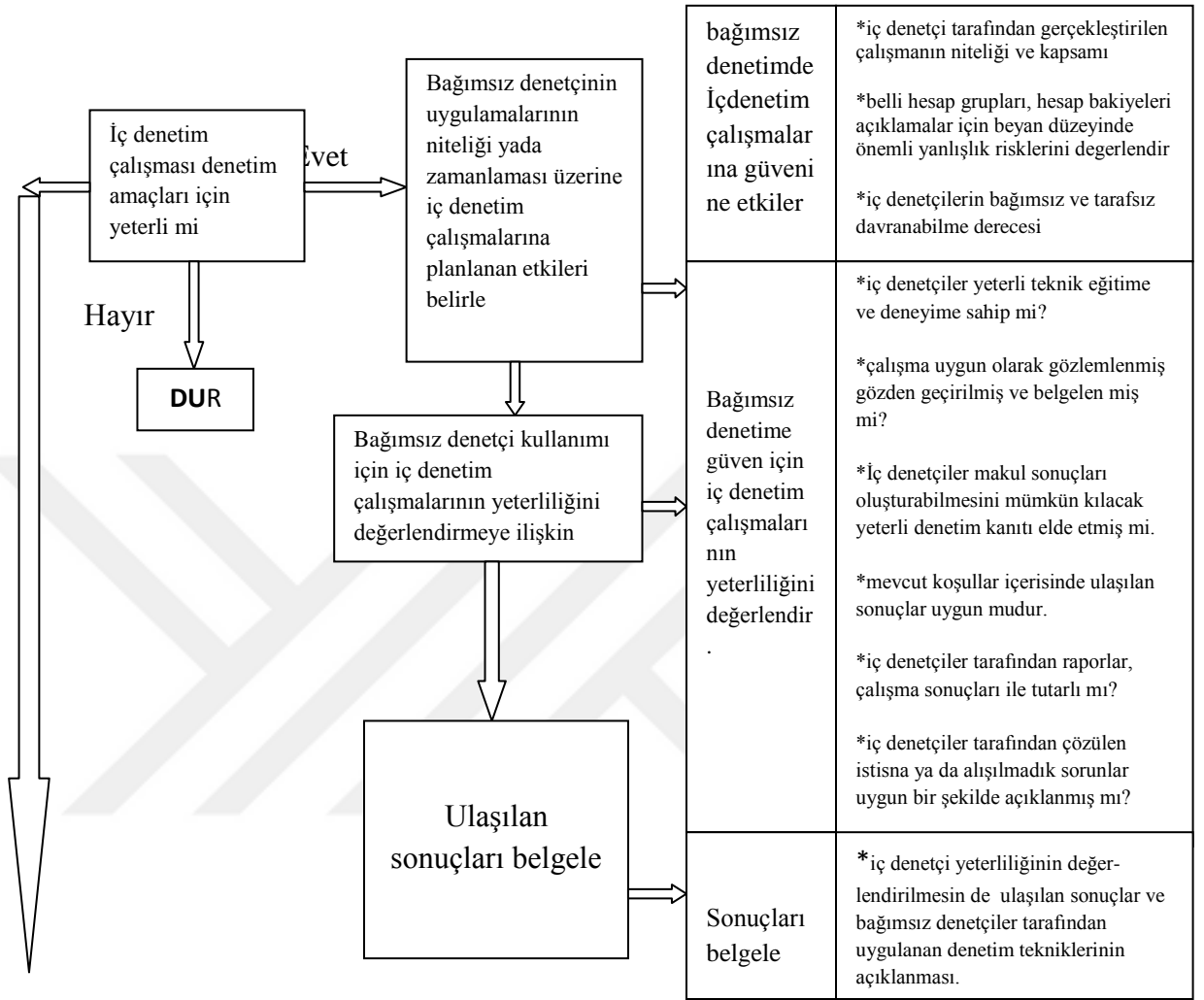
Bağımsız denetçi mesleki yargısını kullanarak ve mesleki şüphecilik ile yaklaşarak iç denetçilerin çalışmalarının inceler ve çalışmaların hangi alanlarda kullanılıp kullanılmayacağına karar verir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus değerlemeye alınan iç denetim çalışmalarının bağımsız denetim çalışması ile aynı içeriğe sahip olmasıdır. Bağımsız denetçi iç denetçilerin çalışmalarını incelerken

- İç denetçinin çalışmalarında gerekli mesleki özeni ve dikkati gösterip göstermediği,
- İç denetçinin yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olup olmadığı,
- İç denetçi çalışmalarını uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde tamamlamış olup olmadığına,
- Riskli alanların doğru tespit edilip edilmediği,
- İç denetçinin bağımsız ve tarafsızlığını bozabilecek önemli tehditlerin varlığı.
- İç denetim çalışmalarının iç denetçilerle müzakere edilmesi.

Bunlarla birlikte bağımsız denetçi iç denetim çalışmasının kapsamını ve niteliğini göz önünde bulundurur. İç denetçinin değerlendirmeye almış olduğu kanıtların zamanlılığı ve yeterliliğine kanaat getirince, iç denetçinin seçmiş olduğu denetim tekniklerinin doğruluğunu teyit eder. İç denetçinin yapmış olduğu çalışmalar ve bunun sonucunda hazırlamış olduğu rapor bulgularla uyumluysa, iç denetim çalışmasını kullanır. Denetim çalışmalarında, iç denetçinin çalışmalarından yararlanmada, önce iç denetçinin mesleki yeterliliği ile bağımsız ve tarafsız davranabilme kabiliyetinin değerlendirilmesi gerekir. Bunların gerçekleşebilmesi için iç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasında etkin bir iletişim koordinasyonu olması gerekir.



Şekil 3. İç Denetçilerin Çalışmalarının Değerlendirilmesi



İç denetim çalışmaları bağımsız denetim amaçları için yeterli olacaktır mı?	<ul style="list-style-type: none"> *iç denetim çalışmalarının hedefleri ve kapsamı nedir? *iç denetim çalışmaları bağımsız ve tarafsız yapılmış mıdır? *iç denetçiler teknik ve deneyim olarak yeterli midir? *iç denetçiler çalışmalarını yaparken mesleki özen ve dikkat göstermiş midir? *iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki etkin midir?
---	--

Kaynak: MAZARS . İstanbul.Ekim 2012. UDS 610 İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması. Power Point Sunum. s.71

3.6.1. İç Denetçinin Çalışmalarına Bağımsız ve Tarafsız Davranmasının değerlendirilmesi

Denetçi iç denetçilerin çalışmalarından faydalanmadan önce, iç denetçinin çalışmasını bağımsız ve tarafsız bir şekilde gerçekleştirdiğinden emin olmalıdır. İç denetçinin bağımsız ve tarafsızlığını değerlendirilirken dikkat edilmesi gereken hususlar UDS 610 (İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması)'da şu şekilde sıralanmıştır;

- İşletme yönetimi tarafından iç denetim politika ve uygulamalarını gözden geçirir, ve iç denetim yönetmeliği inceler,.
- İşletme yönetimi tarafından iç denetçilerin bağımsızlığı yeterince sağlanıp sağlanmadığı sorgulanır,
- İç denetçiler çalışmalarında tarafsızlık ilkesine özen gösterip göstermediği değerlendirir.
- İç denetçilerin ücretlerinde aynı kıdeme sahip diğer çalışanlarla önemli farklılıklar olup olmadığına bakılır. Farklı ücret bağımsızlığı zedeler.
- Bağımsız denetim çalışmalarının uygulandığı bölümle iç denetçinin bağlantısı var mı araştırılır. İç denetçi daha önce o bölümde çalışmışsa veya o bölümde çalışan bir yakını varsa tarafsızlığı ve bağımsızlığı zedelenir.
- İç denetçinin çalışmalarında, işletme yönetiminin kısıtlamaları, sınırlamaları olup olmadığına bakılır.

Bağımsız denetçi, tüm bu incelemeler sonucunda, iç denetçinin çalışmalarını bağımsız ve tarafsız bir şekilde sürdürdüğüne ve çalışmayı gerçekleştiren iç denetçilerin mesleki yeterliliğine kanaat getirirse iç denetim çalışmalarını değerlendirmeye alır.

3.6.2. İç Denetçinin Mesleki Yeterliliğinin İncelenmesi

Denetçi, iç denetçinin bağımsız ve tarafsız olduğuna kanaat getirdikten sonra iç denetçinin mesleki yeterliliğini değerlendirmesi gerekir. İç denetçinin bilgi ve tecrübesi ile çalışmalarının güvenilirliği doğru orantılıdır.⁹³ Başarılı ev etkin bir iç denetim çalışması yapabilmeleri için muhasebe, iktisat, ticaret hukuku, borçlar

⁹³ Nejat BOZKURT. **Muhasebe Denetimi**. İstanbul: Alfa Basım Yayım, 1999, s.138

hukuku, vergi uygulamaları finans, bilgi teknolojileri ve denetim teknikleri konularına vakıf olmalıdır.⁹⁴İç denetçi mesleğinin zorunlu kıldığı sertifikalara sahip olmalıdır.

Denetçi, yukarıda belirtilenlerin yanı sıra, iç denetçinin mesleki yeterliliğini değerlendirirken;⁹⁵

- Sürekli eğitimin devamlılığını, iç denetçinin güncel uygulamaları takip etmesi,
- İç denetçilerin görevlendirilmeleri ile ilgili uygulamaları,
- İç denetçinin çalışma kağıtları ile raporlarda sunulan görüşün uyumuna,
- İç denetçilerin verimliliğinin değerlendirmesi.
- İç denetim çalışmalarının kalite kontrolünün yapılmış olduğunu,

göz önünde bulundurması gerekir.

3.7. İç Denetim Çalışmalarının Bağımsız Denetim Çalışmalarında Kullanılmayacağı Durumlar

Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları sonucu verdikleri denetim görüşünden tek başına sorumludurlar. İç denetim çalışmalarının kullanılması bu sorumluluğu değiştirmez. Bu nedendir ki, bağımsız denetim çalışmalarında iç denetim çalışmalarının kullanılabilmesi için dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. Şayet bu hususlar iç denetim çalışmalarında mevcut ise bağımsız denetim çalışmalarında iç denetim çalışmalarından yararlanır, aksi takdirde yararlanamaz. İç denetim çalışmalarının, bağımsız denetim çalışmalarında kullanılmayacağı hususlar UDS 610 'da şu şekilde sıralanmıştır;

- İç denetim çalışmalarının, bağımsız denetim çalışmalarının kapsamından farklı olması durumunda,
- İç denetim çalışmalarının uluslararası mesleki uygulamalar çerçevesinde sistematik ve disiplinli bir çalışma yapılmadığına kanaat getirilmesi,

⁹⁴ Hasan GÜRBÜZ, **Muhasebe Denetim**. İstanbul:Bilim Teknik Yayınevi,1995. s.52

⁹⁵ Hasan GÜRBÜZ. A.g.e. s.52

- İşletme yönetiminin politika ve uygulamalarının iç denetçinin tarafsızlığının yeterli ölçüde desteklemediğine sonucuna varılması,
- Yapılan gözlem ve soruşturmalar neticesinde iç denetçinin belge ve kayıtlara erişiminin zorluğu,
- İşletme yönetimi tarafından iç denetim çalışmalarına kısıtlamaların getirilmiş olması,
- İç denetim çalışmalarında önemli yanlışlık risklerinin belirlenememiş olması,
- İç denetim çalışmalarında, uygulanan testlerin yeterli olmaması veya uygun testlerin uygulanmaması,
- Yeterli miktarda ve uygun kanıtların elde edilememesi,
- İç denetçinin çalışmalarında bağımsız davranmaması,

3.8. İç Denetim Çalışmalarının Kullanılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetçi uluslar arası denetim standartları çerçevesinde denetim çalışmalarını yürütmekle mükelleftir. Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarını kullanmasından doğabilecek olumlu ya da olumsuz sonuçlardan sorumludur. Bağımsız denetim çalışmalarında İç denetim çalışmalarının kullanılması bağımsız denetçinin sorumluluğunu azaltmaz ve ya ortadan kaldırmaz. Bağımsız denetçiler yasa ve yönetmeliklere karşı sorumluluklarını göz önünde bulundurarak denetim çalışmalarını yürütmek zorundadırlar. Bu nedenle, bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarından değerlendirirken azami dikkat göstermek zorundadır. Özellikle iç denetçinin riskli alanları doğru tespit ettiği, yeterli ve uygun kanıtları topladığı uygun denetim teknikleri kullanılarak olumlu ya da olumsuz görüşe ulaştığından emin olmak zorundadır.

3.9. Bağımsız Denetim Çalışmalarında İç Denetim Çalışmalarından

Yararlanmasının Bağımsız Denetim İşletmelerine Sağlayacağı Yararlar

Etkin şekilde işleyen bir iç kontrol yapısı ve etkili bir iç denetim sonucu işletmede oluşturulan düzen ve disiplin bağımsız denetçinin ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri kolayca elde etmesini sağlar. Bağımsız denetim çalışmaları için daha az zaman harcanmasına, az kişi tahsis edilmesine ve daha az maliyetle yürütülmesine vesile olur.



4. SONUÇLAR

Denetimlerin caydırıcı bir özelliği vardır. İşletme içerisinde yapılan sürekli denetimler her çalışanın çalışmalarını daha dikkatli bir biçimde yapmasını sağlar. bu da beraberinde yapılan işlemlerin kalitesini attırmayı getirir.

Etkin bir iç denetim işletme yönetiminin karar alma sürecine katkı sağlamakla birlikte işletme yönetiminin, işletme sahiplerine hesap verebilmesini ve sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirebilmiş olmaya vesile olur. İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin önceden tespit edilip önlemlerin alınması işletmenin sürekliliği açısından güven verir. Etkin ve etkili bir iç denetim işletmelere sağladığı yararların yanı sıra bağımsız denetim çalışmalarına da yararlar sağlar. Bağımsız denetçi çalışmalarında iç denetçinin yapmış olduğu çalışmaları kullanarak daha az zaman harcayarak ve düşük maliyetle çalışmasını bitirmiş olur.

Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarını incelerken mesleki şüphecilik ve mesleki yargı çerçevesinde değerlendirmelerini yapmaya özen göstermelidir. Tedbirli davranmak yanlış kararlar almamayı sağlar.

Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarını kullanmadan önce iç denetçilerle görüşmeli, yaptıkları çalışmalar hakkında bilgi almalı, çalışmaların yeterli düzeyde olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar vermelidir.

Bağımsız denetçi iç denetim çalışmasını gerçekleştiren iç denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve mesleki deneyimlerini göz önünde bulundurmalıdır. Yeterli mesleki

bilgi ve deneyimi olmayan iç denetçiler riskleri belirlemede, ilgili kanıtları toplamada ve gerekli denetim tekniklerini kullanmada yetersiz kalabilirler.

İç denetçilerin yapmış olduğu çalışmalarda işletme yönetimi tarafından kısıtlamalar, sınırlamalar olup olmadığına iyice kanaat getirmelidir. İç denetçilerin her türlü bilgi ve belgeye rahatlıkla ulaşım ulaşılamadığı gözlemlenmeli. Bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılmamış iç denetim çalışmalarının kullanılması bağımsız denetçinin yanlış kararlar almasına sebebiyet verir.

Bağımsız denetçinin önem vermesi gereken diğer bir husus ise, iç denetçilerin görevlerini icra ederken yeterli dikkat ve özeni gösterip göstermedikleridir. Dikkatsiz ve özensiz yapılan çalışmalar önemli noktaların gözden kaçmasına sebebiyet verir, bunun sonucu olarak riskli alanlar gözden kaçmış olur, riskler zamanında tespit edilemez ve gerekli önlemler alınmaz.

Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarının kapsamına incelemelidir. İç denetçilerin yaptığı çalışma ile bağımsız denetçinin yapacağı çalışma aynı kapsamda ise bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarından yararlanabilir. Aksi takdirde çalışmaları kullanamaz. Kullanır ise hata etmiş olur.

Sonuç olarak, bağımsız denetçi gerekli incelemeleri ve değerlendirmeleri yapmış ve yapılan iç denetim çalışmanın kapsam ve nitelik bakımından uygun olduğuna kanaat getirirse, yapılan iç denetim çalışması uluslararası mesleki iç denetim uygulamaları standartları çerçevesinde tarafsız ve bağımsız bir şekilde yapılmış olduğu takdirde iç denetim çalışmalarından yararlanır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKSOY, Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim- AB ile Müzakere Sürecinde Denetime Yeni Bir Paradigma**, Ankara. Yetkin Yayınları, 2006

AKSOY, Mehmet. **Kamuda İç Kontrol & İç Denetim**. Ankara. Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayın No:26. 2008

ALTINTAŞ, Nergis Nalan. **Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri Türkiye'deki uygulamalar Hakkında**. İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2011

BİÇER, Ali Altuğ, **Uluslar Arası Denetim Standartları Ders Notları**, İstanbul Ticaret Üniversitesi.

BOZKURT Nejat, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Alfa Basım, 1998

DARMAN MANİSALI, Güler, **Kurumsal Yönetimde Şeffaflık Ve Hesap Verebilirlik**, TÜRMOB Yayınları-394, Ankara

DİNÇ, Mutlu, **Yeni Türk Ticaret Kanunu**, Ankara, Seçkin Kitabevi, 8.b. 2013

GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi,4.b, 1995

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul. Türkmen Kitabevi. 13.b, 2010.

HAFTACI, Vasfi, **Muhasebe Denetimi**,, 3.b Umuttepe Yayınları, Yayın No:50, Kocaeli 2014

HAZAR, Hülya Boydaş. **Sürekli Denetim Bilgisayar Ortamında Bağımsız Ve İç Denetim Planlama Analiz Teknikleri Ve Uygulamalar**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014

Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul, Yıldız Ofset,2004 c:1 b:3

KESKİN, Duygu Anıl. **İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme**, İstanbul, Beta Basım A.Ş. Aralık 2006.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. İstanbul. Avcı Ofset Matbaacılık. 5. Baskı. 2004.

KEPEKÇİ, Celal. **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**. Eskişehir. Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 251/171. 1982

KIRAL, Halis. **İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”**. Ankara. İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları No:1. Nisan 2014

KURNAZ Niyazi, ÇETİNOĞLU, Tansel. **İç Denetim-Güncel Yaklaşımlar-Kocaeli**. Umuttepe Yayınları.1. basım. Mayıs 2010.

ÖZBEK, Çetin. **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**. İstanbul. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. Yayın No:3. Ekim,2012.

ÖZOĞLU, B. , MERCAN, C. Ve ÇAKIROĞLU, S. **Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim**. İstanbul. İ.B.B. İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları. No:1, Ocak, 2010

SELİMOĞLU KARDEŞ, Seval, UZAY; Şaban, ÖZBİRECİKLİ, Mehmet vd. **Muhasebe Denetimi**, Ankara, 3.b, Gazi Kitabevi, 2011

SENAL, Serpil. **Gerçeğe Uygun Değerleme Ölçümü Ve Denetimi**, Ankara. Detay Yayıncılık. Nisan. 2015

ŞAHİN, Elif Ayşe, **İç Denetimin Kamu Mali Karar Alma Süreçlerine Etkisi**, Ankara. Seçkin Yayıncılık. Kasım. 2011

TÜREDİ, Hasan. **Denetim**. Trabzon. Celepler Matbaacılık. Ekim 2007.

TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, 10. Baskı. 4. Akşam Sanat Okulu Matbaası, Ankara 2005

USUL, Hayrettin. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim**. Ankara: Detay Yayıncılık. Eylül 2013.

Uluslar Arası İç Denetim Standartları – Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:3, The IIA Research Foundation

YILANCI, Münevver. **İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi**. Ankara. Detay Yayıncılık. 3. Baskı. 2015

YILANCI, Münevver. **İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma**, İstanbul, Nobel Yayın No:939 İktisadi Ve İdari Bilimler Dizisi:123, Eylül 2006.

YILANCI, Münevver. **İç Denetim Ve İç Kontrol Değerleme Rehberi**, Ankara. Detay Yayıncılık. b.3 2015

TOROSLU, Vefa, M., **Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim**, İstanbul Vedat Kitapçılık, 2014

ULUSLAR ARASI DENETİM STANDARTLARI

UDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

UDS 315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi

SÜRELİ YAYINLAR

AKIŞIK , Orhan. **İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri.** Muhasebe ve Denetime Bakış. S.14. s.94

ASLAN, Bayram, **Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim,** Sayıştay Dergisi. S. 77 s.63-86

ÇATIKKAŞ, Özgür, **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Ve İç Denetim.** İç Denetim Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları. S.30. Sonbahar 2011 s.40-53

DALKILIÇ, Fatih A.**Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi,** Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:10 S:3 2008

DEMİRBAŞ, Mahmut. **İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler.** İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1 s.167-188

KANDEMİR, Canol, **Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi,** TÜRMOB Yayınları, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi S.40 Haziran 2013, sayfa:83-107

KARAVARDAR, Alper, **İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi; Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması.** İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Vol:43 No:1, 2014, Sayfa:173-187

KIZILBOĞA, Rüveyda, ve ÖZŞAHİN, Filiz. **Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı.** Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013 Cilt:6, Sayı:2 Sayfa:220-236.

KİRACI, Murat. ÇELİKAY ŞENGÜL, Duygu. **İç Denetçilerin Hileler Karşısındaki Sorumluluğunun İç Denetim Mesleki Uygulama Çerçevesi Açısından Değerlendirilmesi,** Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , Haziran, 2014. C:16, S.2, s:73-91

İBİŞ, Cemal, ÇATIKKAŞ, Özgür. **İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış,** Sayıştay Dergisi, S.85. Nisan-Haziran 2012, s:95-121

SELİMOĞLU, Seval KARDEŞ, GÖKTEPE, Hülya. **Türk Ticaret Kanunundaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler**, İSMMMMO Yayınları, Mali Çözüm Dergisi, s.81. 2007, sayfa:

UYAR, Süleyman. **İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü**. Mali Çözüm Dergisi. Nisan, Mayıs, Haziran 2003 s.133-141

UZUN, Ali Kamil **Geleceğin Yönetiminde İç Denetim**, Mali Çözüm S:42 Ocak-Şubat-Mart 1998

TEZLER

BİÇER, Ali Altuğ, **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü Ve Bir Uygulama**. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006. Yüksek Lisans Tezi

ÇATIKKAŞ, Özgür, **Bankalarda İç Kontrol Sistemi Ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği**, Marmara Üniversitesi, Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, , İstanbul 2005. Doktora Tezi

HÜNER, Deniz Barlas. **Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü**. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014. Yüksek Lisans Tezi.

TUNCAY, Duygu. **İç Kontrol İle İç Denetimin Bağımsız Denetim Acısından Önemi Ve Bir Anket Çalışması**. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1 2011 Yüksek Lisans Tezi

GEREKAN, Bilal, **İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı (OUTSOURCING), 100 Endeksinde İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Araştırma**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2010,

İNTERNET ERİŞİM

ALAGÖZ, Ali, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hileleri Önlenmesindeki Rolü**,http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf Erişim:14/12/2015

<http://www.canaktan.org/yonetim/kurumsal-yonetim/aktan-kurumsal.pdf>

Erişim,24/04/2016

ARAS, Güler, **Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarınınayansımaları**<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/ARASTide%20Article4%20csrauditing.pdf>
Erişim:14/12/2015

GÖLBAŞI, Şükrü, **danışmanlık hizmeti bir iç denetim rolü**,<http://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/risk/articles/bir-ic-denetim-rolu.html>
Erişim:14/12/2015

İç Denetimin Gelişen Teknolojideki Yeni Rolü<http://www.pwc.com.tr/tr/risk-surec-teknoji-hizmetleri/ic-denetim-ve-kontrol-hizmetleri-yayinlari/ic-denetimin-gelisen-teknojideki-yeni-rolu-web.pdf>
Erişim:14/12/2015

Yönetim Kurullarında İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru,TÜSİAD,2008<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/YonetimKurullai%C4%B1ninIcDenetimHakkindaSormasiGereken12Soru.pdf>
Erişim:08/12/2015

KAYACI, Ali İhsan, İç Denetim Ve İşletmelere Kazandırdıkları,
<http://www.mizanturk.com.tr/ic-Denetim-ve-Isletmelere-Kazandirdiklari-192-857-Makale.html> Erişim:14/12/2015

<http://www.turnkeyconsulting.com/media/40/1240-2014-template-fraud-prevention.pdf>Erişim:26/11/2015

https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdfErişim; 26/11/2015

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards-Changes-Pre-Exposure-Communication-2015-10-19.pdf>Erişim; 26/11/2015

<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Turkish.pdf> Erişim: 26/11/2015

<https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Future%20Explanation%20to%20120.A1%20and%20130.A1.pdf>, Erişim:26/11/2015

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn=590.pdf>
Erişim: 26/11/2015

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56921f269d3e11.78677448, Erişim:27/11/2015

TÜREDİ, Hasan, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim Ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar

<http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423939136.pdf> erişim tarihi:14/12/2015

TÜREDİ Hasan, GÜRBÜZ Filiz,ZOR, Ümmügülsüm, Risk Odaklı İç Denetim,
<http://journal.mufad.org/attachments/article/803/1.pdf> Erişim Tarihi:14/12/2015

TÜREDİ Hasan,GÜRBÜZFiliz,ARICIÜmmügülsüm, Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/8502,coso-modeli-ic-kontrol-yapisi-hasan-turedi-filiz-gurbuz-.pdf?0> Erişim:14/12/2015

TÜREDİ, Selda ÇATAK, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol (Ortamının) Çevresinin İncelenmesi,<http://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/06.htm>Erişim:08/12/2015

Uzay,ŞABAN, İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur,<http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf>, Erişim:07/04/2016

UZUN Ali Kamil, İşletmelerde İç Denetim Faaliyetinin Rolü Ve Katma Değeri<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/%C4%B0% C5%9ELETMELERDE%20%C4%B0%C3%87%20DENET%C4%B0M%20FAL% C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N%20ROL%C3%9C%20VE%20KATMA%20DE%C4%9EER%C4%B0.pdf> Erişim:14/12/2015

Uzun Ali Kamil, Denetim Hayattır,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/denetim%20hayatt%C4%B1r.pdf> Erişim:14/12/2015

UZUN, Ali Kamil, Bağımsız Denetçinin Seçiminde Denetim Komitesinin Rol Ve Sorumlulukları<http://www.denetimnet.net/Pages/bagimsiz-denetci-secimi-denetim-komitesi.aspx> Erişim:14/12/2015

UZUN, Ali Kamil, **Tedbirli Bir Yönetici**

Misiniz?[http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/tedbirli-
yonetici.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/tedbirli-
yonetici.pdf) erişim:14/12/2015

UZUN, Ali Kamil, Şirketlerde İç Kontrollerin Yeterliliğinde İç Denetimin Rolü
http://www.denetimnet.net/Pages/ic_kontrol_ic_denetim.aspxErişim:14/12/2015

ÜÇER, Candaş, Bilgi Teknolojileri(BT)

Değerlemesi[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BT%20Denetim/IT-
Due-Diligence-Candas-Ucer.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BT%20Denetim/IT-
Due-Diligence-Candas-Ucer.pdf)erişim:14/12/2015

SEMİNERLER

KAYA, H. Abdullah, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, **Türkiye’de Mali Yapılanma**, Karahayıt /Pamukkale T.C. Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F Maliye Bölümü, 23-27 Mayıs 2005

MAZARS . İstanbul. Ekim 2012. UDS 610 **İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması**. Power Point Sunum. s.71